

Dottorato di ricerca in
Diritto degli Affari e Tributario dell'Impresa
Ciclo XXVII

Coordinatrice: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

LA MEDIAZIONE
NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Tutor:
Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini
Chiar.mo Prof. Fabio Marchetti

Dottorando:
Gianpaolo Sbaraglia

Anno accademico 2014/2015

A Mariaconcetta

INDICE

INDICE	3
1. INTRODUZIONE.....	5
1.1. Premessa	5
1.2. Metodo dell'indagine	6
2. IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA	8
2.1. Premessa	8
2.2. Lineamenti dell'istituto: il reclamo e la mediazione.....	10
2.3. Natura del reclamo	25
2.4. Natura della mediazione	34
2.4.1. (segue) Il contenuto della mediazione fiscale	43
2.4.2. (segue) Natura e contenuto degli altri strumenti deflattivi del contenzioso	49
2.4.3. La (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria	52
2.4.4. La transazione fiscale e la mediazione.....	55
2.5. Aspetti critici dell'istituto	58
2.5.1. La tutela del diritto al contraddittorio	59
2.5.1.1. (segue) L'orientamento dei giudici europei e nazionali	67
2.5.1.2. (segue) Il contraddittorio nel reclamo e nella mediazione.....	71
2.5.2. (segue) Il litisconsorzio	77
2.5.3. La collaborazione e cooperazione del contribuente	82
2.5.4. Gli atti oggetto del reclamo e mediazione: atti non autonomamente impugnabili e gli atti della riscossione	90
2.5.4.1. (segue) L'impugnazione facoltativa e obbligatoria	98
2.6. Conclusioni.....	101
3. PROFILI COSTITUZIONALI DELL'ART. 17-BIS.....	103
3.1. Premessa	103
3.2. La giurisdizione condizionata.....	104
3.3. La sentenza della Corte costituzionale n. 98/2014	111
3.4. Le questioni ancora aperte	119

4. L'ORDINAMENTO FISCALE TEDESCO: ANALISI E CONFRONTO CON IL SISTEMA ITALIANO	121
4.1. Premessa	121
4.2. I principi costituzionali applicabili in ambito tributario	122
4.3. L'attività dell'Autorità fiscale: limiti e tutele.....	127
4.3.1. (segue) L'accertamento e la liquidazione dell'imposta	138
4.4. L'opposizione all'atto amministrativo	146
4.4.1. L'avvio del procedimento	152
4.4.2. La fase istruttoria e la raccolta delle prove	154
4.4.3. La decisione sull'opposizione	156
4.4.4. Le misure cautelari: la sospensione degli effetti dell'atto	157
4.5. Cenni sulla tutela giurisdizionale nell'attività dell'Amministrazione pubblica e le controversie in materia tributaria.....	159
4.5.1. (segue) Inammissibilità del ricorso davanti al giudice tributario per mancata espletazione dell'opposizione extragiudiziale.....	164
4.6. Osservazioni sul sistema fiscale tedesco	166
4.7. Confronto con il sistema fiscale italiano.....	172
5 CONCLUSIONI.....	178
5.1. Criticità rilevate.....	178
5.2. Prospettive	180
BIBLIOGRAFIA	182

1. INTRODUZIONE

SOMMARIO 1.1. *Premessa* – 1.2. *Metodo dell'indagine svolta* -.

1.1. Premessa

Con l'art. 39, d.l. n. 98/2011, conv., con modif., dalla l. n. 111/2011, il legislatore ha inserito, nel d.lgs. n. 546/1992, l'art. 17-*bis*, rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”.

In particolare, è stata introdotta, nel nostro ordinamento, una ipotesi di cd. “giurisdizione condizionata”, il cui previo esperimento risulta obbligatorio per accedere alla successiva azione giurisdizionale.

L'istituto in commento da molti denominato anche “mediazione fiscale”, in realtà è composto da due distinti rimedi: (i) l'istanza di reclamo, la quale, in tutto e per tutto, formalmente e sostanzialmente, appare identica al ricorso e (ii) la mediazione vera e propria, che costituisce uno strumento teso a consentire, mediante una composizione bonaria tra Erario e contribuente, alla rideterminazione della pretesa erariale.

La collocazione di tale complesso strumento deflattivo, ovvero successivamente all'emissione dell'avviso di accertamento, ma antecedente al processo tributario, ha interrogato i più sulla sua natura e sulle possibili norme ad esso applicabili.

L'art. 17-*bis*, che ha introdotto il reclamo e la mediazione, si inserisce certamente in un contesto ove, si avverte sempre più, da un lato, l'esigenza di accelerare le procedure di recupero delle somme erariali, ed il classico esempio

è rappresentato dall'introduzione dell'accertamento "impoesattivo" – mentre dall'altro, sono aumentate le forme di "cooperazione" e "collaborazione" nella fase antecedente l'emissione dell'accertamento, evidenziando una positiva inversione di tendenza da parte del legislatore sulla regolazione e definizione dei rapporti tra Erario e contribuente.

1.2. Metodo dell'indagine

Tenuto conto, dunque, del panorama normativo complessivo rilevato in premessa, appare opportuno procedere, esaminando l'ambito applicativo del reclamo e della mediazione, da un punto di vista oggettivo e soggettivo, evidenziando, se del caso, le criticità interpretative rilevata ad una attenta lettura del quadro normativo di riferimento. Compresi i lineamenti dei due volti del medesimo istituto (reclamo e mediazione), occorre soffermarsi su una attenta analisi della loro natura, attraverso una comparazione con altri strumenti civilistici e processuali, con simile finalità, volti cioè alla composizione bonaria delle liti. Inoltre, appare sicuramente doveroso esaminare somiglianze e differenze con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso tributario vigenti nel nostro sistema.

La disamina deve poi focalizzarsi sugli aspetti peculiari del reclamo e della mediazione confrontati con i principi che governano sia la fase procedimentale dell'attuazione della norma tributaria, con l'intento di verificare la corretta formulazione dell'istituto da parte del legislatore, sia i principi processuali applicabili, in quanto compatibili alla fase amministrativa *de qua*, e

tenuto conto della funzione di “filtro” che essa svolge all'interno del nostro sistema, per una specifica categoria di atti in materia tributaria.

Senza ombra di dubbio, proprio per il ruolo svolto dall'art. 17-*bis*, occorre verificare se l'istituto introdotto dal legislatore sia conforme ai principi costituzionali sul diritto alla difesa, la tutela giurisdizionale e sull'uguaglianza e ragionevolezza, in relazione alla pronuncia recente della Corte costituzionale n. 98/2014 e alle rilevanti modifiche normative intervenute con la l. n. 147/2013.

Infine, per un corretto inquadramento dell'istituto e un'approfondita analisi, è sembrato utile il raffronto del reclamo e della mediazione con un simile strumento di riesame della pretesa e ipotesi di “giurisdizione condizionata” previsto nel sistema fiscale tedesco, per poter meglio comprendere i spunti positivi e critici di siffatte soluzioni normative adottati in altri sistemi giuridici.

Il fine dell'indagine, dunque, è quello di proporre una attenta analisi dell'art. 17-bis, alla luce del contesto normativo di riferimento per provare a rilevare le problematiche che emergono e possibili spunti e prospettive di miglioramento del reclamo e della mediazione.

2. IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

SOMMARIO 2.1. *Premessa.* – 2.2. *Lineamenti dell'istituto: il reclamo e la mediazione* – 2.3. *Natura del reclamo.* – 2.4. *Natura della mediazione.* – 2.4.1. *(segue) Il contenuto della mediazione* – 2.4.2. *(segue) la natura e il contenuto degli strumenti deflattivi del contenzioso* – 2.4.3. *La (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria* – 2.4.4. *La transazione fiscale e la mediazione* – 2.5. *Aspetti critici dell'istituto* – 2.5.1. *La tutela del diritto al contraddittorio* – 2.5.1.1. *(segue) L'orientamento dei giudici europei e nazionali* – 2.5.1.2. *(segue) Il contraddittorio nel reclamo e mediazione* – 2.5.2. *(segue) Il litisconsorzio* – 2.5.3. *La collaborazione e la cooperazione del contribuente* – 2.5.4. *Gli atti oggetto del reclamo e della mediazione: atti non autonomamente impugnabili e atti della riscossione* – 2.5.4.1. *(segue) L'impugnazione facoltativa ed obbligatoria* – 2.6. *Conclusioni.*

2.1. Premessa

Il legislatore italiano recentemente ha introdotto nel nostro sistema un istituto volto a ricoprire una duplice veste. Una revisione della pretesa tributaria mediante l'annullamento, totale o parziale, dell'atto impositivo (istanza di reclamo), da un lato, ed un'eventuale rideterminazione, sia su proposta dell'Ufficio, sia su richiesta del contribuente, del debito d'imposta (mediazione), dall'altro. Uno dei principali obiettivi del legislatore è stato quello di introdurre un rimedio “preprocessuale” che svolgesse la funzione di filtro e riducesse il contenzioso innanzi al giudice tributario¹.

¹ La Relazione allegata al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98/2011, AS n. 2814, pag. 95 e ss., osserva che: “Il comma 9 introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'agenzia delle entrate. Inserendo nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il nuovo art. 17-bis prevede la presentazione di un reclamo volto all'annullamento totale e parziale dell'atto o finalizzato al componimento della controversia tramite mediazione. Il procedimento è attivabile per le controversie di valore non superiore ai 20.000,00 euro, calcolato sulla base del valore del tributo e al netto di sanzioni e interessi che costituiscono oltre la metà (105.000 controversie, pari al 56 per cento di quelle instaurate nel 2010) di quelle presso le commissioni tributarie. [...] La definizione delle liti fiscali di valore inferiore a ventimila euro, di cui al comma 12, rientra nel più generale disegno di deflazionare il contenzioso tributario e fa da contraltare all'introduzione della mediazione obbligatoria, consentendo di definire le controversie pendenti alla data del 1 maggio 2011, che non hanno potuto beneficiare del tentativo di mediazione.”

Inoltre, nella Relazione tecnica allegata al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98/2011, AS n. 2814 pag. 211 e ss., precisa che “le controversie innanzi le Commissioni tributarie provinciali instaurate nel 2010

L'istituto previsto dall'art. 17-*bis*, d.lgs. n. 546/1992, costituito da una istanza di reclamo e una proposta di mediazione, presentando natura e funzioni eterogenee e svolgendo diverse finalità, rappresenta un'ipotesi, in materia tributaria, di giurisdizione condizionata², per molto tempo, adoperata nell'ordinamento giuridico italiano³, abbandonata in campo tributario⁴ ed in voga in diversi sistemi giuridici europei⁵.

Con il presente lavoro, dunque, si intendono analizzare gli aspetti caratteristici dell'istituto, le sue luci ed ombre, soprattutto in considerazione del fatto che, a distanza di tre anni dalla sua introduzione, sono state già registrate un intervento legislativo⁶, che ne ha modificato (probabilmente in meglio) la sua struttura, e un intervento della Consulta⁷ che ha dichiarato costituzionalmente illegittima la “sanzione” di inammissibilità del ricorso per la mancata espletazione del reclamo e della mediazione. tali circostanze, unitamente a quanto di dirà nei prossimi paragrafi,

*avverso atti emessi dall'Agenzia delle Entrate sono stati 187.734 (di cui circa 85.000 avverso atti di accertamento. Le stesse esprimono un valore di 34,3 miliardi di euro (di cui 22,9 miliardi di euro per controversie relative ad accertamenti). Di tali controversie, quelle di valore economico (certo e determinato) non superiore a 20.000, in quanto tali interessati dal procedimento di mediazione, sono circa 105.000, pari al 56 per cento del totale, per un valore di circa 960 milioni di euro, pari al 2,80 per cento del valore complessivo delle controversie instaurate. Ipotizzando che, a flussi di controversie costanti, il 30 per cento delle liti interessate dalla mediazione venga definito senza rinvio alla Commissione tributaria provinciale, si avrebbero 31.500 controversie definite in fase precontenziosa (di cui 14.100 relative ad accertamenti). È fondato altresì ritenere che, esercitando la mediazione sulla quota parte di tali definizioni relative ad atti di accertamento (n. 47.000 controversie, di valore pari a 685 milioni di euro), possa realizzarsi annualmente una maggiore entrata pari a 103 milioni di euro, corrispondente al 50 per cento del relativo valore (685 milioni * 30% mediazioni * 50% valore), da considerare in termini di sola cassa, valevoli, quindi, ai fini del miglioramento del saldo di cassa e dell'indebitamento netto della P.A. Nel 2012 sono stimabili in 77,6 milioni di euro (103 milioni/366 giorni anno * 276 giorni utili per la mediazione).”*

² Cfr., sulle problematiche di natura costituzionale relative alla giurisdizione condizionata in riferimento al reclamo e alla mediazione, C. ATTARDI, *Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 1446 e ss.; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 853 e ss.; M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, pag. 153 e ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, pag. 65 e ss..

³ Fra tutte, si pensi alla mediazione obbligatoria nelle controversie civili e commerciali introdotta con il d.lgs. n. 28/2010 e, a seguito della declaratoria di incostituzionalità con la sentenza 272 del 2012, reintrodotta con il d.l. n. 69/2013, conv. con modif., dalla l. n. 98/2013.

⁴ A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 51 e ss.; M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1507.

⁵ G. CORASANTI, *Commento all'art. 17-bis*, in *Commentario breve alle legge del processo tributario*, (a cura di) C. CONSOLO, C. GLENDI, 2012, Padova, pagg. 224-225. Si veda *infra* Cap. 4.

⁶ Art. 1, comma 611, lett. a) e b), l. n. 147/2013.

⁷ Sentenza della Corte costituzionale n. 98 del 2014.

evidenzia una crisi della tecnica legislativa⁸, dimostrata anche dalla anomala collocazione dell'istituto in commento nel decreto sul contenzioso tributario, senza alcun rinvio o richiamo alle procedure di controllo e accertamento in campo tributario, nonché un corretto coordinamento con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso⁹.

2.2. Lineamenti dell'istituto: il reclamo e la mediazione

Con l'art. 39, comma 9, d.l. n. 98/2011, conv., con modif., dalla l. n. 111/2011, è stato inserito, nel d.lgs. n. 546/1992, l'art. 17-*bis*, rubricato “*Reclamo e mediazione*”¹⁰. Come anticipato in premessa, il legislatore ha voluto inserire un procedimento amministrativo che avesse lo scopo di ridurre il contenzioso tra contribuente ed Erario, per il tramite di due diversi istituti, per l'appunto, il reclamo e la mediazione. Occorre, dunque, partire proprio dai loro lineamenti caratteristici e dal procedimento per essi previsto, al fine, poi, di effettuare le necessarie considerazioni di carattere interpretativo e di natura costituzionale.

Orbene, l'art. 17-*bis*, cit. ha disposto che, a partire dal 1 aprile 2012, gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, prima di essere impugnati innanzi al giudice tributario, devono essere oggetto di reclamo, il quale eventualmente può contenere anche una proposta di mediazione.

⁸ Si contano diverse Circolari dell'Agenzia delle Entrate al fine di fornire chiarimenti ed indicazioni operative, che dimostrano il carattere laconico e lacunoso del testo normativo in commento.

⁹ V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1364 e ss..

¹⁰ Cfr. *Scheda di lettura*, Servizio Studi del Senato della Repubblica, luglio 2011, n. 301/I - Tomo 2, pag. 167 e ss..

Da un punto di vista di vista oggettivo, il legislatore ha introdotto due distinti limiti all'accesso diretto alla tutela giurisdizionale, reinserendo nel sistema processuale tributario, una ipotesi di giurisdizione condizionata. Il primo limite, di natura squisitamente qualitativa, concerne la tipologia di controversie oggetto del reclamo. Si tratta di atti emessi dall'Agenzia delle entrate¹¹, con un esplicito rinvio¹² alla nozione di “atto impugnabile”, di cui all'art. 19, cit., ai sensi dell'art. 17-*bis*, e tenuto conto dello stretto legame esistente, almeno da un punto di vista procedurale, tra il reclamo ed il ricorso in senso stretto. Pertanto, le controversie aventi ad oggetto la restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, benché l'articolo in esame faccia riferimento esclusivamente ad “atti emessi”¹³, possono ritenersi inclusi nel novero degli atti oggetto di reclamo. In effetti, si ritiene ammissibile la lettura che include anche le ipotesi di rifiuto¹⁴ tacito (ovverosia nel caso del silenzio dell'Amministrazione a seguito della presentazione di un'istanza di rimborso)¹⁵, in quanto lo stesso legislatore, nell'individuare gli “atti autonomamente impugnabili” (ex art. 19, comma 1, lett. e)), ha considerato l'“inerzia” dell'Ente impositore alla stregua di un vero e proprio rifiuto - pur mancando un “atto” -, grazie ad una *fictio iuris*¹⁶. La predetta lettura sembra trovare conferma dai richiami che effettua l'art. 17-*bis* sia all'art. 19, cit., sia all'art. 21, cit.¹⁷ e art. 48, cit.¹⁸. Una diversa lettura costituirebbe una

¹¹ Si veda il paragrafo 2.5.4.

¹² Si veda il comma 6, dell'art. 17-*bis*, cit..

¹³ Sulla tesi di ammettere solo gli atti emessi, escludendo, in base ad una lettura restrittiva, le ipotesi di diniego tacito, si veda F. PISTOLESI, op. cit., pag. 65 e ss..

¹⁴ Alcuni ritengono che, più in generale, una fase amministrativa, innanzi all'Ufficio, sia già prevista per mezzo della presentazione dell'istanza di rimborso e che, di conseguenza, l'assoggettamento al reclamo e alla mediazione costituirebbe un'irragionevole “duplicato”. Questo, seppur parzialmente, potrebbe giustificare il riferimento del legislatore ai soli “atti emessi” e non anche alle ipotesi di silenzio. Cfr. anche G. CORASANTI, op. cit., pagg. 228-229.

¹⁵ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 1.

¹⁶ F. PISTOLESI, op. cit., pag. 65 e ss..

¹⁷ A. RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 715 e ss., il quale, peraltro, ammette una lettura più estesa, partendo dalla equiparazione dell'istanza di reclamo ad una istanza di autotutela che è ammessa, non solo per ipotesi di cd. “atti emessi”, ma ai casi di rimborso cui è seguito un diniego tacito.

irragionevole disparità di trattamento tra il diniego tacito e il diniego espresso basata su una nozione meramente formale di “emissione” dell’atto, che consentirebbe solo a questa ultima ipotesi la giurisdizione condizionata.

Il legislatore, invece, esclude, ai sensi del comma 4 (che richiama l’art. 47-*bis*, cit.), le controversie aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di stato illegittimi¹⁹.

Il secondo elemento ha una natura quantitativa e si occupa di limitare l’accesso alla giurisdizione tributaria esclusivamente a quelle controversie di “modesto” valore. La valutazione della complessità della controversia, sia in termini fattuali, sia in termini giuridici, è stata affidata ad una soglia quantitativa almeno in base a quanto si rinviene nelle intenzioni espresse dalla relazione illustrativa al decreto legge²⁰. Occorre precisare che la soglia quantitativa produce un ulteriore effetto: quello, cioè, di escludere dalla previa espletazione della fase precontenziosa le controversie di valore indeterminabile²¹. Sono da escludersi, ad esempio, (i) il diniego di iscrizione o di cancellazione dall’Anagrafe unica delle Onlus²², (ii) il diniego o l’attribuzione della partita iva, (iii) la revoca di agevolazioni, (iv) provvedimenti di sanzioni accessorie non pecuniarie, (v) a partire dal 1 dicembre 2012, con l’incorporazione dell’Agenzia del territorio con l’Agenzia delle entrate²³, anche degli atti aventi ad oggetto le

¹⁸ Secondo D. STEVANATO, *Commento all’art. 48*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, pag. 575-576 anche per la conciliazione giudiziale è pacificamente riconosciuta la conciliabilità delle liti che hanno ad oggetto il diritto al rimborso.

¹⁹ Cfr. G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?* *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2013, pag. 71 e ss.. Alla base dell’esclusione si rinvergono le esigenze di effettività e di celerità sottese all’obbligo di recupero che hanno indotto il legislatore ad escludere che la giurisdizione condizionata coinvolgesse tali controversie e prevedere un regime di sospensione speciale ai sensi dell’art. 47-bis, d.lgs. n. 546/1992. comunicazione 2007/C272/05, secondo cui, il recupero va effettuato senza indugio secondo le procedure previste dalla legge dallo Stato interessato, a condizione che esse consentano l’esecuzione immediata ed effettiva della decisione emessa a mete dell’art. 14, Regolamento (CE) n. 659/1999.

²⁰ Si veda nota n. 1 del presente Capitolo.

²¹ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2491 e s.; G. CORASANTI, op. cit., pag. 230.

²² Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 1.3.2.

²³ Secondo l’art. 23-*quater*, d.l. 95/2012, inserito dalla legge di conversione, n. 135/2012. Cfr. Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 39/2012.

operazioni catastali²⁴, mentre da ritenersi oggetto di reclamo e mediazione se a tali atti è corredata l'irrogazione delle sanzioni.

Il valore della controversia, in virtù del rinvio che i commi 3 e 6 dell'art. 17-bis effettuano all'art. 12, cit., deve calcolarsi, considerando *“l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*²⁵. In caso di controversie riguardanti la restituzione dei tributi, si deve tener presente l'ammontare che si intende richiedere a rimborso. Nel caso di rettifiche delle perdite, *“il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta “virtuale”, come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato”*²⁶.

Il testo in parola impone ulteriori limiti all'operatività dell'istituto del reclamo e della mediazione, sotto un profilo meramente soggettivo. In effetti, il legislatore limita l'accesso alla predetta procedura esclusivamente agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate. Sono esclusi, quindi, sia gli atti emessi da altri Enti impositori (Agenzia delle dogane, Enti locali), sia gli atti dell'Agente della riscossione, relativamente a vizi che attengono la propria attività. Infatti, quanto agli atti emessi da quest'ultimo, bisogna sottolineare che, quando il contribuente intenda eccepire i vizi relativi all'attività dell'Agenzia delle entrate – perché il primo atto correttamente ricevuto è

²⁴ In base all'art. 19, comma 1, lett. f), d.lgs. n. 546/1992, che richiama l'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, è disposto che: “[...] le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.” Cfr. F. RANDAZZO, *Commento all'art. 2*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, pag. 25 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19*, in op. cit., pag. 283.

²⁵ Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 1.3.

²⁶ Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 1.3.1..

un atto della riscossione²⁷, la controversia deve essere oggetto di reclamo e mediazione²⁸.

Il contenuto del reclamo si intuisce dal rinvio dell'art. 17-*bis* all'art. 18, cit., che si preoccupa di assegnare a questo, da un punto di vista formale, la medesima struttura che viene prevista per il ricorso. Il reclamo deve, quindi, indicare l'Ufficio competente, l'indicazione dell'oggetto del reclamo (*petitum* cd. "immediato"²⁹) e le ragioni giuridiche a fondamento della domanda (*causa petendi*). Come previsto sempre dallo stesso comma 6, il reclamo deve contenere anche la sottoscrizione da parte di un difensore abilitato³⁰, a mente del richiamo dell'art. 12, cit.. Il reclamo deve essere corredato, sin dalla sua notificazione, dei documenti che si intende produrre nella fase amministrativa, in virtù dell'applicazione, espressamente prevista dal legislatore, dell'art. 22, comma 4, cit..

L'Ufficio competente a conoscere la controversia è la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emesso l'atto "*attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*". Tale impostazione rende molto più simile il reclamo al ricorso. Nel caso in cui ad emettere l'atto sia stato "*un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici*

²⁷ Si fa riferimento al caso in cui per disposizioni di legge la cartella di pagamento è il primo atto autonomamente impugnabile (ad esempio, quando preceduta dalle comunicazioni di irregolarità, ai sensi degli artt. 36-*bis*, 36-*ter*, d.P.R. n. 600/1973; art. 54-*bis*, d.P.R. n. 633/1972) o nel caso in cui l'atto presupposto, emesso dall'Agenzia delle entrate non sia stata correttamente modificato, potendo trovato applicazione l'art. 19, comma 3, cit.. Cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 1.1.1..

²⁸ Si veda *amplius* par. 1.5.4.

²⁹ Cfr. C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, Torino, 2014, pag. 174.

³⁰ Con l'eccezione prevista dall'art. 12, comma 5, cit..

*dell'Agenzia, è competente, anche nella fase di reclamo e mediazione, “l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.”*³¹

Il reclamo deve essere notificato all'Ufficio competente nei termini per la presentazione del ricorso, ovvero entro i sessanta giorni dalla notificazione dell'atto emesso dall'Agenzia delle entrate o, nel caso di silenzio, ai sensi dell'art. 21, comma 2, cit., fino a quando il diritto alla restituzione non si è prescritto (ovvero entro dieci anni).

Nel procedimento di reclamo e di mediazione, trova applicazione, ai fini del computo del termine decadenziale per l'opposizione dell'atto e per lo svolgimento dell'intera fase, il regime della sospensione feriale³², trattandosi di una procedura precontenziosa con spiccata vocazione “processuale”.

Prima che l'art. 17-*bis*, cit. venisse modificato, l'obbligatorietà della presentazione dell'istanza di reclamo assumeva le vesti di una condizione di ammissibilità del ricorso. Tale condizione poteva essere rilevata d'ufficio, in qualsiasi stato e grado del giudizio. In seguito, come si dirà poco più avanti, il legislatore ha ritenuto opportuno tramutare l'inammissibilità in improcedibilità.

Occorre aggiungere, oltre alla ipotesi di inammissibilità/improcedibilità che il nesso tra la fase precontenziosa ed il processo tributario in senso stretto è dimostrato anche da quanto previsto dal comma 9, - su cui, più approfonditamente, si tornerà più avanti³³ -, il quale dispone che, dal momento in cui siano decorsi i novanta giorni senza che l'Amministrazione si sia pronunciata o, se ancora non decorsi, dal giorno (tale ipotesi è stata successivamente esclusa, valendo anche in tale caso il termine di

³¹ Ai sensi dell'art. 10, d.lgs. n. 546/1992. Cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 2.7.

³² A mente del regime previgente, previsto dall'art. 1, comma 1, l. n. 742/1969, i termini processuali si intendevano sospesi dal 1 agosto al 15 settembre. A partire dall'anno 2015, con l'art. 1, comma 1, d.l. 132/2014, conv., con modif., dalla l. n. 162/2014, il periodo della sospensione feriale è stato modificato, operando, quindi, dal 1 agosto al 31 agosto di ciascun anno.

³³ Cfr. par. 2.3.

novanta giorni) in cui venga comunicato al contribuente il rigetto della domanda, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Proseguendo l'analisi della fase precontenziosa, bisogna soffermarsi necessariamente sull'altra componente introdotta con l'art. 17-*bis*, cit., ovvero la "proposta di mediazione". In effetti, in base al comma 7 dell'articolo citato, il reclamo può essere corredato anche di una proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. In aggiunta al reclamo che, da un punto di vista procedurale, anticipa le contestazioni formali e sostanziali del ricorso vero e proprio e, quindi, con una natura "oppositiva/impugnatoria", in un'ottica deflattiva, invece, il contribuente ha la possibilità di presentare anche una diversa rideterminazione della pretesa impositiva. Il legislatore, per attribuire maggiore enfasi all'istituto preso in esame, ha disposto l'esclusione della conciliazione giudiziale nelle controversie ove è obbligatoria la presentazione del reclamo e dell'eventuale mediazione. Il carattere conciliativo e deflattivo della mediazione è confermato dal comma 8 dell'articolo in esame, il quale, consente l'applicazione delle norme sulla conciliazione giudiziale, in quanto compatibili³⁴.

La procedura *de qua* consente all'Amministrazione preposta di non accogliere l'istanza di reclamo e (eventuale) mediazione, ma può, comunque, d'ufficio, formulare, contestualmente, una proposta di mediazione alternativa, tenendo conto "dell'incertezza delle questioni controverse³⁵, al grado di sostenibilità della pretesa³⁶ e al principio di economicità dell'azione amministrativa"³⁷.

³⁴ Alcuni sogliono definirla come "conciliazione pregiudiziale" (cfr. A. GIOVANNINI, op.cit., pag. 51 e ss.) o come "conciliazione preventiva", *melius*: "filtro preventivo con finalità conciliative" (cfr. M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1506).

³⁵ Con tale criterio, deve intendersi all'incertezza non solo sui fatti a fondamento della pretesa tributaria, ma anche l'interpretazione da assegnare ad una specifica norma da applicare al caso di specie. È proprio l'Amministrazione finanziaria (Circ. n. 9/2012, par. 5.4.1.) a fornire una definizione di "certezza", riprendendo, correttamente a parere di scrive, quanto previsto dall'art. 360-*bis*, c.p.c. in

Nella procedura di mediazione trova applicazione, in virtù dell'art. 39, comma 10, d.l. n. 98/2011, conv., con modif., dalla l. n. 111/2011, e del richiamo all'art. 48, cit., la sola responsabilità per dolo dei rappresentanti dell'Ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo, stando a significare che, almeno per quanto riguarda il regime della responsabilità, il legislatore ha inteso equiparare la mediazione con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso, richiamati dall'art. 29, comma 7, d.l. n. 78/2010, conv., con modif., dalla l. n. 122/2010³⁸.

Venendo ad aspetti squisitamente procedurali, come è possibile notare, la fase amministrativa (comune ad entrambi gli istituti) è introdotta necessariamente con l'istanza di reclamo, e la proposta di mediazione costituisce solo una facoltà assegnata al contribuente, che può presentarla unitamente al reclamo vero e proprio o, d'ufficio, essere proposta dall'Amministrazione, se questa la ritenga opportuna. Il procedimento, quindi, si ritiene correttamente avviato, se risulta introdotto con l'istanza di reclamo, anche senza la proposta di mediazione, mentre non può

tema di inammissibilità del ricorso per cassazione, quando il provvedimento ha deciso su una questione giuridica in modo conforme alla giurisprudenza della Corte. Per valutare la (in)certezza della questione, l'Ufficio può considerare anche l'orientamento delle commissioni tributarie e precedenti orientamenti dell'Amministrazione.

³⁶ Tale criterio intende riferirsi alla fondatezza e certezza dei documenti e degli elementi fattuali su cui si base la rettifica dell'amministrazione e la sostenibilità della difesa nella fase giudiziale successiva. Certamente, la valutazione, benché sia fatta da ufficio diverso da quello che materialmente ha emesso l'atto reclamabile e mediabile, non sembra essere realizzata pienamente, mancando l'imparzialità e la terzietà, piuttosto potrebbe rischiare di ridursi in una mera "strategia difensiva" che effettuate, per l'appunto, non un terzo del procedimento, bensì una parte che, prodotti gli effetti del ricorso, assume la veste di "parte resistente".

³⁷ Principio ripreso dall'art. 1, comma 1, l. n. 241/1990. Bisogna osservare che tale criterio, ai sensi dell'art. 3, d.l. n. 138/2002, conv. con modif., dalla l. n. 178/2002, doveva guidare gli Uffici anche nelle decisioni sulla transazione dei tributi iscritti a ruolo. Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012, pagg. 773-774.

³⁸ L'articolo in commento, infatti, dispone che:

“Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, dall'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni, dagli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, nonché al fine della definizione delle procedure amichevoli relative a contribuenti individuati previste dalle vigenti convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi e dalla convenzione 90/436/CEE, resa esecutiva con legge 22 marzo 1993, n. 99, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo.”

certamente affermarsi il contrario, ove, se si verificasse (presentazione della sola proposta di mediazione) si realizzerebbe una ipotesi di inammissibilità (ovvero di improcedibilità, a seguito delle modifiche apportate dalla cd. “*Finanziaria 2014*”). Ciò sta ad evidenziare il ruolo “marginale e residuale” che occupa la mediazione nella fase precontenziosa.

Venendo allo svolgimento della procedura, che, per molti tratti, è comune ad entrambi gli istituti, possono raffigurarsi, diverse conclusioni del procedimento.

La prima attiene al “silenzio” dell'Ufficio competente a conoscere la controversia. Il silenzio si perfeziona nei novanta giorni successivi alla presentazione del reclamo e della eventuale mediazione. Spirato tale termine, decorre, invece, il termine per procedere all'iscrizione a ruolo presso la commissione tributaria competente, in quanto il reclamo produce gli effetti del ricorso.

La seconda ipotesi, invece, prevede l'accoglimento del reclamo, con conseguente annullamento della pretesa tributaria. In questo caso, sembra corretto l'accostamento degli effetti di tale decisione con quelli che si producono in sede di autotutela³⁹, ai sensi dell'art. 2-*quater*, d.l. n. 564/1994, conv., con modif., dalla l. n. 656/1994⁴⁰.

La terza ipotesi riguarda il rigetto del reclamo o della proposta di mediazione comunicato prima della decorrenza del termine dei novanta giorni. Il termine decadenziale per procedere all'iscrizione a ruolo del reclamo/ricorso decorreva dal momento in cui veniva comunicata la decisione dell'Ufficio se precedente ai novanta giorni. Con le modifiche introdotte con la l. n. 147/2013, se la decisione è comunicata prima dei novanta giorni, per la decorrenza del termine per il deposito

³⁹ A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss.; A. FANTOZZI, op. cit., pag. 773; V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1364.

⁴⁰ Si veda anche D.M. n. 37/1997.

del ricorso in commissione tributaria, occorre comunque attendere la decorrenza dei novanta giorni. Lo stesso meccanismo si applica quando si tratti di accoglimento parziale. La parte della pretesa che è accolta viene annullata, come nella procedura di autotutela, mentre la parte residua del debito tributario potrebbe proseguire il suo *iter* innanzi al giudice tributario, qualora il contribuente non intendesse rinunciare alla restante parte della pretesa. Bisogna, comunque, osservare che, non essendo possibile modificare il contenuto iniziale del reclamo e della mediazione (come visto, infatti, *petitum* e *causa petendi* sono cristallizzati nell'atto introduttivo)⁴¹, davanti al giudice sarà esaminato il reclamo, mutato in ricorso, nella sua formulazione originaria⁴².

La quarta ipotesi, invece, si verifica, quando la proposta di mediazione è accettata dall'Amministrazione o dal contribuente. L'accordo trova la sua perfezione nel momento del pagamento totale dell'imposta così rideterminata o al versamento della prima rata, seguendo le norme previste per il perfezionamento della conciliazione giudiziale⁴³. Nella determinazione dell'imposta in fase di mediazione, il contribuente può chiedere la compensazione⁴⁴ del debito tributario residuo ricalcolato con eventuali crediti erariali⁴⁵ vantati, dal medesimo nei confronti di altre Pubbliche amministrazioni⁴⁶. Il mancato pagamento di una rata diversa dalla prima

⁴¹ Risulta comunque applicabile l'art. 24, d.lgs. n. 546/1992, rubricato "*Produzione di documenti e motivi aggiunti*." Non si rinviene alcuna preclusione, in termini di documenti e motivi, nei confronti della parte resistente nella successiva fase processuale.

⁴² Troverà applicazione, per la parte investita dal provvedimento di annullamento, l'art. 46, d.lgs. n. 546/1992, il quale prevede che possa essere dichiarata l'estinzione, in tutto o in parte, del giudizio per cessazione della materia del contendere.

⁴³ Art. 48, comma 3, d. lgs. n. 546/1992.

⁴⁴ Art. 9, comma 1, d.l. n. 35/2013, conv. con modif., dalla l. n. 64/2013. Cfr. D.M. dell'Economia delle Finanze del 14 gennaio 2014.

⁴⁵ Si fa riferimento a crediti di natura erariale.

⁴⁶ È possibile utilizzare in compensazione solo crediti certificati, liquidi ed esigibili maturati nei confronti delle Amministrazioni pubbliche (indicate all'art. 1, comma 2, D. lgs. n. 165/2001).

consente l'iscrizione a ruolo delle somme residue e la caducazione dal beneficio rateale.

Con la conclusione dell'accordo di mediazione, nel quale è prevista la rideterminazione dell'imposta, trova applicazione la riduzione delle sanzioni pari al quaranta per cento dell'imposta ricalcolata con l'accordo.

L'art. 17-*bis*, non prevede un espresso "invito a comparire", come, invece, è previsto, per quanto concerne l'adesione all'accertamento, dagli artt. 5 e 11 (*"Avvio del procedimento"* – su proposta dell'Ufficio) o dagli artt. 6 e 12 (su *"Istanza del contribuente"*), d. lgs. n. 218/1997⁴⁷. Ciò potrebbe trovare una sua giustificazione, in quanto si applica lo schema previsto per la conciliazione giudiziale, con l'unica differenza, non del tutto marginale, che nella mediazione non vi è un controllo formale e sostanziale da parte giudice tributario⁴⁸.

Può affermarsi, quindi, che la fase amministrativa di opposizione ed eventuale mediazione dell'atto impositivo è caratterizzata dall'assenza di una comparizione, *melius*: "audizione" del contribuente, alla quale potrebbe seguire uno scambio di memorie e repliche, con la redazione di un processo verbale, che, certamente, avrebbe potuto accostare la predetta procedura ad un vero e proprio grado di "giudizio in sede amministrativa", assegnandone una connotazione molto più vicina ad un rimedio giurisdizionale⁴⁹.

⁴⁷ Si veda par. 2.5.1.

⁴⁸ Si veda par. 2.4.2.

⁴⁹ Ad onor del vero, bisogna richiamare quanto asserito proprio nella circolare dell'agenzia delle entrate n. 9/2012, par. 6.1. *"Non sono richieste forme particolari per l'invito, che può essere comunicato al contribuente anche tramite posta elettronica ordinaria. Nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell'istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, è opportuno che l'Ufficio valuti tutti gli elementi utili per la mediazione, risultanti dagli atti acquisiti, inclusa l'eventuale proposta di definizione formulata in fase di accertamento con adesione. Ciò al fine di valutare se, in fase di mediazione, emergano condizioni tali da ritenere possibile il raggiungimento di un accordo. Va, infatti, osservato che, in fase di mediazione, l'Ufficio andrà ad effettuare la propria analisi in particolare sulla base di elementi non noti, sopravvenuti o comunque non presi in considerazione quando è stato esperito il tentativo di definizione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997. Prosegue precisando che "L'esito del contraddittorio – che si svolge possibilmente nell'ambito di un solo*

In definitiva, il procedimento previsto per l'istituto si esaurisce nella mera presentazione di un'istanza di "reclamo/mediazione", seguita da una eventuale e successiva replica che assume le vesti di diniego espresso, totale o parziale, tacito o di accoglimento, totale o parziale, dell'Amministrazione competente.

Tale interpretazione letterale dell'art. 17-*bis* risulta confermata dal fatto che non è prevista, nello svolgimento della procedura amministrativa, nemmeno una fase istruttoria in senso stretto, per la ricostruzione fattuale e giuridica, tanto della base imponibile, quanto della relativa imposta, come dimostrato dal mancato richiamo dell'art. 7, cit. ad opera dell'art. 17-*bis*, cit..

L'art. 17-*bis*, comma 10, con l'intento di disincentivare l'inerzia dell'Amministrazione, nonché la presentazione di ricorsi con fini palesemente "dilatori" e "strumentali", dispone che, nella fase giudiziale, la parte soccombente è tenuta, oltre alla refusione delle spese processuali, anche al pagamento del cinquanta per cento delle stesse a titolo di rimborso. Il giudice tributario può disporre la compensazione totale o parziale delle spese, solo quando la mancata considerazione della proposta di mediazione da parte del soggetto soccombente sia stata motivata.

incontro – viene descritto in un apposito verbale. Al contraddittorio il contribuente può partecipare personalmente oppure conferire procura al proprio difensore (cfr. punti 3.1 e 6.2), fatti salvi i casi in cui il contribuente intenda parteciparvi personalmente. Il verbale di contraddittorio deve essere sottoscritto, da un lato, dal contribuente o dal difensore munito di procura e, dall'altro, dal dirigente o dal funzionario incaricato del contraddittorio. Qualora il contribuente non si presenti al contraddittorio, il dirigente o funzionario incaricato annota la "mancata presentazione" dello stesso sull'originale dell'invito al contraddittorio." In questo caso, dalla lettura proposta dall'Amministrazione emergono alcuni spunti. In primo luogo, benché il legislatore faccia spesso riferimento all'applicazione della disciplina della conciliazione giudiziale, si richiama le norme contenute nel d. lgs. n. 218/1997, che, in tema di contraddittorio, regolano la fase della comparizione dinanzi all'Ufficio con la stesura del relativo verbale. In secondo luogo, l'invito a comparire sarebbe previsto, sempre secondo le indicazioni fornite dalla Circolare in commento, solo qualora l'ufficio ritenga ammissibile e fondata la proposta di mediazione e sembrerebbe esclusa, invece, per l'istanza di reclamo. In base alla lettura dell'amministrazione, oggetto di comparizione sarebbe solo una diversa rideterminazione della pretesa e non la trattazione di eventuali vizi formali e sostanziali oggetto del reclamo. Senza ombra di dubbio, in base alla lettera della norma, non sembrerebbe generalizzato l'invito a comparire e, sulla scorta di quanto osservato, sarebbe ammesso – rappresenta comunque una facoltà e non un obbligo – solo in fase di mediazione in senso stretto e non per l'istanza di reclamo.

Infine, la disamina dell'istituto deve soffermarsi sulle modifiche apportate dall'art. 1, comma 611, l. n. 147/2013⁵⁰, all'art. 17-*bis*, cit., che, in buona sostanza, hanno recepito alcune osservazioni precedentemente rilevate in questa sede.

Una delle più rilevanti riguarda la presentazione del reclamo che costituisce una condizione di procedibilità del ricorso, in luogo della previgente condizione di ammissibilità. Occorre rammentare che qualche mese più tardi, su tale aspetto, la Corte costituzionale è intervenuta, dichiarando l'illegittimità costituzionale della previgente formulazione proprio nella parte in cui prevedeva la già esaminata condizione di ammissibilità. In quella stessa sede, i Giudici delle Leggi hanno incidentalmente osservato che la nuova modificata apportata legislatore è rispettosa dei principi costituzionali⁵¹.

Con la medesima novella legislativa, il comma 2, ha imposto che, qualora venga presentato il ricorso senza la preventiva espletazione del reclamo o della mediazione, o se viene depositato presso la commissione tributaria, prima che spiri il termine legale previsto per la formazione del silenzio - equiparabile al diniego - dell'Amministrazione finanziaria (novanta giorni), l'Agenzia delle entrate, in sede di costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso. Il Presidente della commissione tributaria, verificata la causa di improcedibilità, dispone il rinvio per "*consentire la mediazione*". Appare utile sottolineare che il legislatore non ha specificato "*consentire il reclamo e la mediazione*", bensì soltanto "*la mediazione*", stando a significare, almeno ad una prima lettura, l'irrilevanza del reclamo, sia da un punto di vista formale – nel senso che l'Ufficio non sembrerebbe tenuto a riesaminare gli aspetti critici riguardanti la formazione dell'atto impositivo, rilevati dal contribuente e

⁵⁰ La norma si applica decorsi sessanta giorni dalla entrata in vigore della legge medesima e non ha effetti retroattivi.

⁵¹ Si veda il Cap. 3.

contenuti nel reclamo -, sia da un punto di vista sostanziale (violazioni riguardanti i criteri di determinazione della base imponibile o dell'imposta), intendendo, invece, assegnare, a quanto pare, maggior rilievo alla mediazione nella fase precontenziosa. Sarebbe stato certamente più coerente prevedere l'espletazione sia del reclamo, sia della mediazione⁵². La nuova formulazione evidenzia un carattere più marcato stragiudiziale e deflattivo dell'istituto in commento.

La seconda e rilevante modifica riguarda la sospensione automatica degli effetti dell'atto impositivo oggetto di opposizione fino al momento in cui inizia a decorrere il termine per l'iscrizione a ruolo presso la commissione tributaria e, quindi, quando il reclamo produce gli effetti del ricorso. Il comma 9-*bis* dell'art. 17-*bis*, infatti, prevede che la riscossione ed il pagamento sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art. 22, cit.. In caso di improcedibilità e di rinvio all'Ufficio competente la sospensione automatica non opera.

La presente modifica ha recepito il problema di una tutela cautelare assente in sede amministrativa, come evidenziato da molti⁵³. La normativa previgente non aveva previsto alcun potere di sospendere gli effetti dell'atto impositivo, nonostante l'Amministrazione finanziaria, con suoi primi chiarimenti, avesse cercato di porvi rimedio⁵⁴.

⁵² Si vedano, in tal senso, le considerazioni di G. SEPIO, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 2869 e ss..

⁵³ A. CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 270 e ss.; A. GIOVANNINI, *La disciplina «riveduta e corretta» del reclamo e della mediazione*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 814 e ss.; C. GLENDI, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 275 e ss..

⁵⁴ Cfr. Circolare n. 9/2012, par. 4, che afferma: “Si evidenzia, inoltre, che la sospensione giudiziale dell'esecuzione ai sensi dell'articolo 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 può essere richiesta alla Commissione tributaria provinciale solo in pendenza di controversia giurisdizionale e che, quindi, l'istanza di sospensione giudiziale non può essere proposta prima della conclusione della fase di mediazione. In ogni caso, ai sensi dell'articolo 2-*quater*, comma 1-*bis* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, “Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato”. Stante la funzione cui è preordinato il procedimento di mediazione, si ritiene possibile e opportuno, al fine di garantire un'adeguata tutela del contribuente, estendere

Considerando l'uguaglianza, nella forma e nel contenuto, del reclamo con il ricorso, entrambi intesi come atti introduttivi di un procedimento finalizzato all'annullamento o al riesame della pretesa – in sede amministrativa, per il primo, in sede giudiziale, per il secondo –, sarebbe apparsa pacifica una estensione della disciplina della sospensione di cui all'art. 47, cit. all'art. 17-*bis*⁵⁵. La soluzione di introdurre una sospensione *ex lege* conferma le perplessità del legislatore ad attribuire un potere sospensivo dell'atto impositivo all'Amministrazione che figura non come parte terza nel procedimento di reclamo e mediazione, al pari del giudice, bensì come una parte interessata del contraddittorio che, come già precisato in precedenza, nel giudizio tributario assume le vesti di “resistente”. L'inidoneità strutturale causata dalla mancanza di tale requisito, ha giustificato l'iniziale lacuna normativa pocanzi denunciata e, poi, l'attuale formulazione dell'art. 17-*bis*.

La terza correzione⁵⁶ riguarda l'estensione ai contributi previdenziali ed assistenziali degli effetti che produce il procedimento conclusosi con l'accordo o l'annullamento parziale della pretesa tributaria, rispettivamente in sede di mediazione e di reclamo⁵⁷. Ad onor del vero, già l'Amministrazione, nei suoi primi chiarimenti, aveva ammesso tale beneficio in sede amministrativa⁵⁸, e ricalca quanto già previsto nel procedimento di adesione all'accertamento, ai sensi dell'art. 2, commi 3⁵⁹ e 5⁶⁰,

l'applicabilità del citato articolo 2-quater, comma 1-bis del DL n. 564 del 1994 alle fattispecie in esame. In altri termini, anche nell'ambito del procedimento amministrativo disciplinato dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, per sua natura funzionale al riesame ed eventuale rideterminazione della pretesa, il contribuente può chiedere la sospensione degli effetti dell'atto. Quando le eccezioni sollevate nell'istanza non appaiono infondate, la Direzione può dunque concedere, su istanza formulata contestualmente all'atto introduttivo del procedimento di mediazione, ovvero separatamente, la formale sospensione, in tutto o in parte, dell'esecuzione dell'atto in presenza del richiamato presupposto. Si precisa che il periodo di sospensione degli effetti dell'atto non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione.”

⁵⁵ Si veda Circolare n. 9/2012, par. 4.

⁵⁶ Che inserisce un inciso al comma 8 dell'art. 17-*bis*.

⁵⁷ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/2014.

⁵⁸ Circolare n. 9/2012, par. 1.4.

⁵⁹ Il comma in esame dispone che “L'accertamento definito con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio e non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni, nonchè ai fini extratributari, fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base

d.lgs. n. 218/1997. La modifica è stata salutata con favore, in quanto intende allinearsi con la normativa prevista per gli altri strumenti deflattivi del contenzioso ed estende i benefici anche alla determinazione della base imponibile per il computo dei contributi previdenziali ed assistenziali.

Infine, altra modifica che interessa la fase di reclamo e mediazione riguarda il *dies a quo* in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso. Il legislatore ha ritenuto opportuno generalizzare il termine di novanta giorni dall'avvio della procedura, anche quando il rigetto totale o parziale sia stata comunicata prima dello spirare del suddetto termine.

2.3. Natura del reclamo

La procedura precontenziosa analizzata nel precedente paragrafo prevede due distinti istituti che sono strettamente collegati, ma che meritano una disamina separata, in quanto hanno diversa natura e svolgono funzioni differenti. Occorre necessariamente partire dall'istanza di reclamo.

Cercando sinteticamente di tratteggiare il profilo dell'istituto, si scopre una specularità con il ricorso tributario. Tale somiglianza si ricava proprio dalle indicazioni fornite dal legislatore che possono sintetizzarsi (i) nella previa presentazione del reclamo quale condizione di procedibilità (prima di ammissibilità) del ricorso, (ii) nell'applicazione degli artt. 12, 18, 19, 20, 21, 22, comma 4, d.lgs. n.

imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge."

⁶⁰ Tale comma precisa che: "Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi."

546/1992, con la produzione degli effetti del ricorso, una volta spirati i novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con la “cristallizzazione” sia dell'oggetto della controversia, sia delle ragioni giuridiche proprio nella fase precontenziosa, nonché l'individuazione delle parti processuali⁶¹.

L'identità con il ricorso non può che spingere l'interprete ad interrogarsi sulla natura del reclamo, sotto due aspetti connessi tra loro. Il primo interrogativo attiene propriamente alla natura di questo come “atto introduttivo”. Il secondo, invece, concerne la natura della fase amministrativa nel suo insieme.

Quanto al primo quesito, indubbiamente, la stretta correlazione tra il reclamo ed il ricorso ha spinto parte della dottrina ad attribuire effetti giurisdizionali sin dalla sua presentazione, a seguito, cioè dell'opposizione dell'atto impositivo nei termini ordinari per ricorrere⁶².

In base a tale tesi, la natura giurisdizionale si fonda su diversi aspetti peculiari del reclamo (alcuni dei quali già visti), come il suo effetto interruttivo dei termini decadenziali per impugnare l'atto impositivo, la qualificazione dei suddetti termini come processuali, con la conseguente applicazione della normativa sulla sospensione feriale, l'individuazione immediata del *petitum* e della *causa petendi*. Decorsi i novanta giorni, entro i quali si conclude la procedura *de qua*, il legislatore non impone una specifica formalità perché il reclamo muti in ricorso, bensì è la stessa legge a modificarne solo il *nomen iuris*.

Indubbiamente, da quanto emerge, si può parlare di litispendenza dal momento in cui viene proposto il reclamo, con evidenti riflessi in termini di *perpetuatio*

⁶¹ Con i limiti, assegnati esclusivamente al contribuente, di modificare la domanda, ai sensi dell'art. 24, d.lgs. 546/1992, solo nella fase processuale.

⁶² Si veda la completa ricostruzione operata da G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, pag. 16 e ss..

*iurisdictionis*⁶³. Il reclamo, cioè, mostrerebbe la duplice natura⁶⁴ di un atto introduttivo di una preventiva fase amministrativa e di un ricorso “quiescente” o “latente”⁶⁵, che produce solo alcuni dei suoi effetti - intendendo, con tale affermazione, la possibilità di procedere al suo deposito presso la commissione tributaria - una volta conclusa la fase di reclamo e mediazione.

Si tratterebbe di un unico atto che potrebbe impropriamente assumere la veste di un vero ricorso giurisdizionale già al momento della notifica all'Ufficio competente, risultando, per esso, sospesa solo l'iscrizione a ruolo, ovvero fino a quando la procedura del reclamo non sia stata esperita. In questo senso, potrebbe parlarsi di sussistenza di una “condizione sospensiva disposta *ex lege*”⁶⁶. La fase innanzi all'Ufficio potrebbe qualificarsi come un mero “filtro” o *melius* “un esame preliminare delle ragioni del contribuente”, prima che a conoscere la controversia sia il giudice tributario. Una sorta di “subprocedimento amministrativo” nel processo tributario.

Vieppiù. Un ulteriore indizio è l'introduzione di una sospensione cautelare *ex lege* che tutelerebbe il contribuente nella fase amministrativa, analogamente a quanto accade in quella processuale. Inoltre, la mancata espletazione del reclamo e della mediazione consente il rinvio⁶⁷, disposto dal giudice tributario, per svolgere la mediazione, su eccezione sollevata dalla parte resistente, al fine di rendere speculari le

⁶³ A. MONTANARI, op. cit., pag. 153 e ss..

⁶⁴ Si veda A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 51 e ss. il quale arriva a definire l'istanza di reclamo come “*un irocervo, ad un atto a metà tra diritto amministrativo e diritto processuale, tra contestazione amministrativa e gravame giurisdizionale*”. Così anche G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?*, in *Dir. fin. Sc. Fin.*, 2013, pag. 71 e ss..

⁶⁵ M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo alla mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 841 e ss..

⁶⁶ MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, pag. 153 e ss..

⁶⁷ Sul “rinvio”, si veda G. SEPIO, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 2869 e ss.. Cfr. *amplius* par. 2.4.

due fasi e per giustificare il divieto di conciliazione giudiziale nella fase processuale, che altrimenti potrebbe risultare irragionevole.

Tali circostanze, nel loro complesso, consentono di assegnare natura giurisdizionale al reclamo, che apparirebbe come una “parentesi” tra il reclamo/ricorso ed il suo deposito, con la costituzione dell'istante/ricorrente davanti al giudice tributario.

Ad altra tesi⁶⁸, appartengono quegli autori che, pur riconoscendo le indiscutibili caratteristiche pocanzi descritte del reclamo, pervengono ad un risultato diametralmente opposto. A supporto del predetto orientamento, possono richiamarsi alcuni indubbie circostanze. In primo luogo, il reclamo, benché sia destinato ad un Ufficio, sicuramente diverso da quello che ha curato l'“istruttoria” dell'atto reclamabile, e si attinge come un'ipotesi pacifica di giurisdizione condizionata, è comunque rivolto all'Amministrazione finanziaria. Appare, quindi, più vicina ad una istanza di autotutela, differenziandosi, tuttavia, da quest'ultima per il suo carattere obbligatorio e per il fatto la presentazione del reclamo è ammessa solo d'impulso del contribuente.

Altro elemento rilevante, riguarda il provvedimento di annullamento – accoglimento totale o parziale – che, per come strutturato e per i suoi effetti, ha una natura modificativa e non sostitutiva (quest'ultima tipica di un procedimento avviato con un ricorso giurisdizionale).

⁶⁸ M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo alla mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 841 e ss., il quale, tuttavia, apre ad una diversa ricostruzione osservando che “*Se si dovesse accedere a questa ricostruzione, la dizione del comma 2 dell'art. 17-bis andrebbe «corretta», nel senso che, prima del (o senza il) reclamo, il ricorso giurisdizionale è improcedibile, piuttosto che inammissibile.*” Occorre notare che l'autore ha anticipato le modifiche operate con la l. n. 147/2013, ammettendo la plausibilità della tesi contraria. Cfr. V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 765 e ss., il quale afferma che la presentazione dell'istanza di reclamo “*rileva come semplice iniziativa di innesco del procedimento amministrativo.*”

In altri termini, verrebbero a distinguersi due distinti atti in un unico che assumono diversa qualificazione, in seguito allo svolgimento della predetta fase amministrativa. Il medesimo atto, inizialmente, assume le vesti di ricorso amministrativo⁶⁹ in opposizione⁷⁰ o di una istanza di autotutela negativa⁷¹. Solo in seguito, con la decorrenza dei termini “dilatori” del procedimento di reclamo e mediazione, l'atto assume le vesti di ricorso giurisdizionale.

Volendo operare, da un punto sistematico, una separazione tra le due fasi, il semplice spirare del termine legale dovrebbe rivestire il ruolo svolto dalla notificazione del ricorso tributario⁷². Si tratterebbe di una *fiction iuris* che potrebbe considerarsi come una forzatura, giacché un atto di impulso della parte (il ricorso tributario) sarebbe sostituito dalla mera decorrenza di un termine legale. Solo qualificandola come una notificazione virtuale, si potrebbe parlare di litispendenza del ricorso. Ad onor del vero, sorgerebbe un primo problema di natura processuale rappresentato proprio dal *dies a quo* per il deposito del ricorso innanzi alla commissione tributaria competente. Preso atto che coincide con la conclusione del termine di novanta giorni, spirato il quale - tanto con un provvedimento di diniego, quanto con la formazione del silenzio - il ricorso, dovrebbe essere disancorato dalla istanza di reclamo e costituirebbe un'autonoma fase, successiva e giurisdizionale.

⁶⁹ L. ARCIDIACONO, *Ricorsi amministrativi*, in *Enc. Giur. Trecc.*, 1990, pag. 5, il quale fornisce una definizione di ricorsi amministrativi, “*ad una prima analisi, come procedimenti amministrativi in contraddittorio ad istanza di parte tendenti al ripristino di una situazione giuridica presuntivamente lesa da un atto dell'amministrazione o da un comportamento di essa e svolgentesi nell'ambito della medesima.*” Si vedano, in tal senso, nella stessa opera, le diverse ricostruzioni sulla natura dei ricorsi amministrativi. Cfr. G. CORASANITI, op. cit., pag. 33, il quale osserva che “*La connotazione di ricorso amministrativo potrebbe essere assegnata al reclamo inteso come rimedio procedimento di riesame giustiziale degli atti amministrativi viziosi, aventi dunque carattere (non giurisdizionale, ma) paragiurisdizionale.*” Deve, infine, osservarsi che non sembrerebbe possibile assimilare l'istanza di reclamo ad un ricorso gerarchico, giacché il primo risulta sguarnito di alcuni elementi peculiari del secondo, ovvero l'amministrazione competente a conoscere il riesame è quella gerarchicamente superiore – per il reclamo si parla solo di ufficio diverso da quello che ha curato l'istruttoria – e il carattere facoltativo e non limitativo dell'accesso alla tutela giurisdizionale.

⁷⁰ Definizione adottata da A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss..

⁷¹ V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1364.

⁷² V. FICARI, op. cit., pagg. 1365-1366.

L'oggetto del ricorso, allora, non potrebbe essere l'annullamento dell'atto impositivo originario - in questo caso, si avallerebbe la prima tesi - bensì la riforma del diniego espresso o del silenzio rifiuto formatosi nella fase amministrativa, preservando comunque la sua natura impugnatoria e non di accertamento negativo del credito. Il disconoscimento dell'istanza di reclamo come di un ricorso latente con immediati effetti giurisdizionali indurrebbe a qualificare lo stesso ricorso come un atto introduttivo di una fase di gravame.

Invero, qualora non dovesse accogliersi la tesi della notificazione "fittizia", affermare che gli effetti processuali operano dal momento della conclusione del procedimento di reclamo, in assenza di un atto introduttivo che svolge la funzione della "domanda", vorrebbe significare che si avrebbe la litispendenza davanti al giudice⁷³, e non il contrario. Volendo sostenere tale lettura, tuttavia, sarebbe stato più corretto disporre che *"gli effetti del ricorso si producono al momento del suo deposito presso la cancelleria del giudice competente"*, in luogo, della attuale formulazione *"decorsi i novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso."*

Tuttavia, le diverse ricostruzioni prospettate che intendono operare una netta distinzione tra le due fasi (amministrativa e processuale) e procrastinare gli effetti giurisdizionali del reclamo al momento in cui diviene ricorso, non sembrano trovare una idonea giustificazione, in virtù delle attuali e peculiari caratteristiche dell'istanza di reclamo (come l'interruzione dei termini decadenziali per opporsi, impedendo che l'atto impositivo diventi definitivo ed inopponibile, l'individuazione immediata dell'oggetto e del titolo dell'opposizione, non modificabili in seguito nella fase

⁷³ Per precisione, bisogna affermare che a mente dell'art. 39, c.p.c., come modificato dalla l. n. 69/2009, benché vi siano delle eccezioni (Cfr. C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, op.cit., Vol. II, pag. 21-22), la litispendenza opera al momento del deposito dello stesso presso la cancelleria.

processuale, l'individuazione delle parti intese in senso processuale, la tutela cautelare ammessa automaticamente *ex lege* fino alla conclusione del procedimento).

Le brevi considerazioni che ci hanno preceduto mostrano, con tutta evidenza, le difficoltà interpretative che hanno animato il dibattito dottrinale attorno alla natura del reclamo. Indubbiamente, stando alla formulazione attuale della norma, la prima tesi sembra quella più convincente in termini strettamente processuali, atteso che tali dubbi, come visto, non sembrano essere del tutto risolti.

Il secondo problema, invece, si focalizza sulla possibile natura da attribuire alla fase amministrativa (reclamo e mediazione) nel suo complesso. Certamente, anche in questo caso, si potrebbero sviluppare due distinte letture. La prima potrebbe attribuirle autonomo grado di giudizio, in conseguenza della possibile natura giurisdizionale del reclamo. In favore di tale tesi, si potrebbe argomentare che l'Ufficio preposto a conoscere l'atto reclamabile è diverso da quello che ha curato l'istruttoria dell'atto impositivo, con l'intento esplicito di garantire, seppur in via amministrativa, un attenuato grado di terzietà⁷⁴. Potrebbe aggiungersi che l'individuazione dell'oggetto del processo e delle questioni giuridiche sottese avviene proprio nella fase amministrativa. Il *thema probandum* e *thema decidendum*⁷⁵ si delineano proprio sempre nella medesima fase. Non è ammessa alcuna ipotesi di *mutatio libelli*⁷⁶ o l'allegazione di ulteriori documenti, tanto nella fase amministrativa, quanto nella fase processuale. È ammessa, altresì, al pari del rito ordinario civile⁷⁷ e del processo

⁷⁴ M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, pag. 1513.

⁷⁵ Cfr. C. PUNZI, *Il processo civile*, Vol. I, Torino, 2008, pag. 371 e ss.; ID, op. cit., Vol. II, pag. 60 e ss..

⁷⁶ Si veda, sul punto, ID., op. cit., Vol. II, pag. 55 e ss.; C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, Vol. II, Torino, 2014, pag. 85 e ss..

⁷⁷ L'art. 185 c.p.c., rubricato "*Tentativo di conciliazione*", ammette la possibilità, una volta instaurato il processo, che parti possano chiedere congiuntamente la conciliazione. Il processo verbale redatto innanzi al giudice costituisce titolo esecutivo. La facoltà di proporre una conciliazione è consentita anche al giudice, a mente dell'art. 185-*bis* c.p.c.. Si richiama anche il tentativo di conciliazione previsto dall'art. 410 e ss. c.p.c. in materia di controversie di lavoro ai sensi dell'art. 409 c.p.c. e quello previsto in materia di separazioni e divorzi ai sensi dell'art. 708 c.p.c.. Corre l'obbligo di citare anche la

tributario (*ex art. 48, cit.*), anche una ipotesi di conciliazione (proposta di mediazione), il cui esito - positivo o negativo - vincola le parti interessate per il successivo avvio del processo.

Vi è poi un'altra possibile interpretazione, che, come si vedrà, appare più convincente e muove da tutt'altro punto di vista. In via preliminare, l'Ufficio deputato all'esame del reclamo, mutando, poi, in "parte resistente", oggettivamente non consente di rispettare la terzietà e l'imparzialità, sotto un profilo squisitamente processuale. Inoltre, la fase amministrativa, come potrà osservarsi più avanti, risulta sguarnita di alcune peculiarità che attribuiscono ad un procedimento carattere giurisdizionale o, di un autonomo grado di giudizio. Escludendo da tale analisi, il dibattito sull'avvio del procedimento, per quanto già detto prima, rimarrebbero da analizzare le fasi di svolgimento e di conclusione.

Quanto al primo aspetto, non è prevista una fase di istruttoria vera e propria, non tanto per le cc. dd. "prove precostituite", bensì per le "prove costituende", in relazione ai limiti oggettivi e strutturali del processo tributario⁷⁸, rispetto al processo civile. Il legislatore non ha previsto l'applicazione, in quanto compatibile, dei poteri istruttori assegnati al giudice tributario anche nella fase amministrativa, né la necessaria presenza di un'audizione per rafforzare la tutela del contraddittorio - tenuto conto delle considerazioni che saranno oggetto di un'autonoma trattazione⁷⁹ -. Non si rinviene nemmeno alcun riferimento al potere di integrazione del

mediazione obbligatoria per le controversie in materia civile e commerciale introdotta con il d.lgs. n. 28/2010, dichiarata incostituzionale dalla sent. Corte Cost. n. 272/2012, e reintrodotta con il d.l. n. 69/2013, conv., con modif., dalla l. n. 98/2013.

⁷⁸ Si pensi alla consulenza tecnica d'ufficio.

⁷⁹ Si veda par. 2.5.1. e ss..

contraddittorio per le cause inscindibili (art. 14, cit.), per le quali non può trovare condivisione quanto affermato nei primi chiarimenti dall'Amministrazione⁸⁰.

Infine, occorre spendere alcune parole sulla fase conclusiva del procedimento. L'Amministrazione può concludere con un diniego, con un accoglimento o con il silenzio. In tutti i casi, il ricorso produce i suoi effetti alla chiusura della procedura e, pertanto, il *dies a quo* non decorre più⁸¹ dal momento della eventuale notifica del provvedimento se questo è emesso prima dei novanta giorni, e ciò evidenzia che tale provvedimento, al più, quando ha effetti favorevoli, ha un carattere, come già visto, modificativo e non sostitutivo, inidoneo ad essere qualificato come un provvedimento decisorio. Infatti, il ricorso successivo non ha ad oggetto il diniego espresso dall'Amministrazione, bensì lo stesso atto impositivo ed è lo stesso reclamo che produce ulteriori effetti, cioè quelli del ricorso, una volta che si sia conclusa la procedura.

In questo caso, il legislatore non ha voluto rendere propriamente autonome le due fasi, ma strettamente collegate.

Sebbene, siano stati rilevati elementi inconfondibili che hanno assegnato al reclamo natura giurisdizionale, non può affermarsi lo stesso per la procedura nel suo insieme, che, strutturalmente, si attegga più come una fase amministrativa, priva della giurisdizionalità⁸², con funzione di filtro e finalità di una conciliazione pregiurisdizionale da svolgersi in un termine prestabilito, con effetti sospensivi dell'azione processuale vera e propria.

⁸⁰ Circolare n. 9/2012, par. 2.2., la quale non opera alcuna distinzione tra reclamo e mediazione in caso di cause inscindibili, riferendosi solo alla mediazione e alla giurisprudenza di legittimità sulla conciliazione giudiziale.

⁸¹ Al contrario di quanto accadeva prima che intervenisse la l. n. 147/2013.

⁸² Si veda la distinzione tra "giustizia" e "giurisdizione" fornita da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1968, pag. 12; M. LOGOZZO, op. cit., pag. 1507.

2.4. Natura della mediazione

L'art. 17-*bis*, oltre a prevedere un'ipotesi di giurisdizione condizionata, attenuata, però, dalla condizione di procedibilità del reclamo, ha inserito anche un'eventuale e facoltativa “proposta di mediazione” non sostitutiva dell'istanza di reclamo. Tale proposta, presentata dal contribuente o dall'Amministrazione, non consente la successiva espletazione, nella fase processuale, della conciliazione giudiziale. La correlazione tra i due strumenti deflattivi è dimostrata anche dal rinvio che il legislatore fa alla conciliazione per regolare lo svolgimento e gli effetti della mediazione fiscale.

Per comprendere la natura di tale istituto, bisogna, preliminarmente, soffermarsi sul *nomen* designato dal legislatore e, poi, attraverso un raffronto con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso, approfondire il suo contenuto, in relazione al rapporto tributario.

Quanto al primo aspetto, sembra indispensabile partire proprio dalla nozione di “mediazione” in generale e dagli istituti civilistici che meglio possono accostarsi alla mediazione fiscale.

Una prima definizione di mediazione si rinviene nell'art. 1754 c.c., ove è espressamente affermato che “*il mediatore è colui che mettere in relazione due o più persone per la conclusione di un affare.*” L'articolo citato, come spesso accade nel codice civile, non fornisce una definizione del contratto di mediazione, bensì del soggetto che lo caratterizza, privilegiando il punto di vista soggettivo. Allora, occorre partire dal tenore letterale della presente disposizione e dalle caratteristiche del contratto, per

fornire una più precisa definizione. Da un punto di vista negoziale, come alcuni⁸³ hanno affermato, “è un contratto unilaterale perché gli obblighi di colui che si giova del mediatore non trovano corrispondenza in un obbligo di questi per la cura dell'affare. Se tale obbligo esistesse, avremmo un contratto di opera”. Dunque, anche la dottrina sembra comunque rispettare l'impostazione del legislatore e, pertanto, occorre soffermarsi sulla figura del mediatore. In base al tenore letterale dell'articolo introduttivo e delle successive disposizioni, egli deve operare in autonomia, ovvero da intendersi come un'attività disinteressata ed imparziale⁸⁴. Il mediatore, cioè, non deve avere rapporti di dipendenza o di interesse con una delle parti.

La mediazione in senso contrattuale non può, dunque, essere accostata alla “proposta di mediazione” introdotta con l'art. 17-*bis*, in quanto risulta sguarnita di due elementi essenziali: il “mediatore” e l’“affare da concludere”. Quanto al primo elemento, e forse il più rilevante, occorre osservare che l'Ufficio chiamato a valutare la proposta di mediazione fiscale è lo stesso che, come rilevato in più di un'occasione in questa sede, assume, nel processo tributario, il ruolo di “parte resistente”. Non sembra rispondere, quindi, ai requisiti di disinteresse e di imparzialità richiesti per il contratto di mediazione. Il secondo elemento, da un punto di vista oggettivo, appare oltremodo determinate. In effetti, oggetto della mediazione fiscale è un accordo attinente la rideterminazione della base imponibile o della relativa imposta e non la conclusione di certo affare. Strutturalmente, i tratti dei due istituti non coincidono e, pertanto, è necessario trovare un suo corrispondente in un'altra figura.

Bisogna osservare che la nozione di mediazione non può certamente esaurirsi in quella contenuta nel codice civile italiano. In effetti, può essere assegnata una

⁸³ A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2012, pag. 905.

⁸⁴ In questo, trova si distingue dalla figura del procacciatore di affari.

diversa accezione al termine in parola che trova il suo fondamento nella direttiva 2008/52/CE. Tale testo in esame ha l'obiettivo di consentire e favorire, in materia civile e commerciale, con espressa esclusione di quella fiscale⁸⁵, occasioni stragiudiziali di composizione delle controversie, senza ostacolare o limitare l'accesso alla tutela giurisdizionale⁸⁶. La previsione di forme di composizione bonaria delle controversie nelle materie menzionate trova il suo fondamento nella sistematica riduzione delle liti, cercando di favorire la libera circolazione e gli scambi transfrontalieri⁸⁷.

Si tratta, in effetti, di un procedimento che consente a due o più parti “*di raggiungere un accordo sulla risoluzione della medesima con l'assistenza di un mediatore.*”⁸⁸. L'accesso alla predetta procedura può essere su base volontaria (per volontà delle parti), su ordine dell'organo giurisdizionale o in base ad una disposizione di legge. L'ambito applicativo, che, per ragioni meglio esposte più in seguito, risulta circoscritto esclusivamente alle controversie aventi ad oggetto diritti disponibili. Ogni stato membro, in ossequio alla propria legislazione, ha provveduto a recepire i principi e i criteri contenuti nella direttiva in parola. A questo punto, non rimane che esaminare i lineamenti della mediazione obbligatoria, così come recepiti dal

⁸⁵ L'art. 1, comma 2 della presente direttiva impone che “2. *La presente direttiva si applica, nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale tranne per i diritti e gli obblighi non riconosciuti alle parti dalla pertinente legge applicabile. Essa non si estende, in particolare, alla materia fiscale, doganale e amministrativa né alla responsabilità dello Stato per atti o omissioni nell'esercizio di pubblici poteri (acta iure imperii).*”

⁸⁶ Il Considerando n. 3 della direttiva afferma che: “*Nel maggio 2000 il Consiglio ha adottato conclusioni sui metodi alternativi di risoluzione delle controversie in materia civile e commerciale, sancendo che l'istituzione di principi fondamentali in questo settore è un passo essenziale verso l'appropriato sviluppo e l'operatività dei procedimenti stragiudiziali per la composizione delle controversie in materia civile e commerciale così come per semplificare e migliorare l'accesso alla giustizia.*”

⁸⁷ Considerando n. 6 della Direttiva che precisa: “*La mediazione può fornire una risoluzione extragiudiziale conveniente e rapida delle controversie in materia civile e commerciale attraverso procedure concepite in base alle esigenze delle parti. Gli accordi risultanti dalla mediazione hanno maggiori probabilità di essere rispettati volontariamente e preservano più facilmente una relazione amichevole e sostenibile tra le parti. Tali benefici diventano anche più evidenti nelle situazioni che mostrano elementi di portata transfrontaliera.*”

⁸⁸ Art. 3 della Direttiva.

legislatore italiano, con il d.lgs. n. 28/2010, in base all'art. 60, legge delega n. 69/2009.

In primo luogo, la controversia, quando appartenga a specifiche materie rientranti nel campo delle liti civili e commerciali, obbligatoriamente deve essere instaurata innanzi ad un organismo di mediazione, prima di adire l'autorità giurisdizionale. La presentazione della mediazione è condizione di procedibilità⁸⁹. La mancata espletazione del procedimento può essere rilevata entro e non oltre la prima udienza, su istanza di una delle parti o dallo stesso giudice. Quest'ultimo, rilevata l'improcedibilità, sospende il giudizio, fissando un termine perentorio per l'avvio della procedura di mediazione. Ai fini di incentivare la composizione bonaria delle controversie, l'accordo costituisce titolo esecutivo, e, se comunque si procede alla fase giudiziale, la parte soccombente, oltre alla refusione delle spese, è tenuta al pagamento di una somma aggiuntiva pari al contributo unificato da versare come entrata al bilancio dello Stato⁹⁰. Il legislatore, al fine di incentivare l'uso della mediazione anche nei casi in cui non risulti obbligatoria, ha previsto diverse misure a carattere fiscale, come un'esenzione generalizzata dall'imposta di bollo e da ogni altra spesa, tassa o diritto di qualsiasi specie o natura per gli atti del procedimento. Per quanto riguarda il verbale di conciliazione, un'esenzione dall'imposta di registro fino al limite del valore di euro 50.000,00, e, infine, un credito d'imposta a favore di chi ha versato l'indennità del mediatore commisurata alla stessa, fino alla concorrenza di 500,00 euro.

⁸⁹ Ai sensi dell'art. 5, d.lgs. n. 28/2010, la condizione di procedibilità è prevista per le seguenti materie: *“condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari.”*

⁹⁰ Art. 13, comma 1, d.lgs. n. 28/2010.

Come si può notare, le materie oggetto di mediazione riguardano esclusivamente le controversie concernenti diritti disponibili, rispettando i principi contenuti nella direttiva⁹¹.

La normativa regolatrice della mediazione obbligatoria, tuttavia, è stata oggetto di un censura, sotto il profilo costituzionale, con la sentenza n. 272/2012 che ne ha sancito l'illegittimità per l'“eccesso di delega” (ex art. 76 cost.) del suo decreto legislativo istitutivo, nella parte in cui ha previsto il carattere obbligatorio della mediazione⁹². A seguito della sentenza del Giudice delle Leggi, il legislatore ha inteso reintrodurre l'istituto con il d.l. n. 69/2013, conv., con modif., dalla l. n. 98/2013, con l'inserimento del comma 1-*bis*, all'art. 5, d.lgs. n. 28/2010⁹³.

Appare, nell'immediato, evidente la differenza tra l'istituto civilistico e quello fiscale.

In effetti, la prima caratteristica in rilievo è la necessaria presenza di un soggetto terzo, imparziale e disinteressato, al pari del contratto di mediazione, in grado di rispettare anche la “terzietà” da un punto di vista processuale, e di fungere da “filtro stragiudiziale” per la composizione bonaria di controversie nascenti. La mediazione fiscale, sotto un profilo squisitamente formale, difetta proprio della terzietà, in quanto il fatto che sia un Ufficio diverso, da quello che ha emesso l'atto, a

⁹¹ Art. 2, d.lgs. n. 28/2010.

⁹² Circolare del Ministero di Grazie e Giustizia – Dir. generale della giustizia civile - del 12 novembre 2012.

⁹³ Il nuovo comma, oltre a modificare lievemente le materie per le quali è richiesta la mediazione obbligatoria, precisa il carattere temporaneo dell'istituto. “*Chi intende esercitare in giudizio un'azione relativa a una controversia in materia di condominio, diritti reali, divisione, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante da responsabilità medica e sanitaria e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari, è tenuto, assistito dall'avvocato, preliminarmente a esperire il procedimento di mediazione ai sensi del presente decreto ovvero il procedimento di conciliazione previsto dal decreto legislativo 8 ottobre 2007, n. 179, ovvero il procedimento istituito in attuazione dell'articolo 128-bis del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, e successive modificazioni, per le materie ivi regolate. La presente disposizione ha efficacia per i quattro anni successivi alla data della sua entrata in vigore. Al termine di due anni dalla medesima data di entrata in vigore è attivato su iniziativa del Ministero della giustizia il monitoraggio degli esiti di tale sperimentazione.*”

curare la procedura di reclamo/mediazione, stesso Ufficio che sarà poi parte resistente nel processo tributario, parlandosi di mere suddivisioni interne nella medesima Amministrazione finanziaria, non sembra sufficiente per rispondere appieno alle esigenze di disinteresse ed imparzialità richieste dalla mediazione, sia nella sua versione negoziale, sia sua versione stragiudiziale.

Quanto alla condizione di procedibilità, occorre puntualizzare che non vi è perfetta coincidenza con l'istituto fiscale. In effetti, ad essere considerata condizione di procedibilità, a seguito delle modifiche della l. n. 147/2013, non è la proposta di mediazione, bensì la presentazione dell'istanza di reclamo. Come precisato nei paragrafi precedenti, la proposta di mediazione è meramente facoltativa, sia d'impulso della parte istante o sia d'ufficio, da parte dell'Amministrazione. Anche in tema di rilevanza della eccezione di improcedibilità, vi sono delle lievi differenze. In effetti, mentre l'eccezione processuale prevista nel rito civile può essere rilevata anche dal giudice, entro e non oltre la prima udienza⁹⁴, quella fiscale si configura come una eccezione in senso stretto⁹⁵, ovvero una mera facoltà della parte resistente (Amministrazione finanziaria) che, quindi, valuterà, caso per caso, la sua proposizione anche in termini di convenienza processuale, di fatto, attenuando la funzione di filtro e di occasione "obbligatoria" di riesame amministrativa della controversia fiscale. Ciò è confermato dalle conseguenze che importa l'improcedibilità nel processo tributario. Il rinvio che dispone il giudice riguarda lo svolgimento della "mediazione" e non anche del reclamo. Questo limite potrebbe

⁹⁴ Art. 5, comma 1-*bis*, d.lgs. n. 28/2010.

⁹⁵ Cfr. F. P. LUISO, *Diritto processuale civile*, Vol. I, Milano, 2013, pagg. 262-263 che fornisce una chiara distinzione tra eccezioni in senso lato o rilevabili d'ufficio "*exceptioes facti*", ed eccezioni in senso stretto o rilevabili solo su istanza di parte, "*exceptioes iuris*". Queste ultime sono create dal legislatore, quando vuole che l'interessato valuti l'opportunità di far valere quel certo fatto impeditivo, modificativo o estintivo, cioè, quando ritiene inopportuna l'operatività automatica di quel fatto. Il legislatore vuole lasciare l'effetto alla disponibilità dell'interessato. Da un punto di vista funzionale è vicina al diritto potestativo.

trovare una sua giustificazione nel fatto che il ricorso è stato già notificato e depositato innanzi al giudice tributario e che nelle controversie ove è previsto il reclamo/mediazione è fatto divieto di usufruire della conciliazione giudiziale – volendo scongiurare una irragionevole disparità di trattamento con le controversie con valore superiore ai ventimila euro -. È necessario segnalare che, tuttavia, dovendo svolgere solo la mediazione fiscale, le parti (contribuente ed Amministrazione) potranno discutere la sola ed eventuale rideterminazione del debito erariale e non anche i vizi formali e sostanziali dell'atto impositivo. Con il rinvio disposto dal giudice, peraltro, non opera la sospensione automatica degli effetti dell'atto originario, costituendo un elemento che potrebbe ledere la posizione del contribuente in sede di mediazione fiscale.

Infine, bisogna soffermarsi sull'oggetto della mediazione civile e della mediazione fiscale. La prima ha ad oggetto la composizione bonaria di controversie riguardanti diritti disponibili, in base alle indicazioni della direttiva e alla normativa nazionale vigente. Invece, la seconda riguarda la rideterminazione dell'obbligazione tributaria, volendo, però, fare attenzione alla diverse sfumature registrate attorno alla sua (in)disponibilità (come si vedrà più avanti), sviluppate sia in dottrina, sia in giurisprudenza, in relazione agli strumenti deflattivi del contenzioso.

In definitiva, da punto di vista formale e sostanziale, la mediazione fiscale non può essere accostata, per somiglianza, alla mediazione obbligatoria civile, che, con questa, ha in comune solo il *nomen iuris*.

Bisogna allora provare a rintracciare altri istituti presenti nell'ordinamento, per meglio inquadrare la mediazione fiscale. Come è stato possibile rilevare in precedenza, alcuni, correttamente, hanno rinominato la mediazione fiscale come una

ipotesi di “conciliazione pregiurisdizionale”⁹⁶, grazie al richiamo dell’art. 17-*bis* all’art. 48, cit.. Appare utile verificare se, al di là, del richiamo formale operato dal legislatore, la mediazione fiscale possa effettivamente rientrare nella categoria della conciliazione.

Orbene, più in generale, nel rito civile⁹⁷, le ipotesi di conciliazione⁹⁸ anticipano o si ineriscono nella fase processuale⁹⁹ ed hanno il preciso scopo di aumentare le occasioni di raggiungimento di un accordo per la riduzione della conflittualità innanzi al giudice. Le diverse ipotesi previste nel codice di rito, comunque, prevedono un ruolo non proprio marginale del giudice che ha il compito di verificare, con diverse sfumature, i presupposti formali e sostanziali dell’accordo raggiunto in sede di conciliazione. La figura del giudice appare necessaria per la garanzia che non vi siano violazioni sulla disponibilità del diritto e sullo svolgimento della procedura in contraddittorio.

Adeguandosi alla struttura della conciliazione processual-civilistica, anche il legislatore tributario ha previsto una ipotesi di conciliazione giudiziale che può svolgersi “fuori udienza” o in “udienza”, e può essere proposta anche dalla medesima

⁹⁶ A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 51 e ss.

⁹⁷ Si veda la nota 80.

⁹⁸ C. PUNZI, op. cit., Vol. III, pag. 158, il quale fornisce una chiara definizione di conciliazione. “*Il termine “conciliazione” si colloca in una posizione intermedia tra i mezzi di autocomposizione della controversia e quelli di etero composizione (quale schiettamente l’arbitrato) nella quale le parti richiedono l’intervento di un terzo il quale, valutate le contrapposte posizioni delle stesse e individuata la giusta composizione della controversia, offre loro il consilium al fine di aiutarle a raggiungere una definizione amichevole.*” Lo stesso autore precisa che la mediazione a differenza della conciliazione richiede un terzo qualificato. Il termine “conciliazione” è utilizzato nel lessico della mediazione obbligatoria, indicando il risultato della procedura predetta, ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 28/2010. Cfr. C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, op. cit., Vol. III, 2014, pagg. 496-497.

⁹⁹ Più precisamente, secondo C. PUNZI, op. cit., Vol. III, pag. 159, possono individuarsi ipotesi di conciliazioni nell’ambito giudiziario, sia prima di avviare il processo – in sede non contenziosa ed affidata al Giudice di Pace -, cd. “conciliazione preventiva” o a processo avviato, come la cd. “conciliazione endoprocessuale”.

commissione d'ufficio¹⁰⁰. Il ruolo del giudice appare meno marcato, in quanto deve verificare solo l'ammissibilità della conciliazione avvenuta¹⁰¹. L'elemento comune della conciliazione al di fuori e nel processo in generale, dunque, è costituito dalla più o meno marcata presenza di un "terzo", che, nel caso di specie, è ricoperta dalla figura del giudice, in funzione di garante ed imparziale rispetto alle parti.

Dunque, almeno sotto tale profilo, la mediazione fiscale non può considerarsi come una vera e propria conciliazione pregiurisdizionale, nonostante il rinvio alla conciliazione giudiziale, di cui all'art. 48, cit.. Difettando di tale requisito, ovvero della terzietà, la mediazione tributaria, al pari dell'adesione all'accertamento, con le dovute distinzioni che si evidenzieranno nel prosieguo dell'indagine, appare più vicino ad un "accordo tra due parti", che può qualificarsi, almeno esteriormente, quanto alla forma, come una "transazione". Con tale termine, l'articolo 1965 c.c. definisce la transazione come "*il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro.*"

Il procedimento, nella sua interezza, è lasciato nella disponibilità delle parti che hanno piena libertà nei termini, nelle modalità dell'accordo da concludere e che interessa tanto una lite già avviata (anche nel caso di presentazione di un ricorso tributario non preceduto dal reclamo/mediazione), quanto nel caso di lite ancora da iniziare (come nel caso di notificazione dell'atto impositivo e di corretto e tempestivo avviamento della fase di reclamo/mediazione). Uno degli elementi caratteristici

della transazione è l'assenza di un soggetto terzo che opera attivamente nella fase di

¹⁰⁰ D. STEVANATO, *Commento all'art. 48*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI (a cura di), Padova, 2012, pag. 569 e ss..

¹⁰¹ Ai sensi dell'art. 48, comma 5, d.lgs. n. 546/1992 dispone, parlando dei poteri del giudice, "*se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni ammissibilità.*" Sul punto, ha avuto modo di pronunciarsi la Corte costituzionale con la sentenza n. 433 del 2000 la quale ha precisato che non risulta in contrasto con gli artt. 53, 97, 104 Cost., in quanto il giudice tributario, dal tenore letterale della norma, ha il solo compito di verificare la legalità dell'accordo conciliativo come un controllo "meramente estrinseco". Si vedano, S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, pag. 105. D. STEVANATO, op. cit., pag. 579-580.

composizione bonaria della controversia (“mediatore”), o che semplicemente predisporre l'accordo raggiunto (“conciliatore”) o che può svolgere le funzioni vicine a quelle svolte dal giudice (arbitro)¹⁰².

Nella transazione, costituisce elemento essenziale una incertezza subiettiva che si vuole eliminare. Il consenso transattivo supera, e rende superflua, ogni valutazione dell'esistenza di un fondamento oggettivo delle pretese¹⁰³.

La mediazione fiscale, sotto un profilo formale-procedurale, quindi, in base al raffronto con gli istituti civilistici presi in considerazione, può accostarsi, per somiglianza, alla transazione civile¹⁰⁴.

Bisogna osservare che possono rilevarsi alcune differenze in tema di consenso. In effetti, il consenso che si forma attraverso l'incontro della volontà delle parti appare vincolato e ristretto a limiti specifici che potrebbero collocare le stesse parti in piani diversi. L'Amministrazione finanziaria, in effetti, può concludere l'accordo nella fase di mediazione solo tenuto conto di tre elementi congiunti come l'incertezza della questione, la sostenibilità della pretesa e il rispetto del principio di economicità¹⁰⁵. Potrebbe dunque indicare una forma anomala di transazione in quanto la formazione del consenso è legata alla sussistenza concorrente dei tre requisiti.

2.4.1. (segue) Il contenuto della mediazione fiscale

¹⁰² Anche nella disciplina dell'arbitrato (art. 806 e ss. c.p.c.) appare evidente il ruolo alternativo ma non sostitutivo (nei limiti disposti dalla legge) nei confronti dell'autorità giurisdizionale e la funzione di terzietà e imparzialità svolta dall'arbitro. Si pensi alle ipotesi di astensione e ricsuzione degli arbitri, ai sensi dell'art. 815 c.p.c..

¹⁰³ A. TRABUCCHI, op. cit., pag. 954.

¹⁰⁴ Cfr. A. GIOVANNINI, op. cit., 2013, pag. 51 e ss..

¹⁰⁵ ID, op. cit., pag. 51 e ss..

In termini di contenuto, occorre, tuttavia, precisare che proprio l'art. 1966 c.c. impone precisi limiti all'utilizzo della transazione in ambito civile. Nella specie, si tratta, come, del resto, riscontrato anche nei precedenti istituti, della sola sfera dei diritti disponibili.

Pertanto, dopo aver analizzato ed individuato quella forma giuridica più vicina ed appropriata alla mediazione fiscale, bisogna affrontare il problema della sua eventuale compatibilità, in relazione al suo possibile contenuto, tenuto conto della (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria¹⁰⁶.

A fornire spunti critici è proprio l'art. 17-*bis*, che, come accennato nei precedenti paragrafi, ha cercato di circoscrivere la discrezionalità, nel senso lato del termine, dell'Amministrazione. Più in particolare, si tratta di criteri oggettivi, che possono assumere le vesti di veri e propri limiti, che devono connotare il "potere" dell'Amministrazione di "mediare". In questo senso, il legislatore, a differenza di quanto avvenuto per altri strumenti deflattivi, ha sentito l'esigenza di codificarli, delineandone i confini. Tra questi, il primo sicuramente è "*l'eventuale incertezza delle questioni controverse*". Sulla definizione, si può rinviare a quanto già osservato¹⁰⁷. In questa sezione, invece, rileva come limite alla ampiezza della discrezionalità dell'Amministrazione nella conclusione della procedura di mediazione.

Certamente, con tale accezione il legislatore ha voluto riferirsi ad una incertezza rilevabile dalle contestazioni formali e sostanziali che emergono al momento della presentazione del reclamo e della proposta motivata di mediazione.

¹⁰⁶ Occorre, per correttezza, precisare che si parla di principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria se si aderisce alla teoria cd. "dichiarativistica", ma che risulta incongrua se si aderisce alla teoria cd. costitutivistica, ove è più corretto parlare di principio della assoluta doverosità dell'Amministrazione finanziaria di attivare tutti i suoi poteri di investigazione per portare alla luce tutti i fatti imponibili che il contribuente ha ommesso di dichiarare e di costituirsi creditrice dell'intero ammontare delle relative imposte evase. Potestà di imposizione o alla funzione di imposizione. S. LA ROSA, op. cit., pagg. 46-47.

¹⁰⁷ Cfr. *supra* par. 2.2.

Un'incertezza che attiene la rideterminazione della pretesa tributaria e può ritenersi che si riferisca, considerata la genericità, tanto agli elementi fattuali, ovvero problematiche di natura estimativa o di rilevanza economica di alcuni fatti, quanto agli elementi giuridici, ovvero relativamente all'interpretazione delle norme che non può essere riscontrata in precedenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità o di merito.

Tale incertezza consente all'Amministrazione di valutare la possibilità di una composizione bonaria della nascente controversia. Non v'è, dunque, una disposizione del debito tributario inteso nella sua portata civilistica. Si tratta, piuttosto, di un'analisi tecnica.

Il secondo criterio, invece, si riferisce al “*grado di sostenibilità della pretesa*”. Questa valutazione, a differenza della precedente, non attiene, *strictu sensu*, le vicende relative alla formazione, nel caso di specie, dell'obbligazione tributaria, ma riguarda l'esame del possibile ed eventuale esito procedimentale-processuale. In altri termini, l'Amministrazione esamina i documenti in suo possesso ed ogni altro elemento che giustifichi la pretesa tributaria in relazione al processo. Potrebbe considerarsi come un'analisi della “strategia” processuale che potrebbe indurre l'Ufficio a non considerare conveniente la prosecuzione della controversia e valutare la via stragiudiziale con la conclusione di un accordo nella procedura di mediazione.

Una siffatta lettura potrebbe risultare conforme ai dettami costituzionali sul giusto processo e la sua ragionevole durata¹⁰⁸, ai sensi dell'art. 111 Cost., in base anche a quanto previsto dall'art. 6 CEDU¹⁰⁹. Si tratterebbe di interessi riconducibili al

¹⁰⁸ A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss..

¹⁰⁹ S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, pag. 241 e ss.; G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, pag. 267 e ss..

principio di “economia processuale”, che si traducono nella riduzione delle liti e al contenimento dei tempi dei processi non rientranti nell’art. 17-*bis*.

Non si tratterebbe di un parametro che consente, *sic et simpliciter*, la rinuncia, tanto nell’*an*, quanto nel *quantum* della pretesa erariale, attraverso un mero accordo tra due parti, bensì di considerare la fondatezza fattuale e giuridica dell’atto impositivo in relazione alle doglianze e alle proposte conciliative avanzate dal contribuente, ancorando tale valutazione a elementi il più possibile oggettivi.

Il terzo ed ultimo criterio richiama il principio dell’“economicità dell’azione amministrativa”¹¹⁰. Tale criterio affonda le sue radici nella l. n. 241/1990, all’art. 1 e direttamente nella Costituzione, con l’art. 97¹¹¹. Si intende “economica” l’azione dell’Amministrazione, “quando raggiunge i risultati col minimo mezzo, ossia col minimo dispendio di risorse”¹¹². Tale criterio risulta indubbiamente il più rilevante e, sotto certi aspetti, il più discusso. Sembrerebbe ammettere, almeno nella sua generica formulazione, una “negoziante” della pretesa erariale.

In altri termini, riguarderebbe una valutazione dei costi riguardanti il proseguimento dell’azione innanzi al giudice e il risultato conseguibile, invece, attraverso l’istituto della mediazione¹¹³. L’esiguità della pretesa o la dubbia fondatezza delle ragioni dell’Erario, potrebbero far pensare che l’Amministrazione possa “rinunciare”, non nel senso di un annullamento parziale o totale del debito, come nel

¹¹⁰ Criterio espressamente previsto sia per l’istanza di autotutela (artt. 7 e 8, D. M. n. 37/1997), sia per la transazione fiscale (cfr. 1.4.4.).

¹¹¹ Cfr. G. BOTTINO, *Il nuovo articolo 97 della Costituzione*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2014, pag. 681 e ss..

¹¹² G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2008, pag. 256.

¹¹³ Tale lettura trova riscontro nell’art. 7, D.M. 37/1997, il quale ha fornito una definizione di economicità in relazione al potere di autotutela dell’amministrazione. L’art. 7, recita: “1. Tenuto conto delle rilevazioni previste dall’articolo 6 e della giurisprudenza consolidata nella materia, le direzioni dei Dipartimenti impartiscono direttive per l’abbandono delle liti già iniziate, sulla base del criterio delle probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell’Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio. Ad analoga valutazione è subordinata l’adozione di iniziative in sede contenziosa.
2. Ai fini di cui al comma precedente è presa in considerazione anche l’esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse.”

caso dell'istanza di autotutela o del reclamo, bensì, attraverso “reciproche concessioni” ad una diversa quantificazione della pretesa svincolata da parametri e criteri oggettivi.

Sotto il profilo letterale, il criterio dell'economicità¹¹⁴, che sembra avvalorare la tesi del carattere transattivo della mediazione, non può certamente assegnare un carattere meramente dispositivo all'istituto, leggendolo assieme agli altri parametri. Nel suo insieme, infatti, i limiti imposti dall'art. 17-*bis* possono fornire una diversa spiegazione.

In primo luogo, la facoltà dell'Amministrazione di definire il rapporto tributario, per mezzo della mediazione, è esercitato quando congiuntamente questa si sia attenuta ai parametri summenzionati. Si tratta, più precisamente, di una valutazione non tanto sulla sussistenza dell'obbligazione tributaria, bensì di una disamina “estimativo-giuridica” del fatto oggetto di imposizione, in relazione al grado di incertezza, sostenibilità ed economicità.

L'attività che è chiamata a compiere l'Amministrazione non può essere ascritta nell'alveo del potere discrezionale in senso proprio e l'accordo che si raggiunge adottando l'istituto della mediazione è condizionato dalla sussistenza di tali elementi. Considerata l'importanza dei parametri indicati dallo stesso legislatore si può ipotizzare che parte necessaria ed imprescindibile dell'accordo sarà la motivazione che ha indotto le parti alla conclusione bonaria della lite fiscale.

Il carattere necessario della motivazione può rinvenirsi in due riferimenti normativi. Il primo si riferisce alla responsabilità prevista per i funzionari preposti per la conclusione delle procedure relative agli strumenti deflattivi. Dovranno emergere

¹¹⁴ Tale criterio è stato adoperato dal legislatore per la prima versione della transazione fiscale. In tale caso, si parlava di “economicità” e “proficuità”.

dall'accordo le ragioni che hanno indotto l'Amministrazione a rinunciare (annullamento) o a riformulare la pretesa, indicando i principi in esame. L'obbligo di motivazione, infine, può, *a contrario*, desumersi da quanto dispone l'art. 17-*bis*, in caso di non accoglimento della proposta di mediazione. La parte soccombente nel successivo giudizio tributario non può essere condannata alle spese e alla somma tenuta a versare alla parte vincitrice, a titolo di rimborso della procedura, solo, se ricorrano giusti motivi indicati nella motivazione che hanno indotto la medesima parte a disattendere la proposta di mediazione. Si spiega, quindi, il ruolo preminente nell'accordo del suo contenuto. Quanto sopra osservato, consente di assegnare un significato diverso alla mediazione fiscale rispetto al suo istituto civilistico più vicino, ovvero la transazione. In effetti, le parti non sono pienamente libere di disporre del contenuto dell'obbligazione. I limiti imposti all'Amministrazione e, di conseguenza, riflessi sul contribuente, condizionano l'ampiezza dell'accordo. In altri termini, lo scopo del legislatore, a parere di scrive, senza ombra di dubbio, era quello di introdurre, nel sistema fiscale, uno strumento efficace teso alla riduzione della conflittualità in ambito tributario, e con l'intento di ridurre il carico di ruoli innanzi al giudice tributario, prevedendo anche criteri di valutazione, caso per caso, del fatto controverso e del suo quadro normativo di riferimento, che, come spesso accade, in ambito fiscale, appare frammentario e disorganico.

Tali finalità, almeno nelle intenzioni, sono state limitate con parametri ben precisi, al fine di evitare una non uniforme applicazione dell'istituto sul territorio nazionale, oltretutto ridurre l'istituto ad una transazione nel senso civilistico del termine, con un possibile abbattimento, o peggio ancora, uno "sconto" della pretesa, senza una valida ragione fattuale e giuridica. Non si registra, pertanto, un

bilanciamento di interessi di due autonome parti, piuttosto una valutazione rigorosa sia in fatto, sia in diritto non ascrivibile ad una attività propriamente discrezionale¹¹⁵.

2.4.2. (segue) Natura e contenuto degli altri strumenti deflattivi del contenzioso

Se tale potenziale rischio appare scongiurato da una lettura formale e restrittiva dell'art. 17-*bis*, lo sarebbe altrettanto, alla luce delle considerazioni che, negli anni, la dottrina e la giurisprudenza hanno sviluppato in relazione agli strumenti deflattivi del contenzioso in tema del contenuto dell'accordo o della procedura.

Senza ombra di dubbio, occorre partire dalla disciplina della conciliazione giudiziale, rammentando che, in termini di forma, non sembra essere l'istituto più vicino alla mediazione fiscale¹¹⁶.

Bisogna sottolineare che il contenuto della conciliazione non è esplicitato nella formulazione dell'art. 48, cit., che si limita ad un generico riferimento alla “*conciliazione totale o parziale della controversia.*”¹¹⁷. Tale “vago” riferimento ha interrogato la dottrina che ha assunto diverse posizioni. Alcuni hanno prospettato la natura transattiva della conciliazione giudiziale anche quando è prevista una più marcata partecipazione del giudice. Essa, al pari della mediazione, consente una composizione bonaria della controversia, questa volta già sorta e fino al primo grado di giudizio. Stante il silenzio, tale tesi ha ipotizzato che “*non solo fosse uno strumento per una imposizione più vicina possibile ad una realtà accertabile con precisione, ma pure che si pongano in una logica transattiva, con*

¹¹⁵ A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss.; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 853 e ss..

¹¹⁶ Il presente istituto era previsto anche nella previgente normativa, con l'art. 20-*bis*, d.P.R. n. 636/1972.

¹¹⁷ Mentre nel precedente testo si faceva riferimento alle questioni “*non risolvibili in base a prove scritte e certe.*”

*riduzione della pretesa originaria pure quando siano discusse solo questioni di diritto, o con la pura e semplice rinuncia a certi recuperi, in cambio della acquiescenza del ricorrente ad altri.*¹¹⁸. allora la conciliazione viene ad assumere una “*maggiore coloritura contrattualistica*”¹¹⁹.

Si è fatta spazio anche una diversa lettura circa i limiti e l'oggetto della conciliazione. Essa viene qualificata come una ricostruzione congiunta, operata dalle parti, attraverso il reciproco riconoscimento di fatti e pretese, in ordine all'effettivo modo di essere del rapporto obbligatorio d'imposta¹²⁰. Per altri, invece, non è consentita alcuna disposizione del credito tributario, bensì una ricostruzione ricognitiva, fondata sull'apporto collaborativo (o adesivo) del contribuente e insuscettibile di realizzare alcuno scambio tra le parti diverso da quello, rigorosamente predeterminato *ex lege*, tra la rinuncia del privato alla continuazione del contenzioso e l'effetto premiale rappresentato da un considerevole abbattimento del carico sanzionatorio¹²¹.

Infine, occorre riportare anche il recente orientamento della giurisprudenza. I Giudici di legittimità con diverse sentenze hanno fornito una lettura diversa dell'art. 48, cit.. in effetti, viene apertamente negata la natura negoziale¹²² dello strumento deflattivo in parola e ne viene, invece, riconosciuta la natura “autonoma, pubblicistica e tributaristica”, definita pure come “una fattispecie a formazione progressiva e procedimentalizzata”¹²³ che comporta la sostituzione del rapporto giuridico tributario sostanziale, unilaterale, contestato, con uno certo e concordato¹²⁴.

¹¹⁸ G. FALSITTA, op. cit., 606.

¹¹⁹ S. LA ROSA, op. cit., pag. 102.

¹²⁰ ID, op. cit., pag. 102.

¹²¹ ID, op. cit., pag. 102; D. STEVANATO, op. cit., 2012, pag. 585 e ss..

¹²² Ad onor del vero, il Supremo collegio (Sent. Cass. 12314/2001), con un primo orientamento, aveva riconosciuto alla conciliazione “*forma di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede del processo*”. Si veda anche Sent. Cass. n. 21325/2006. Cfr. S. LA ROSA, op. cit., pag. 109.

¹²³ Sentt. Cass. nn. 24931/2011, 9219/2011, 3560/2009.

¹²⁴ ID, op. cit., pag. 575.

Si possono registrare simili orientamenti anche in tema di accertamento con adesione.

Tuttavia, il discorso per tale strumento deflattivo è lievemente differente. In effetti, la maggiore difficoltà che ha incontrato l'interprete per la qualificazione, con la particolare accezione vista in questa sede, tale strumento deflattivo, come un accordo con spiccate connotazioni transattive, oltre ai limiti relativi alla discrezionalità - comuni anche agli altri strumenti, con sfumature più o meno marcate -, è la possibilità che il contribuente possa subire un successivo accertamento integrativo, qualora ricorrano i presupposti individuati dalla legge¹²⁵, degradando la supremazia del consenso raggiunto in sede di adesione e consentendo la riviviscenza dell'accertamento originario integrato dall'Amministrazione finanziaria.

Altra tesi, che esalta il carattere unilaterale della procedura di adesione, riconduce l'accertamento con adesione ad un potere di autotutela, trattandosi di una sommatoria di apprezzamenti e costituendo un equilibrio informativo in ordine all'esistenza e alla dimensione del tributo¹²⁶.

¹²⁵ L'art. 2, commi 3 e 4, d.lgs. n. 218/1992 recita: "La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge.

4. La definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice entro i termini previsti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, relativo all'accertamento delle imposte sui redditi, e dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, riguardante l'imposta sul valore aggiunto:

a) se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;

b) se la definizione riguarda accertamenti parziali;

c) se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917,

ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;

d) se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione."

¹²⁶ Cfr. M. VERSIGLIONI, *Commento all'art. 1, l. n. 218/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, pag. 422.

La differente collocazione delle parti e l'oggetto della procedura ha spinto correttamente autorevole dottrina a qualificare l'accertamento con adesione come un accordo che non ha natura né privatistica, né pubblicistica, ma comunque in grado di rideterminare il debito a causa dell'incertezza sui fatti e interpretativa¹²⁷.

2.4.3. La (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria

L'adesione alle diverse tesi circa la natura e il contenuto degli strumenti deflattivi appare condizionata dalle posizioni assunte in merito alla (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria.

Sembra utile riportare i principali orientamenti. Vi è una tesi¹²⁸ che non intravede negli artt. 53 e 23 Cost. indizi sulla indisponibilità dell'obbligazione tributaria, costituendo solo un limite per il legislatore per l'introduzione di un tributo e una garanzia per il contribuente.

¹²⁷ F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 435 e ss. che osserva "tenderei perciò a ripudiare, insieme alle tesi unilateralistiche, anche quelle contrattualistiche che pongono sullo stesso piano amministrazione finanziaria e contribuente, sembrandomi invece più plausibile inquadrare l'istituto tra gli atti consensuali bilaterali non contrattuali, non riconducibili né all'attività di diritto privato né a quella normativa ed autoritativa dell'amministrazione finanziaria. 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 pariordinazione (e, quindi, la possibilità di fusione) delle rispettive volontà, manca anche la caratteristica peculiare del contratto; che è quella di essere dispositivo, e cioè nella specie di far dipendere la determinazione del debito d'imposta solo dalla volontà comune di ambedue le parti e, quindi, anche da quella dell'amministrazione finanziaria assunta come espressione di autonomia privata. 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 pariordinati, volta a superare lo stato di incertezza della controversia; e non a disporre liberamente del debito d'imposta (l'accertamento con adesione si verifica, infatti, in un momento antecedente alla nascita del debito, e cioè in un momento in cui questo non è ancora determinato e, comunque, può essere sottoposto a verifica giudiziale in sede contenziosa). Lo scopo delle parti resta nella sostanza quello di individuare consensualmente, adeguatamente motivandola, una soluzione del contrasto interpretativo che sia (la più) conforme alle disposizioni di legge applicabili nella specie. L'eventuale riduzione del debito è, quindi, la conseguenza dell'applicazione di precise norme tributarie con riferimento alla nuova situazione di fatto e di diritto concordemente accertata rispetto a quella incerta precedente; e non la conseguenza di una "discrezionalità" con effetti di tipo dispositivo espressa da soggetti pariordinati e portatori di comuni interessi."

¹²⁸ P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 595 e ss..

Certamente, non potrebbe costituire un limite alla disposizione dell'obbligazione in esame. Questo sarebbe confortato dalla presenza, per l'appunto, di istituti di carattere stragiudiziale.

Vi è, invece, un orientamento opposto che ha egregiamente chiarito che l'indisponibilità è un concetto dotato di "autonomia categoriale", perché connotato di caratteri propri idonei a distinguerlo da figure affini. Questi caratteri consistono nell'assenza, all'interno della compagine unitaria del diritto, di alcune facoltà o poteri il cui insieme incarna il così detto potere dispositivo. Si tratta della facoltà di rinuncia, rifiuto, rimessione, transazione, compromesso¹²⁹. La indisponibilità può derivare dalla legge o da un contratto o, infine, dalla natura del diritto. Di questo terzo tipo è la indisponibilità del credito d'imposta. Gli strumenti deflattivi non potrebbero, quindi, essere intesi come accordi a natura transattiva e negoziale, dovendo operare nei limiti della indisponibilità dell'obbligazione tributaria e nel principio di legalità¹³⁰.

Infine, può riconoscersi una via intermedia che potrebbe attribuire agli strumenti stragiudiziali di composizione delle liti fiscali una natura di accordi di stampo negoziale, senza, però, derogare al principio di indisponibilità. In effetti, alcuni¹³¹ sogliono parlare di un concetto "bifronte" che intende operare una distinzione tra la disponibilità della situazione giuridica soggettiva del credito erariale e il potere pubblico o interesse pubblico. In tal senso, nel primo caso, si parlerebbe di disponibilità del credito nelle fasi procedimentale e processuale, attraverso una valutazione di convenienza nella prosecuzione, nel secondo caso, l'irrinunciabilità e l'indisponibilità si riferirebbero ai poteri dello Stato. Tale tesi potrebbe giustificarsi

¹²⁹ S. LA ROSA, op. cit., pag. 65.

¹³⁰ G. PIZZONIA, op. cit., pag. 71 e ss..

¹³¹ A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss..

richiamando proprio l'art. 11, l n. 241/1990¹³², in tema di accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento.

Altri, per risolvere l'annosa questione, hanno configurato, negli strumenti deflattivi, una "partecipazione" del privato/contribuente ad una rivisitazione della determinazione della pretesa che si basa sempre su regole prefissate dal legislatore sull'*an* e sul *quantum debeat*, configurando un carattere non dispositivo ma accertativo¹³³ dell'obbligazione.

Rispetto alla concezione tradizionale di indisponibilità, in relazione al principio di capacità contributiva, uguaglianza nel prelievo e legalità, si sono registrate posizioni divergenti tra loro, che, lentamente, hanno proposto letture più aperte e derogative che assegnano natura squisitamente transattiva agli strumenti deflattivi del contenzioso¹³⁴.

L'introduzione della mediazione tributaria, ovviamente ha riaperto il dibattito anche se i confini incerti e la sua collocazione dubbia non facilitano un suo corretto inquadramento.

Certamente, sulla scorta di quanto potuto rilevare, può sostenersi che l'Amministrazione finanziaria, in base ai particolari parametri prima esaminati, dovrà effettuare una valutazione, intesa come un esame degli elementi fattuali e giuridici della *res incerta* per la possibile conclusione bonaria e stragiudiziale della controversia e per una ricostruzione il più possibile veritiera della fattispecie. La conclusione pacificamente si estrinseca con un consenso di due parti, ove le reciproche

¹³² Al comma 1 dell'articolo in commento è previsto che: "In accoglimento di osservazioni e proposte presentate a norma dell'articolo 10, l'amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo."

¹³³ Sugli accordi compositivi e accertativi, M. VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed 'equivalent dispute resolution'*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 223 e ss..

¹³⁴ Si veda, per una ricostruzione delle predette tesi, G. CORASANITI, op. cit., pag. 65 e ss..

concessioni risultano limitate proprio dalla legge e, senza l'operatività dell'accertamento integrativo, riveste un ruolo centrale nel procedimento amministrativo precontenzioso.

2.4.4. La transazione fiscale e la mediazione

Orbene, l'indagine sulla natura della mediazione e sul suo oggetto può ritenersi conclusa con una breve disamina della cd. "transazione fiscale" nel concordato preventivo. Il legislatore, in tema di concordato preventivo (*ex* art. 160, r.d. n. 267/1942, cd. "legge fallimentare"), ha previsto, con l'art. 182-*ter*¹³⁵, che il contribuente possa proporre il pagamento, totale o parziale, del debito erariale. Non possono, tuttavia, formare oggetto di accordo i tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; in particolare, per l'imposta sul valore aggiunto e per le ritenute operate e non versate, l'accordo può riguardare esclusivamente la rateazione¹³⁶.

L'esclusione dell'imposta sul valore aggiunto si è resa necessaria in seguito di diverse pronunce della Corte di Giustizia che hanno dichiarato incompatibile con il

¹³⁵ Il presente articolo, introdotto con l'art. 146, comma 1, d.lgs. n. 5/2006, recita: "Con il piano di cui all'articolo 160 il debitore può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea; con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento."

La previgente disciplina è stata modificata dall'art. 151, d.lgs. n. 5/2006 che ha soppresso l'art. 3, comma 3, d.l. n. 138/2002, conv., con modif., dalla l. n. 178/2002, il quale recitava: "3. L'Agenzia delle entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, può procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici il cui gettito è di esclusiva spettanza dello Stato in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerge l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali. Alla transazione si procede con atto approvato dal direttore dell'Agenzia, su conforme parere obbligatorio della Commissione consultiva per la riscossione di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, acquisiti altresì gli altri pareri obbligatoriamente prescritti dalle vigenti disposizioni di legge. I pareri si intendono rilasciati con esito favorevole decorsi 45 giorni dalla data di ricevimento della richiesta, se non pronunciati espressamente nel termine predetto. La transazione può comportare la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo anche a prescindere dalla sussistenza delle condizioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602." Si vedano anche i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/2008.

¹³⁶ Si vedano le modifiche recentemente apportate all'art. 19, d.P.R. n. 602/1973, rubricato "Dilazione di pagamento", con d.l. n. 69/2013, conv., con modif., dalla l. n. 98/2013.

diritto dell'Unione europea quel complesso di norme che preveda ogni tipo di rinuncia indiscriminata e generalizzata al credito IVA¹³⁷. Dello stesso avviso, è anche il Giudice delle Leggi, che, chiamato a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 182-ter, in relazione ai limiti imposti dai Giudici europei, ha osservato che, di per sé, il differente trattamento tra crediti assistiti da privilegio e tra crediti tributari nella disciplina della transazione fiscale il quale “*costituisce deroga al principio generale*”¹³⁸ non può considerarsi incostituzionale.

La normativa che regola la transazione fiscale, senza ombra di dubbio, si colloca in un piano nettamente distinto rispetto agli strumenti deflattivi prima comparati con la mediazione fiscale. In effetti, la transazione fiscale costituisce un esempio chiaro di deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, qualsiasi sia la tesi adottata.

Tuttavia, sono necessarie alcune precisazioni. La transazione fiscale opera nei casi in cui il debito erariale sia inoppugnabile o scaduto, ovvero nei casi in cui la pretesa si sia stabilizzata nel tempo. Oggetto, dunque, della transazione è il

¹³⁷ S. LA ROCCA, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale: la Corte costituzionale conferma inammissibilità della falcidia IVA*, in *Boll. Trib.*, 2014, pag. 1353. *Ex Multis*, Corte di Giustizia, C-132/2006, 17 luglio 2008.

¹³⁸ Sentenza Corte cost. n. 225/2014, che osserva: “*La questione, pertanto, non è fondata, non essendovi profili di intrinseca irragionevolezza nella disciplina dettata dal disposto degli artt. 160 e 182-ter della legge fallimentare, la quale, ai fini dell'ammissibilità del piano di concordato contenente una proposta di transazione fiscale, regola diversamente il credito erariale IVA, riservando ad esso un trattamento necessariamente differenziato non solo rispetto ai crediti privilegiati in generale, ma anche nei confronti degli altri crediti tributari assistiti da privilegio.*

Oltre che sull'inammissibile raffronto tra fattispecie normative eterogenee – che riflette, come si è detto, un'opzione del legislatore interno necessitata dalla peculiare disciplina dell'IVA derivante dalle regole comunitarie – la non fondatezza della questione riposa, altresì, sul rilievo che la norma interna in materia di transigibilità del credito IVA è, di per sé, disciplina eccezionale rispetto al principio dell'indisponibilità della pretesa erariale. Come affermato da questa Corte «non costituisce fonte di discriminazione costituzionalmente rilevante il fatto che il legislatore abbia delimitato l'ambito di applicazione della norma, in quanto [...] non è fonte di illegittimità costituzionale il limite alla estensione di norme che, come quella in esame, costituiscono deroghe a principi generali» (sentenza n. 112 del 2013, e, nello stesso senso, ordinanza n. 49 del 2013).” Si veda S. LA ROCCA, op. cit., pag. 1351 e ss..

pagamento totale o parziale o rateale, nella sua interezza o nella sua parte, senza incidere sull'*an* e sul *quantum debeatur*¹³⁹.

La previgente disciplina, invece, faceva riferimento espressamente alla transazione “*in caso di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva*”¹⁴⁰.

L'oggetto della transazione fiscale e i suoi criteri operativi indubbiamente offrono spunti, ai fini della presente disamina. In primo luogo, la mediazione fiscale non può certamente essere equiparata alla transazione fiscale, in quanto non può intervenire su debiti erariali scaduti ormai stabili nel tempo. Infatti, la mediazione, su proposta del contribuente, può accompagnare l'istanza di reclamo da proporsi nei termini di cui all'art. 21, cit., mentre l'Ufficio, anche in un secondo momento, non accogliendo le doglianze ivi contenute, può formulare una sua autonoma proposta, sempre nei novanta giorni previsti per lo svolgimento del reclamo e della mediazione.

Il secondo elemento distintivo, che ha riaperto il dibattito in dottrina, concerne il richiamo dell'art. 17-*bis*, al principio di economicità. In effetti, come accennato, tale richiamo ha certamente evocato quelle tesi più propense ad assegnare natura

¹³⁹ C. ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 553 e ss..

¹⁴⁰ Cfr. Circolare n. 8/2005 la quale fornisce i seguenti chiarimenti: “*Relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto, si ritiene che il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del codice civile, comma 1, che definisce la transazione come "il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata, o prevengono una lite che può sorgere tra loro."* Per quanto attiene alla nozione di lite, insorta o che può insorgere, è appena il caso di evidenziare che il presupposto in relazione al quale può configurarsi un negozio transattivo, non si concretizza soltanto con riferimento alle liti giudiziarie pendenti ma anche a quelle potenziali. Il negozio transattivo inoltre è caratterizzato dalla reciprocità di concessioni; queste devono essere sempre presenti, sia che le parti facciano riferimento alla posizione assunta nella lite eventualmente già in atto, sia che ci si riferisca ad una controversia che può insorgere. Sull'argomento il Consiglio di Stato ha affermato che “*la norma lascia emergere con chiarezza le linee portanti del nuovo istituto che consente - al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma, sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi*”.

transattiva alla mediazione, alla luce della formulazione previgente prevista per la predetta procedura concorsuale.

In tal senso, si sarebbe potuto prospettare un altro caso di deroga, nel senso, più ampio del termine dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Certamente, nella mediazione tributaria, il principio di economicità si accompagna ad altri due criteri (coniugando problemi di natura sostanziale – ovvero relativi alla pretesa – e procedimentale e processuale – ovvero strettamente collegati all'andamento della lite - previsti dalla legge (incertezza delle questioni e sostenibilità), i quali non solo limitano la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, ma contribuiscono ad attribuire un carattere preciso e circoscritto all'accordo che si raggiunge nel procedimento di mediazione. Esso non ha ad oggetto una falcidia o “un abbattimento forfettario” del tributo, che comunque non può interessare l'IVA e l'omesso versamento delle ritenute, bensì una rideterminazione della pretesa, ovvero una composizione motivata (in fatto e in diritto) del debito erariale, il più vicino alla verità¹⁴¹.

2.5. Aspetti critici dell'istituto

La normativa che regola il reclamo e la mediazione impone alcune riflessioni inerenti la sua operatività tanto sui suoi presupposti, quanto su questioni di natura squisitamente procedurale, che gli interpreti hanno rilevato nel suo breve, ma intenso periodo di vita.

¹⁴¹ Sull'accostamento della mediazione con la transazione F. PISTOLESI, op. cit., pag. 65 e ss.. in senso difforme G. MARINI, op. cit., pag. 853 e ss., G. PIZZONIA, op. cit., pag. 71 e ss..

2.5.1. La tutela del diritto al contraddittorio

La procedura del reclamo e della mediazione che, come ampiamente illustrato, tra loro sensibilmente differisce, pone diversi interrogativi riguardo alla effettiva tutela del diritto al contraddittorio.

In questa sede, dopo un breve cenno sulla nozione di contraddittorio in generale, e la sua declinazione nel procedimento e nel processo tributario, appare utile soffermarsi sulla sua concreta realizzazione nella procedura di reclamo e di mediazione.

Senza ombra di dubbio, il principio del contraddittorio si radica nei sistemi processuali, come un principio fondamentale che si traduce nella realizzazione di “*un processo necessariamente partecipativo*”¹⁴². Si tratta, dunque, di una tutela della parte, nei cui confronti è rivolta la domanda, di resistere, agendo in giudizio¹⁴³.

Ciò, ovviamente, non sembra limitato alla sola fase introduttiva del processo, ma condiziona l'intero andamento dello stesso innanzi al giudice e, pertanto, appare corretta la definizione del contraddittorio come di una contrapposizione dialettica delle parti, in ossequio al principio dispositivo.

In altri termini, tale principio può essere ricondotto al “diritto di essere ascoltato” riassunto nel principio più noto brocardo “*audiatur et altera pars*”. Il principio del contraddittorio, che svolge una funzione estremamente rilevante nello svolgimento del processo, è stato elevato a principio di matrice costituzionale attraverso diverse disposizioni. In primo luogo, si ricava dall'art. 24 Cost.. Occorre precisare la sua diversa essenza rispetto al diritto alla difesa, principio anch'esso che

¹⁴² L. P. COMOGLIO, *Contraddittorio (principio del)*, in *Encl.Giur.Trecc.*, 1997, pag. 1 e ss..

¹⁴³ ID, op. cit, pag. 3 e ss..

attinge dalla medesima disposizione. I due principi, tuttavia, non sembrano contrapporsi e, spesso, si sovrappongono mostrando piuttosto una differenza solo terminologica per indicare il medesimo principio. Così non sembra essere. Si individua un “nesso strumentale” tra i due principi a seconda della prospettiva, ovvero instaurazione e sviluppo dinamico del contraddittorio come indispensabili presupposti e modalità dell'esercizio del diritto alla difesa, oppure inviolabilità del diritto alla difesa come un presidio e condizione essenziale per la realizzazione del diritto al contraddittorio¹⁴⁴. In altri termini, i diversi principi mirano a regolare aspetti complementari della medesima realtà, ovvero sia il diritto ad agire e la tutela in giudizio delle proprie ragioni.

La tutela della parte nel giudizio non si arresta dunque nella lettura dell'art. 24 Cost., bensì deve essere richiamato anche l'art. 3. In effetti, proprio il principio di uguaglianza, sia formale, sia sostanziale consente di rafforzare i diritti della parte nel processo a sostegno di una maggiore tutela del contraddittorio. Ciò garantisce, in ogni fase del processo, l'equiparazione delle parti, a garanzia, come già espresso, dell'attuazione del principio dispositivo.

Infine, appare utile riportare quanto previsto dall'art. 111 Cost., il quale dispone letteralmente che “*Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale.*” Un riferimento, quindi, ai predetti principi si rinviene nel codice di rito all'art. 101 c.p.c.¹⁴⁵ ed esprime due importanti concetti che appaiono interessare la presente disamina. In primo luogo, la violazione del principio del contraddittorio è strettamente connessa alla regolare citazione o

¹⁴⁴ ID, op. cit., pag. 12.

¹⁴⁵ L'art. citato dispone che: “*Il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti ⁽¹⁾, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa. Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione.*”

chiamata in causa del soggetto nei cui confronti è rivolta la domanda. La mancata comparizione per la violazione della citazione costituisce un vizio di nullità rilevabile d'ufficio dal giudice. Il secondo concetto attiene alla decisione del giudice che si fonda su questioni rilevabili d'ufficio. In virtù del principio del contraddittorio il giudice fissa un termine per le osservazioni delle parti su tali questioni. Si deve aggiungere che il contraddittorio è un elemento imprescindibile anche nella fase istruttoria del processo, come dimostrato dall'art. 183 e ss. c.p.c.

Occorre precisare, in base a quanto osservato pocanzi, che, anche quando il processo civile preveda procedimenti che si concludono con forme di provvedimenti adottati *inaudita altera*, giustificate da un particolare carattere di speditezza e celerità dell'oggetto del procedimento stesso, il legislatore ha previsto comunque un rigoroso rispetto della tutela del contraddittorio¹⁴⁶.

Orbene, bisogna osservare che il principio del contraddittorio, di origine processuale, a partire dall'introduzione del codice di rito nel 1940 ha mostrato di essere circoscritto alla fase giurisdizionale. Non è mancata, tuttavia, una sua diversa traduzione del procedimento amministrativo, soprattutto con l'introduzione della l. n. 241/1990, nella quale, come presto si potrà notare, il contraddittorio è stato recepito e codificato più propriamente come una "partecipazione endoprocedimentale" alla formazione del provvedimento amministrativo¹⁴⁷.

In questo senso, la partecipazione si concretizza con l'obbligo, da parte dell'Amministrazione di comunicare l'avvio del procedimento, prevedendo che sia

¹⁴⁶ Si tratta ad esempio del procedimento di ricorso per decreto ingiuntivo che prevede una fase *inaudita altera parte* con la prosecuzione del procedimento secondo le regole comuni del rito nella fase di opposizione garantendo al debitore la tutela del contraddittorio. Si rinviene il medesimo atteggiamento nel procedimento cautelare che consente al giudice di accogliere le doglianze del ricorrente *inaudita altera parte* con decreto e di consentire il contraddittorio, fissando un'udienza per la conferma del provvedimento di accoglimento, ai sensi dell'art. 669-*sexies*, c.p.c.. Lo stesso si verifica per in caso di richiesta di sospensione degli effetti delle sentenze impugnate, cd. "inibitoria processuale", ai sensi degli artt. 283 e 373 del c.p.c..

¹⁴⁷ G. CORSO, op. cit., pag. 238 e ss.; L. P. COMOGLIO, op. cit., pag. 19

indicata la materia oggetto del procedimento, le modalità per presentare le istanze, gli uffici ove accedere agli atti e i rimedi assegnati all'interessato, ai sensi degli artt. 7 e 8, l. n. 241/1990.

Il legislatore ha previsto anche la possibilità, per soggetti diversi, di poter intervenire al procedimento, qualora questi non siano stati coinvolti inizialmente (art. 9, cit.).

Assorbendo quanto previsto dal rito civile, la legge in esame assegna dei diritti in capo ai partecipanti per tutta la durata dello svolgimento del procedimento, come l'accesso agli atti e la facoltà di presentazione delle memorie e documenti che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare ai fini del provvedimento finale (art. 10). Infine, con l'art. 10-*bis*, prima dell'adozione dell'eventuale provvedimento negativo, l'Amministrazione è tenuta a comunicare il provvedimento sfavorevole, fissando un termine ulteriore, non superiore a dieci giorni, per consentire all'interessato di produrre ulteriori documenti e memorie.

Orbene, come appare subito evidente, la partecipazione del soggetto interessato svolge un duplice intento, ovvero (i) di tutelare il contraddittorio e, come molti hanno avuto modo di osservare¹⁴⁸, (ii) di contribuire al raggiungimento di un provvedimento più giusto, mediante la partecipazione dell'interessato, con un quadro fattuale e giuridico più completo attraverso l'intervento dello stesso.

Va da sé, che non si tratta di una tutela facilmente comparabile a quella rinvenuta nel processo, giacché, come è di tutta evidenza, la funzione e gli scopi sono diversi, muovendo, tuttavia, dai medesimi principi di matrice costituzionale¹⁴⁹. Né

¹⁴⁸ G. CORSO, op. cit., pag. 238.

¹⁴⁹ I principi su cui si fonda il contraddittorio posso aver ispirato il legislatore ha prevedere una più intensa partecipazione dell'interessato al procedimento. Di qui, alcuni hanno rilevato la difficoltà a rinvenire un principio di tutela del contraddittorio anche nel procedimento amministrativo, volendo

consegue che non potrà trovare attuazione, per mezzo di forme generalizzate e standardizzate, come nel processo, e sarà, invece, adeguato al tipo di procedimento e provvedimento che l'Amministrazione dovrà adottare.

Orbene, i predetti cenni sul contraddittorio nel processo e nel procedimento amministrativo rappresentano una premessa necessaria alla presente disamina e possono introdurre il problema della partecipazione cd. "difensiva"¹⁵⁰ del contribuente nella fase di attuazione della norma tributaria e, quindi, le possibili considerazioni che possono scaturire, in sede di reclamo e mediazione.

Si può iniziare col dire che la l. n. 241/1990 costituisce la cornice del sistema normativo relativo ai controlli e agli accertamenti in materia tributaria. Con maggiore intensità, tale ruolo è dimostrato attraverso l'introduzione della l. n. 212/2000 (cd. "Statuto dei diritti del contribuente"), il quale ha provveduto ad operare una serie di richiami alla legge sul procedimento amministrativo, come l'art. 6, l. n. 212/2000, in relazione alla conoscenza degli atti e semplificazione, l'art. 7, in tema sia di obbligo di motivazione e chiarezza degli atti e sia della necessaria indicazione del responsabile del procedimento. Se, da un lato, può osservarsi un legame con la l. n. 241/1990, dall'altro, i richiami summenzionati risultano specifici e tendono a rappresentare un rinvio di carattere non generale alla normativa sul procedimento amministrativo¹⁵¹, che potrebbe giustificarsi in funzione dell'interesse fiscale¹⁵² conseguito dall'Amministrazione finanziaria all'accertamento e il recupero delle somme erariali.

risalire proprio all'art. 24 Cost.. Si veda, in tal senso, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, pagg. 110-111.

¹⁵⁰ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 13 e ss..

¹⁵¹ ID, op. cit., pag. 13 e ss..

¹⁵² E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pag. 394.

Nella specie, alcuni¹⁵³ hanno osservato come la specificità del procedimento amministrativo in materia tributaria e le sue diverse forme, che mutano, a seconda delle esigenze imposte dal legislatore, per tipologia di contribuente e di tributo o di reddito, non consentono una uniforme attuazione del principio del contraddittorio. In altri termini, ciò che si vuole evidenziare è che la normativa adatta, sotto diverse forme, la tutela del contraddittorio, rinvenendo i casi in cui assume una rilevanza preminente ed altri ove non è prevista¹⁵⁴.

Per l'indagine qui svolta, appare utile, prima di analizzare le singole forme di contraddittorio, l'art. 12, l. n. 212/2000. Entro i sessanta giorni dalla data di rilascio del verbale di chiusura delle operazioni effettuate dagli uffici preposti al controllo, il contribuente può presentare memorie in relazione alle constatazioni in esso contenute. L'Amministrazione finanziaria non può emettere, se non per casi specifici in cui ravvisi una particolare e motivata urgenza, prima dei suddetti sessanta giorni, l'avviso di accertamento.

Si è discusso, se in tal senso potesse parlarsi di principio del contraddittorio, e, di conseguenza, di un diritto alla difesa adattato alla fase (endo)procedimentale, pur l'articolo facesse genericamente riferimento al concetto di “*cooperazione tra amministrazione e contribuente*”. I più sono sostenitori della presenza di un contraddittorio in tale particolare fase prima che venga emesso l'accertamento vero e

¹⁵³Sul rapporto tra il procedimento amministrativo in generale e tributaria si vedano L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 729 e ss.; L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 563 e ss..

¹⁵⁴ La scelta intrapresa dal legislatore per le ragioni che seguono sembra non tenere considerare l'ipotesi di generalizzare una maggiore partecipazione del contribuente in termini di tutela del contraddittorio, sebbene alcuni avessero, all'indomani dell'introduzione dello statuto dei diritti del contribuente auspicato il riconoscimento della tutela del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario. Cfr. L. SALVINI, op. ult. cit., pag. 13 e ss..

proprio¹⁵⁵. Si è largamente discusso sulla possibile anticipazione dell'emissione dell'avviso di accertamento, tenuto conto anche dell'assenza di una sanzione esplicita in caso di violazione dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000,

Al di là delle diverse posizioni per le quali il contraddittorio possa o meno, allo stato attuale, costituire principio generale, bisogna passare in rassegna le principale forme obbligatorie di contraddittorio previste nel nostro ordinamento.

Si può cominciare dagli accertamenti da studi di settore per i quali, a mente dell'art. 10, comma 3-*bis*, d.lgs. n. 146/1998, impongono all'Amministrazione di invitare alla comparizione il contribuente prima che questa emetta il relativo avviso di accertamento, trattandosi di uno strumento presuntivo di determinazione del reddito mediante parametri e coefficienti, a prescindere del loro effettivo volume d'affari¹⁵⁶.

In generale, l'uso delle presunzioni produce quale effetto il necessario intervento del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento per due ragioni: (i) rendere l'obbligazione tributaria effettiva (art. 53)¹⁵⁷, attraverso la ricezione di elementi fattuali e giuridici non rinvenibili con l'utilizzo di tali strumenti presuntivi e garantire un contraddittorio endoprocedimentale, in conseguenza della particolare forma e struttura dell'accertamento, per "riequilibrare" la posizione del contribuente da un punto di vista formale¹⁵⁸.

¹⁵⁵ Sulla portata degli accertamenti notificati "ante tempus", si vedano A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pag. 3 e ss.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 1137 e ss..

¹⁵⁶ G. FALSITTA, *op.cit.*, pag. 335 e ss..

¹⁵⁷ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 3570 e ss..

¹⁵⁸ Cfr. Sent. Cass., SS. UU., nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009.

È possibile riscontrare un'analogia impostazione del legislatore nel caso degli accertamenti sintetici tra i quali spicca il cd. "redditometro", per il quale è imposto il preventivo invito al contraddittorio nei confronti del contribuente¹⁵⁹.

Oltre al contraddittorio obbligatorio previsto per la partecipazione alla pretesa impositiva, il legislatore si è occupato di assegnare maggiori tutele nella fase procedimentale nel caso di valutazione di una o più operazioni potenzialmente elusive. La valutazione dell'Amministrazione, che deve considerare parametri previsti dalla stessa legge, richiedono necessariamente la partecipazione del contribuente. Ciò si spiega per l'importanza che ricopre, nell'emissione dell'accertamento, l'esame della fattispecie da parte dell'Amministrazione che ha il compito di bilanciare le "valide ragioni economiche" e "l'ottenimento di riduzioni di imposte o rimborsi altrimenti indebiti." Pertanto, prima dell'emissione dell'accertamento, l'Amministrazione invita, a pena di nullità, il contribuente a depositare delle memorie in relazione alle sue contestazioni.

Come esaminato più indietro, anche tra gli strumenti deflattivi del contenzioso può rinvenirsi una forma di contraddittorio. Si tratta dell'accertamento con adesione. Occorre tuttavia, sottolineare che la sua collocazione è successiva all'emissione dell'accertamento. In effetti, si atteggia più come una facoltà, tanto per il contribuente, quanto per l'Amministrazione per evitare la possibile azione innanzi al giudice tributario, per mezzo di una rideterminazione della pretesa erariale. L'elemento tipico dell'adesione si individua nell'invito a comparire per lo svolgimento del contraddittorio, che si conclude con la redazione di un verbale e, in caso di esito positivo, oltre alla riduzione della relativa imposta si applicano effetti "premiali", ai fini del ricalcolo della sanzione.

¹⁵⁹ Art. 38, comma 5, d.P.R. n. 600/1973, così come modificato dal d.l. n. 78/2010, conv., con modif., dalla l. n. 122/2010. Cfr. M. BRUZZONE, *Il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato negli accertamenti «standardizzati»*, in *Corr. Trib.*, pag. 421 e ss..

L'esempio richiamato non costituisce una ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale, attesa la sua collocazione successiva, che precede il reclamo (ricorso)/mediazione o il ricorso, a seconda del valore della controversia.

In base alle precedenti considerazioni e agli esempi illustrati, si può confermare la volontà del legislatore di non elevare il principio del contraddittorio endoprocedimentale a principio generale nell'accertamento e liquidazione dell'imposta. Vi sono, infatti, forme di accertamento¹⁶⁰, le quali, non, prevedendo forme di partecipazione “difensiva” nel procedimento, consentono comunque l'uso, non obbligatorio, dell'adesione all'accertamento, e, quando trovi applicazione l'art. 17-*bis*, del reclamo/mediazione. Al di fuori, di tale specifico caso, le doglianze del contribuente, in fatto e in diritto,, dovranno essere oggetto del ricorso giurisdizionale con una vera e propria, assenza di qualsivoglia forma del contraddittorio non processuale¹⁶¹.

2.5.1.1. (segue) L'orientamento dei giudici europei e nazionali

Il quadro complessivo che risulta dall'analisi pocanzi effettuata ha indotto la giurisprudenza ad esaminare il principio del contraddittorio in materia tributaria.

Innanzitutto, si deve cominciare con l'orientamento della Corte costituzionale che ha respinto l'eccezione di illegittimità costituzionale riguardante l'assenza di alcuna sanzione per l'emissione *ante tempus* dell'accertamento prima di aver atteso

¹⁶⁰ Si pensi, ad esempio, all'accertamento parziale, ai sensi dell'art. 41-*bis*, d.P.R. n. 600/1973; alla liquidazione dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 52, d.P.R. n. 131/1986, soprattutto quando, in ossequio alla lettera della norma, l'ufficio adopera criteri comparativi per addivenire al “valore venale comune in commercio”. In tale caso, ove è richiesta una liquidazione dell'imposta che si fondi su “stime” e comparazioni, sembrerebbe ragionevole l'inserimento di un contraddittorio endoprocedimentale.

¹⁶¹ L. PERRONE, op. cit., pag. 563.

l'invio delle memorie da parte del contribuente, a mente dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000. I giudici hanno osservato che non possono essere invocati i principi costituzionali del diritto alla difesa e del contraddittorio (*ex artt. 24 e 111 Cost.*), in quanto il procedimento tributario non ha una natura processuale¹⁶².

Senza ombra di dubbio, determinante per un radicale ripensamento del principio del contraddittorio, è stata la Corte di Giustizia. Con la sentenza 18 dicembre 2008, c-349/07, *Socropè*, i giudici remittenti hanno posto ai Giudici europei il problema se un termine molto breve fissato per presentare memorie prima che l'accertamento in materia doganale potesse essere ritenuto lesivo del diritto alla difesa secondo il diritto comunitario¹⁶³.

In via preliminare, la Corte osserva che i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici cui intende garantire l'osservanza e, in relazione al caso di specie, precisa che *“il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del*

¹⁶² Nell'ordinanza 24 luglio 2009, n. 244, la Corte osserva: *“che, anche a prescindere dalle considerazioni appena svolte in punto di manifesta inammissibilità della questione, va, in ogni caso, rilevata l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., quali evocati parametri di costituzionalità; che, infatti, la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali (ex plurimis, sentenza n. 20 del 2009; ordinanze n. 211 e n. 13 del 2008, n. 180 del 2007; nonché, con particolare riferimento all'art. 24 Cost., ordinanze n. 940 e n. 21 del 1988, n. 324 del 1987).”* Cfr. L. SALVINI, *op. cit.*, pag. 3570; A. VIOTTO, *op. cit.*, pag. 585.

¹⁶³ Ai punti n. 21 e 22, la Corte riassume così le questioni sollevate dal giudice nazionale portoghese: *“La Socropé ha interposto appello dinanzi al Supremo Tribunal Administrativo (Corte suprema amministrativa) avverso tale pronuncia adducendo in particolare il fatto che il giudice di primo grado non aveva correttamente applicato il principio dei diritti della difesa così come garantito dal diritto comunitario. Nell'ambito del suddetto ricorso il Supremo Tribunal Administrativo ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:*

«1) Se il termine da 8 a 15 giorni stabilito all'art. 60, n. 6, della legge generale tributaria e all'art. 60, n. 2, del Regolamento complementare del procedimento di ispezione tributaria, approvato con decreto legge 31 dicembre 1998, n. 413, ai fini dell'esercizio orale o scritto del diritto del contribuente di essere ascoltato, sia conforme al principio del diritto di difesa.

2) Se un termine di 13 giorni, calcolato a decorrere dalla data in cui l'autorità doganale ha notificato a un importatore comunitario (nella fattispecie una piccola ditta portoghese di commercio di calzature) che aveva 8 giorni per esercitare il suo diritto di audizione fino alla data della notifica dell'obbligo di pagare entro 10 giorni i dazi doganali riguardanti 52 operazioni di importazione di calzature dall'Estremo oriente effettuate ai sensi del Sistema delle preferenze generalizzate nell'arco di due anni e mezzo (tra il 2000 e la metà del 2002), possa essere ritenuto un termine ragionevole per l'importatore per l'esercizio del suo diritto di difesa.»

diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.”

Inoltre, nella soluzione della questione a lei sottoposta, tiene a precisare che *“il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta.”* I due frammenti riportati consentono di effettuare alcune considerazioni. La Corte di Giustizia, in effetti, nel riconoscere il diritto alla difesa, *rectius*: diritto al contraddittorio, si muove su un piano più ampio rispetto alle conclusioni cui è pervenuta la Corte costituzionale. I Giudici europei, infatti, attingono ad una nozione molto più ampia di diritto alla difesa che comprende il diritto ad essere ascoltati, il diritto a presentare memorie e il diritto ad un termine congruo per le proprie difese, prima che l'Amministrazione addivenga al provvedimento definitivo e lesivo. Tale principio è immanente nell'ordinamento¹⁶⁴.

Proseguendo l'analisi della giurisprudenza, non passa inosservata la giurisprudenza di legittimità¹⁶⁵, che, esaminando un caso di accertamento da studi di settore, per il quale, come visto, è legge stessa ad imporre l'instaurazione del contraddittorio preventivo, ha avuto modo di soffermarsi sulla problematica della partecipazione del contribuente nella formazione dell'accertamento. Ha osservato che il contraddittorio è un *“elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento”*, inteso *“come mezzo efficace per adeguare la pretesa alla realtà reddituale.”*

¹⁶⁴ Si vedano L. SALVINI, op. cit., pag. 3570; M. TORTORELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e il modello di partecipazione attiva accolto nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 891; S. STUFANO, *Prospettive di rivalutazione del diritto al contraddittorio in fase pre-contenziosa*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 882 e ss..

¹⁶⁵ Sentenza, SS.UU., n. 26635/2009. Cfr. M. TORTORELLI, op. cit., pag. 891 e ss..

Un prezioso contributo all'indagine svolta, infine, è stato fornito dalla recente sentenza, a Sezioni Unite, n. 19667 del 2014.

Il caso sottoposto al Supremo Collegio concerneva la mancata notificazione degli atti presupposti la comunicazione di iscrizione ipotecaria e, quindi, il mancato esercizio del diritto alla difesa¹⁶⁶. Questi, nelle motivazioni, dopo aver richiamato sia le norme sul procedimento amministrativo (l. n. 241/1990), sia quelle contenute nello Statuto dei diritti del contribuente (artt. 7, 10, 12, comma 2) ha concluso osservando *“che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella "fase precontenziosa" o endoprocedimentale", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.”*¹⁶⁷. A sostegno di tale interpretazione sistematica del procedimento tributario, la Corte offre una breve rassegna delle pronunce precedenti dei Giudici di Legittimità (i) sull'accertamento da studi di settore pocanzi esaminata, (ii) sulla notificazione *“ante tempus”* dell'accertamento (sentenza, a SS. UU., n. 18184 del 2013)¹⁶⁸ e, infine, (iii) sul mancato invio della comunicazione di irregolarità previsto dagli artt. 36-*bis*, 36-*ter*, d.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis*, d.P.R. n. 633/1972

¹⁶⁶ Al momento dell'emissione dell'atto della riscossione in commento, non era ancora previsto l'obbligo di notificare al contribuente la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77, comma 2-*bis*, d.P.R. n. 602/1973, inserito dall'art. 7, comma 2, lett. u-*bis*), d.l. n. 70/2010, conv. con modif., dalla l. n. 106/2011.

¹⁶⁷ Punto 15. della sentenza.

¹⁶⁸ Si tratta della illegittimità dell'accertamento notificato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione.

(sentenza n. 15311 del 2014)¹⁶⁹. In forza di tale rassegna giurisprudenziale, che richiama anche l'orientamento dei Giudici europei (Sentenza “*Socropè*”), la Corte di cassazione conclude, riconoscendo un diritto al contraddittorio generalizzato, che si traduce in una forma di “*attivazione del contraddittorio procedimentale*”, nel caso di specie non avvenuta, anche perché, ad onor del vero, al tempo della emissione della comunicazione di iscrizione ipotecaria, la legge non prevedeva alcuna forma comunicazione “preventiva”, né alcuna forma di partecipazione del contribuente. I Giudici di legittimità, con tale ultimo arresto, hanno contribuito a consolidare il principio del contraddittorio endoprocedimentale nella fase di attuazione della norma tributaria, basandosi sugli artt. 24 e 97 Cost.¹⁷⁰, anche se permangono alcune perplessità circa l'effettiva portata del principio formulato. In effetti, i dubbi derivano dalla eccessiva vaghezza ed ampiezza di un principio immanente che potrebbe risultare inidonea per le diverse forme che la tutela del contraddittorio potrebbe assumere, in considerazione del contesto normativo eterogeneo costituito da diverse e specifiche forme di accertamento e liquidazione dell'imposta.

Il quadro che si prospetta dalla disamina della giurisprudenza evidenzia l'oramai pacifico riconoscimento del principio del cd. “contraddittorio endoprocedimentale e precontenzioso”, che non sembra aver ottenuto la giusta considerazione da parte del legislatore.

2.5.1.2. (segue) Il contraddittorio nel reclamo e nella mediazione

¹⁶⁹ In questo caso, la Corte ha stabilito che il mancato invio della comunicazione in parola importa la nullità della successiva cartella di pagamento, in quanto “*in attuazione di un principio immanente nell'ordinamento, la comunicazione di irregolarità costituisce il momento instaurazione del contraddittorio.*”

¹⁷⁰ In senso adesivo, A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 3019 e ss.; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2014, pag. 937 e ss..

La normativa esaminata e la giurisprudenza passata in rassegna possono sicuramente costituire un valido spunto critico per una migliore analisi del reclamo e mediazione e in che misura possano essere condizionati.

In questa sede, è opportuno soffermarsi sul reclamo e sulla mediazione da un punto di vista procedimentale, in relazione all'attuazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale e precontenzioso, sebbene il reclamo e la mediazione si collochino in una fase successiva alla emissione dell'accertamento e all'eventuale svolgimento dell'adesione all'accertamento, se richiesta dal contribuente o dall'Amministrazione.

Orbene, pur ravvisando un carattere di complementarità degli istituti, appare utile procedere separatamente alla disamina del loro procedimento che, per ragioni già illustrate, potrebbe portare a diversi "sub procedimenti" con distinti esiti. Si tratta (i) del caso della sola presentazione del reclamo o (ii) del caso della presentazione di entrambi gli atti.

Volendo iniziare ad esaminare il caso *sub* (i), occorre osservare quanto segue. Bisogna evidenziare che il legislatore nulla dispone sullo svolgimento del procedimento e, di fatto, assegna un'ampia discrezionalità all'ufficio preposto per le modalità di esame dell'istanza di reclamo. Nel silenzio del legislatore, si è ipotizzato che l'unico momento in cui il contribuente possa esprimere le proprie ragioni, in fatto e in diritto, fosse proprio con l'atto introduttivo e che non vi fosse un momento successivo se non la eventuale comunicazione della decisione da parte dell'ufficio, atteggiandosi, almeno da un punto di vista procedurale, come un'istanza di autotutela, nel caso di specie "obbligatoria".

Allora, occorre confrontare il principio del contraddittorio, in precedenza illustrato, con la possibile natura che può essere assegnata al procedimento di

reclamo. Si individuano due diverse e possibili soluzioni. La prima, come già dimostrato, difficile da praticare, si fonda sul fatto che l'istanza di reclamo/ricorso, producendo, sin da subito, gli effetti del ricorso (ad esempio, la litispendenza) ed il procedimento rappresentando una "parentesi" tra la notificazione di questo e l'iscrizione a ruolo presso la commissione tributaria, potrebbe configurarsi una fase giurisdizionalizzata. Appare comunque indubbia la sua spiccata natura "preprocessuale", con funzioni di filtro, mostrando una connotazione "giustiziale".

Accogliendo il carattere giurisdizionale del procedimento, risalta agli occhi una assenza di tutele in termini di difesa e contraddittorio. In effetti, volendo costituire una fase amministrativa di riesame, con l'intento di sottrarre, almeno temporaneamente, la controversia al giudice tributario, ci si sarebbe aspettati una normazione più attenta alla maggiore partecipazione difensiva del contribuente nella predetta fase. In particolare, il contraddittorio si sarebbe dovuto sostanziare in una obbligatoria comparizione del contribuente per la discussione delle ragioni di entrambe le parti. Così come (non) strutturato il procedimento di riesame, le ragioni del Fisco, potrebbero emergere dalla eventuale, e non obbligatoria, decisione che chiude la fase stessa.

Ancor più evidente, è l'assenza di una fase ulteriore di istruttoria che potrebbe avere il duplice fine, ovvero di assicurare nella fase successiva all'emissione dell'accertamento una ricostruzione più fedele della pretesa erariale e una rimozione effettiva dei vizi formali e sostanziali che potrebbero inficiare l'atto stesso. La raccolta di ulteriori documenti assicurerebbe non solo il rispetto formale del diritto ad una parità delle parti nella fase di filtro, in un ottica di modificazione del *thema probandum*, ma assolverebbe, dunque, anche ad un rispetto dell'effettiva capacità contributiva. Sul punto, sembra illuminante l'impostazione adottata dal sistema

tedesco, il quale, oltre a prevedere una audizione obbligatoria, assegna all'Amministrazione fiscale anche ampi poteri istruttori, al fine di raggiungere l'obiettivo di una giusta imposizione. In questo senso, guardando il procedimento in un'ottica meramente processuale, non può dirsi tutelato il principio del contraddittorio.

Volendo passare alla seconda ricostruzione, più corretta a parere di chi scrive, ovvero di una istanza di reclamo che produce effetti del ricorso (litispendenza), ma assegnando al relativo procedimento natura meramente amministrativa con funzioni giustiziali, si perviene comunque ad un risultato non molto lontano da quello prospettato per la prima ipotesi.

Anche configurando, per l'appunto, la fase di reclamo come un mero procedimento amministrativo di riesame, che è stato da molti accostato ad un ricorso amministrativo in opposizione o procedimento di autotutela obbligatoria negativa, ci si trova davanti al medesimo quesito.

In virtù della recente giurisprudenza europea e di legittimità, appare indubbia la necessaria costituzione di un contraddittorio tra le parti che non necessariamente debba concretarsi con un invito a comparire. L'esempio più importante è quello delle operazioni elusive per le quali la legge impone l'invito a presentare memorie, prima che l'ufficio emetta l'avviso di accertamento, come pure l'esempio già richiamato delle memorie a seguito del rilascio del processo di constatazione.

Il procedimento di reclamo, oltre all'atto introduttivo, non prevede alcuna effettiva forma di contraddittorio, non prevedendo un obbligo di scambio di difese o sanzioni per il silenzio dell'Amministrazione prima della decisione che, occorre ancora ribadirlo, non è obbligatoria.

Le ragioni delle due parti potrebbero effettivamente non incontrarsi mai e procrastinare tale momento alla fase giurisdizionale, vanificando il fine, seppur nobile, voluto dal legislatore.

Nell'ottica del contraddittorio endoprocedimentale, che caratterizza la fase del procedimento amministrativo e tributario, non sembra essere pienamente garantito il diritto di essere sentito, in virtù tanto dell'art. 24 Cost., nella sua più estesa portata, quanto e soprattutto, dell'art. 97 Cost., in tema di imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione.

Sia aderendo alla tesi del carattere giurisdizionale della fase in commento, sia riconoscendone natura meramente amministrativa, ma con carattere giustiziale, rimane il fatto che, in sede di rinvio, qualora il giudice accerti la causa di improcedibilità, nella fase amministrativa, si celebra solo la fase di mediazione e non di reclamo, limitando tale fase alla sola rideterminazione della pretesa erariale.

Il punto *sub* (ii) riguarda il procedimento previsto in caso di proposta di mediazione. Innanzitutto, occorre rammentare che l'istanza di reclamo è comunque elemento imprescindibile, pena l'invalidità dell'atto introduttivo, (ai sensi dell'art. 17-*bis*, che richiama gli artt. 18, 19, 21, d.lgs. n. 546/1992), per il quale, come detto, si ravvisano alcune criticità, in termini di diritto alla difesa e di contraddittorio.

Quanto della mediazione, invece, si può osservare che il legislatore non si è preoccupato di regolare il suo procedimento e, da un punto di vista normativo, si rinviene solo il richiamo all'art. 48, cit., che consente di rilevare un'assenza di forme specifiche. In particolare, alcuni¹⁷¹ hanno osservato che la mediazione possa essere accostata alla cd. "*conciliazione giudiziale fuori udienza*".

¹⁷¹ Si veda par. A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss.; G. CORASANTI, op. cit., pag. 67-68.

Una lettura ben diversa, in termini di procedimento, invece, è fornita proprio dall'Amministrazione. Con un orientamento espresso, all'indomani proprio dell'entrata in vigore dell'art. 17-bis, l'Amministrazione osserva che, *“valutata favorevolmente la possibilità di una mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio, quando non reputi possibile e/o opportuno formulare immediatamente una motivata proposta di rideterminazione della pretesa. Non sono richieste forme particolari per l'invito, che può essere comunicato al contribuente anche tramite posta elettronica ordinaria.”*¹⁷²

Nonostante il già rilevato silenzio della norma, appare apprezzabile lo sforzo dell'Ente impositore, di garantire il contraddittorio, almeno per quanto riguarda, il caso di proposta di mediazione da parte del contribuente. In aggiunta, la stessa Amministrazione precisa che si tratta di un invito a comparire in un unico incontro al termine del quale è redatto apposito verbale.

L'orientamento fornito sicuramente accosta la procedura di mediazione a quella prevista per l'adesione all'accertamento, nonostante il legislatore abbia preferito non regolare il suddetto procedimento ed abbia, invece, ritenuto opportuno un richiamo alla conciliazione giudiziale.

Sebbene, almeno, da un punto di vista formale, non vi sia possibilità di operare un accostamento del genere, l'Amministrazione sembra aver colto le lacune della norma ed aver assorbito, pur implicitamente, i precetti enunciati dalla giurisprudenza.

In questo senso, tuttavia, il contraddittorio non risulta imprescindibile ed obbligatorio, ma attribuito alla valutazione dell'ufficio caso per caso. Le aperture, comunque, non consentono, a parere di chi scrive, una piena attuazione del contraddittorio nella fase precontenziosa, soprattutto se si pensi alla necessità di

¹⁷² Circolare n. 9/2012, par. 6.1.

operare valutazioni estimative complesse, ai fini della determinazione della pretesa erariale.

Alla luce del contesto normativo e giurisprudenziale, in continua evoluzione, il reclamo e la mediazione non sembrano soddisfare i principi di contraddittorio, tanto come fase preprocessuale, quanto come fase amministrativa in senso stretto. Sembrerebbe auspicabile un ripensamento ed una regolazione del procedimento per garantire la parità delle parti e generalizzare la comparizione del contribuente innanzi agli uffici sia per il reclamo, sia per la mediazione, anche in sede di rinvio, a seguito dell'intervenuta improcedibilità del ricorso tributario. Tale esigenza non sembra riguardare il solo caso del reclamo/mediazione, bensì l'intero procedimento di accertamento e liquidazione dell'imposta, favorendo una partecipazione difensiva codificata e generalizzata, che può tradursi in un invito al contraddittorio per ogni forma di accertamento, prima della emissione del provvedimento impositivo, costituendo una ipotesi vera e propria di riesame della pretesa in sede endoprocedimentale¹⁷³. Sarebbe, quindi, richiesto un ripensamento generale del procedimento amministrativo ed una coordinazione con la fase di filtro prevista per le controversie di valore non superiore ai ventimila euro. Una siffatta prospettiva, però, ha portato alcuni a ritenere inutile il reclamo/mediazione¹⁷⁴, in quanto il filtro e la deflazione del contenzioso sarebbero ben garantiti da tale forma di contraddittorio endoprocedimentale.

2.5.2. (segue) Il litisconsorzio

¹⁷³ C. MAIORANO, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Boll. Trib.*, 2012, pagg. 85-86.

¹⁷⁴ A. BUSCEMA, *Il contraddittorio preventivo rende inutile il reclamo*, in *Il Fisco*, pag. 3931 e ss..

Certamente un problema strettamente connesso al contraddittorio, e non sfuggito all'interprete, concerne la partecipazione "necessaria" di più soggetti al procedimento di reclamo e di mediazione. Si fa riferimento tanto ad una pluralità di soggetti dal lato attivo (Amministrazione finanziaria e concessionario della riscossione), tanto dal lato passivo della obbligazione tributaria.

Il problema deve, peraltro, essere affrontato distintamente, a seconda che si tratti (i) di proposizione di reclamo o (ii) di proposizione di reclamo congiuntamente ad una proposta di mediazione.

Quanto al primo caso, si tratta di verificare le ipotesi in cui siano coinvolti più soggetti attivi. Ciò può verificarsi (i) nel caso di cartelle di pagamento successive alle comunicazioni di irregolarità non annoverate tra gli atti autonomamente impugnabili, (ii) nei casi in cui la liquidazione dell'imposta nella tassazione separata preveda l'emissione di una cartella di pagamento¹⁷⁵ o (iii) nel caso, infine, di mancata notificazione dell'atto presupposto che esprime l'attività dell'Amministrazione finanziaria. A seconda dei vizi che vengono contestati, si possono verificare diverse ipotesi di seguito schematicamente rappresentate. In tutti questi casi, quando il valore della causa è inferiore ai ventimila euro e il contribuente intenda contestare il ruolo (art. 19, comma 1, lett. *d*), d.lgs. n. 546/1992), opponendosi formalmente all'atto notificato, ovvero la cartella di pagamento, bisogna esperire necessariamente il reclamo e la mediazione innanzi all'ufficio competente¹⁷⁶.

Diverso, invece, è il caso di contestazione da parte del contribuente sia di vizi propri dell'atto della riscossione, sia di vizi relativi al ruolo o all'atto presupposto. Occorre comunque attivare la procedura di reclamo e mediazione per la parte relativa

¹⁷⁵ Art. 17, comma 3, d.P.R. n. 917/1986.

¹⁷⁶ Di opinione diversa, non condividendo le indicazioni fornite dalla prassi, C. FERRARI, I. M. RUGGERI, *La cartella di pagamento può considerarsi atto reclamabile?*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1806 e ss..

al ruolo o, in generale all'attività riferibile all'Amministrazione, mentre per la parte relativa ai vizi propri dell'atto della riscossione, al fine di non aggravare la procedura generando lo sdoppiamento di un procedimento relativo ad unico atto, gli effetti del ricorso nei confronti del concessionario della riscossione si producono al termine della procedura di reclamo e mediazione¹⁷⁷.

La lettura fornita dall'Amministrazione sembrerebbe tenere conto di due aspetti. Il primo si rinviene proprio dal tenore letterale dell'art. 17-*bis*, comma 1, cit., il quale circoscrive la portata del reclamo e mediazione solo ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate. In questo senso, il luogo per far valere le eccezioni relative ai vizi propri dell'atto della riscossione è il giudice tributario. In secondo luogo, bisogna richiamare l'art. 39, d.lgs. n. 122/1999, il quale dispone che il concessionario della riscossione è tenuto a chiamare in causa l'Ente impositore quando siano sollevati vizi non riguardanti la regolarità formale dell'atto della riscossione.

Pertanto, potrebbe, sul lato attivo del rapporto obbligatorio, configurarsi una ipotesi di litisconsorzio necessario, quando siano sollevati più vizi attinenti la pretesa e l'atto della riscossione. Se viene notificato il ricorso, in cui si eccepiscono entrambe le categorie di vizi, solo all'agente della riscossione, questo, innanzi al giudice, può chiamare in causa l'Ente impositore e questo può eccepire, a sua volta, una causa di improcedibilità e chiedere, se non si sia celebrato il procedimento di reclamo/mediazione, il rinvio per lo svolgimento, appunto della mediazione. Se, invece, viene avviata la fase di reclamo e mediazione, ma non viene notificato il

¹⁷⁷ Cfr. Circolare n. 9/2012, par. 10.1.1. che precisa: “Anche in tal caso il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre, ai sensi del comma 9 dell'articolo 17-*bis* in esame, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza ovvero dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza. Si ritiene, infatti, che la formulazione e la ratio della norma non consentano di sdoppiare gli adempimenti processuali inerenti ad un'unica controversia. In caso contrario, si verificerebbe l'inammisibile conseguenza di una costituzione in giudizio circoscritta alla parte del ricorso riguardante l'Agente della riscossione, effettuata entro trenta giorni dalla proposizione dell'istanza, vale a dire quando il termine di novanta giorni per l'esame dell'istanza stessa, limitatamente all'attività dell'Agenzia, è ancora pendente.”

ricorso all'agente della riscossione, il giudice può ordinare l'integrazione del contraddittorio.

Sempre in sede di reclamo, invece, occorre soffermarsi sulle vicende relative al lato passivo dell'obbligazione tributaria, in particolar modo alle ipotesi di litisconsorzio necessario.

Effettivamente nelle ipotesi di cui all'art. 14, d.lgs. 546/1992, ovvero quando l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti¹⁷⁸, possono verificarsi diverse ipotesi. Si pensi al caso dei soggetti tassati per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 TUIR, per i quali, il legislatore prevede la notificazione di un atto unico¹⁷⁹. Si pongono diversi problemi. In primo luogo, si deve affrontare l'operatività della disciplina del litisconsorzio nella procedura di reclamo.

Secondo l'orientamento dell'Amministrazione¹⁸⁰, si ritiene applicabile solo dinanzi al giudice tributario per due ragioni. La prima riguarda il mancato richiamo dell'art. 14, cit., da parte dell'art. 17-*bis*, cit., e sembrerebbe escludersi la disciplina del litisconsorzio nel reclamo. La seconda concerne un orientamento recente della Suprema Corte¹⁸¹ che considera autonome le situazioni giuridiche dei singoli soci rispetto alla società e ritiene possibile l'utilizzo degli strumenti deflattivi, nel caso esaminato, la conciliazione giudiziale, in via del tutto autonoma¹⁸². Pertanto, la

¹⁷⁸ Da intendersi come situazione fattuale e ricostruzione unitaria. Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, pag. 1009. L. BACCAGLINI, *Commento all'art. 14*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, pag. 162.

¹⁷⁹ *Ex* art. 40, comma 2, d.P.R. n. 600/1973. In tale caso, si configura una ipotesi di litisconsorzio necessario, almeno per quanto riguarda le imposte dirette, e l'imposta locale sui redditi (sostituita dall'imposta regionale sulle attività produttive). Cfr. *Id.*, op. cit., pag. 165.

¹⁸⁰ Circolare n. 9/2012, par. 2.2.

¹⁸¹ Sentenza Cass. n. 8168/2011.

¹⁸² In senso contrario, M. BRUZZONE, *Contenuto e parti dell'istanza di reclamo*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1435 e ss..

medesima Amministrazione osserva che le regole sul litisconsorzio valgono nel momento in cui termina la procedura di reclamo e mediazione¹⁸³.

Il mancato coordinamento con le norme sul litisconsorzio potrebbe trovare una sua giustificazione con la natura meramente amministrativa del predetto procedimento e con il riconoscimento di posizioni autonome dei singoli soci nei confronti della società, benché sia stato più volte ribadito il suo ruolo “giustiziale” e di “filtro”. Certamente, tali ragioni non sembrano convincere molto, in quanto l'applicazione dell'art. 14, d.lgs. n. 546/1992, in base alla natura del procedimento paraprocedurale e precontenziosa, rappresenta una occasione di convenienza sia per il procedimento di reclamo, nel caso siano contestate questioni comuni a tutti i soci, sia processuale per un coordinamento successivo delle azioni¹⁸⁴. In effetti, se il domicilio dei soci è il medesimo non vi sono problemi. Sarà competente territorialmente un unico ufficio, mentre potranno prefigurarsi tanti uffici quanti sono i soci che fissato differenti domicili.

Inoltre, si deve ragionare anche in termini di valore della controversia, in relazione ad ogni singolo socio. Anche in questo caso, i soggetti che sono tenuti al preventivo procedimento devono presentare l'istanza di reclamo/mediazione, mentre, nei casi in cui, altri soci presentino il ricorso diretto, per ragioni legate al valore del proprio atto, dovranno attendere il termine della procedura di reclamo e

¹⁸³ In senso contrario, ovvero nel ripensamento della conciliazione giudiziale e i rapporti tributari plurisoggettivi, a seguito della Sentenza, SS. UU., n. 14815/2008, si veda D. STEVANATO, *Commento all'art. 48*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, pagg. 584-585.

¹⁸⁴ M. CHIONCHIO, Z. GOLA, R. LUPI, *Mediazione tributaria: irragionevolezza vere e presunte sulla via della «deprocessualizzazione»*, in *Dial. Trib.*, 2013, n. 2.; A. GUIDARA, D. STEVANATO, R. LUPI, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dial. Trib.*, 2012, n. 1; F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1429 e ss., il quale auspica che vi possa essere un adeguamento della normativa sul reclamo e mediazione e dell'adesione all'accertamento al litisconsorzio necessario.

mediazione degli altri soci e, così, permettere loro (in caso di esito negativo) di partecipare al processo tributario¹⁸⁵.

Venendo, invece, alle ipotesi di proposta di mediazione, le osservazioni condotte per la sola presentazione del reclamo, stante il suo carattere obbligatorio, si ritengono estese anche alla mediazione fiscale. Si può, tuttavia, precisare che, considerata l'applicazione, in quanto compatibile, delle norme sulla conciliazione, gli effetti prodotti dall'accordo concluso tra una di più parti, in ipotesi di litisconsorzio necessario, si estendono anche nei confronti delle altre che non vi hanno partecipato e dichiarino di profittarvi. Insomma, nella conciliazione giudiziale, quale strumento deflattivo, seppur sia riconosciuta autonoma soggettività ad ogni singolo socio, non si può ignorare il carattere inscindibile dell'oggetto del procedimento che, peraltro, è già instaurato dinanzi al giudice, presumibilmente con la presenza di tutti i litisconsorti. Al pari, dunque, anche nella mediazione fiscale, occorre una riflessione sulla possibilità di coinvolgere i litisconsorti prima del vero e proprio processo, soprattutto se le questioni oggetto di rideterminazione attengono elementi comuni a tutti i soggetti, onde evitare disparità di trattamento in termini procedurali e sostanziali.

2.5.3. La collaborazione e cooperazione del contribuente

Gli aspetti problematici rilevati nei precedenti paragrafi, come anticipato, sulla scia di autorevole dottrina¹⁸⁶, sono stati ricondotti ad una forma di partecipazione "difensiva" del procedimento amministrativo tributario.

¹⁸⁵ A. CISSELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in *Il Fisco*, 2012, pag. 2103 e ss..

¹⁸⁶ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 13.

Tuttavia, si deve esaminare e confrontare il procedimento di reclamo e mediazione in un'ottica di partecipazione "collaborativa" e di cooperazione, alla luce degli orientamenti normativi e dottrinari sviluppati sul tema.

La partecipazione del contribuente, in tal senso, è stata oggetto di diversi interventi normativi, i quali ne hanno certamente rilevato il carattere facoltativo e residuale nei rapporti con il Fisco. In via preliminare, occorre precisare che la funzione collaborativa del contribuente, in un primo momento, era stata concepita come una sua mera partecipazione facoltativa all'attività di controllo dell'Amministrazione, già a partire con la cd. "richiesta di documenti" introdotta nel 1985¹⁸⁷. Tuttavia, le norme disseminate nelle diverse leggi tributarie hanno trovato un principio comune solo con l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, ove all'art. 10, comma 1, l. n. 212/2000, si precisa che i rapporti tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria sono improntati al principio di collaborazione e della buona fede.

Per una breve rassegna della partecipazione del contribuente, bisogna distinguere (i) la fase precedente al controllo dell'Amministrazione, (ii) la fase di controllo e accertamento e, infine, (iii) la fase successiva all'emissione dell'atto impositivo.

Venendo alla fase *sub* (i), occorre partire dallo strumento dell'interpello. Con tale strumento, il legislatore assegna la possibilità per il contribuente di richiedere all'Amministrazione finanziaria un'interpretazione relativamente ad una specifica questione fiscale che lo riguarda. Possono individuarsi particolari forme di interpello.

¹⁸⁷ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 543. L. SALVINI, *La "richiesta di chiarimenti", nella cosiddetta "visentini ter"*, in *Rass. Trib.*, 1987, pag. 353 e ss.. L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 13 e ss..

Bisogna sicuramente iniziare con l'interpello cd. "generalizzato"¹⁸⁸ o "ordinario" previsto dall'art. 11, l. n. 212/2000. L'istanza può essere proposta da ciascun contribuente e l'Amministrazione ha un termine di centoventi giorni per rispondere alla richiesta. L'interpretazione fornita vincola il solo contribuente per la questione oggetto dell'istanza. In caso di silenzio, vige il silenzio assenso, ovvero l'Amministrazione aderisce all'interpretazione proposta dal contribuente¹⁸⁹. Il secondo interpello, invece, è regolato dall'art. 21, l. n. 413/1991, denominato "*interpello preventivo antielusivo*"¹⁹⁰. In breve, tale forma di interpello consente al contribuente di chiedere, per mezzo di una istanza motivata, al comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, un parere sull'applicazione, ai casi concreti rappresentati dallo stesso contribuente, delle disposizioni contenute negli artt. 37, comma 3, e 37-*bis*, d.P.R. n. 600/1973.

Il terzo caso di interpello è previsto dall'art. 37-*bis*, comma 8, d.P.R. n. 600/1973¹⁹¹, denominato anche l'interpello disapplicativo delle norme antielusive. In base alla disposizione in parola, qualora il contribuente, a mezzo di una istanza da presentare al direttore regionale delle entrate competente, dimostri che gli effetti elusivi non potevano verificarsi nel caso di specie, l'Amministrazione può disapplicare le norme che limitano, a fini antielusivi, deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive.

Infine, si rinviene il cd. *ruling* di *standard* internazionale o anche chiamato "interpello internazionale", ai sensi dell'art. 8, d.l. n. 269/2003, conv. con modif., dalla l. n. 326/2003. I contribuenti con attività internazionale possono usufruire della

¹⁸⁸ G. FALSITTA, op. cit., pag. 335.

¹⁸⁹ G. ZIZZO, *Commento all'art. 11, l. n. 212/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, G. FALSITTA, Padova, 2011, pag.

¹⁹⁰ E. M. BAGAROTTO, *Commento all'art. 21, l. n. 413/1991*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, F. MOSCHETTI, Padova, 2011, pag. 413 e ss..

¹⁹¹ Disciplina regolamentata dal d.P.R. n. 259/1998.

procedura di *ruling* di standard internazionale, concernente il regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi, delle *royalties* e alla valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Il legislatore, per tale specifica fattispecie, a differenza delle forme di interpello precedente, ha previsto che la procedura si concluda con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente. L'accordo, come anche gli altri tipi di interpello è vincolante per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi, *“salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti.”* Con l'introduzione della “Delega fiscale”, il legislatore (art. 6, comma 6) ha previsto un ripensamento del sistema degli interpelli *in un'ottica di revisione generale, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione.”*

Sempre nella fase antecedente il controllo, e di recente introduzione, ha trovato spazio la *Cooperative compliance*. Tale forma di partecipazione è stata oggetto di analisi e studio presso l'OCSE a partire dal 2008. Lo scopo principale di tali linee guida è quello di rivalutare il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, per aumentare la cooperazione nella fase antecedente il controllo e per raggiungere la giusta imposizione¹⁹². In relazione alle linee guida fornite dall'OCSE¹⁹³, a partire dal

¹⁹² Il documento citato, a pag. 11, precisa che *“Co-operative compliance is primarily aimed at ensuring that the correct tax is paid when it is due and consequently does not score well when measured against traditional measures of yield from compliance interventions. The report outlines an approach to the measurement of the success of these programmes that recognises that they provide objectively justified assurances about the reliability of the tax returns*

2013¹⁹⁴, l'Amministrazione finanziaria ha avviato un "progetto pilota"¹⁹⁵, volto a coinvolgere i "grandi contribuenti"¹⁹⁶ che consente a tali soggetti di iniziare una cooperazione su temi attuali, come la corretta applicazione delle norme fiscali nella fase di *tax compliance* e *tax planning*¹⁹⁷ e il miglioramento dei sistemi di controllo interno (si tratta di una rinnovazione dell'attuale sistema di "tutoraggio"¹⁹⁸). Oltre alla giusta imposizione, il secondo fine, comune a tutte le forme di interpello, è di poter raggiungere una certezza "anticipata" sull'interpretazione e applicazione delle norme fiscali.

Con l'entrata in vigore della l. n. 23/2014, cd. "legge di delega fiscale", il legislatore ha recepito le linee guida e i risultati del "progetto pilota", prevedendo, ai sensi dell'art. 6, comma 1, con l'introduzione di appositi decreti legislativi, forme di "comunicazione e cooperazione rafforzata", prima delle "scadenze fiscali"¹⁹⁹. Inoltre, con il comma 3, per i contribuenti che svolgono attività commerciale di minore

submitted by the taxpayers involved. The report also outlines how data about the remaining disputes that do arise could be used to inform more strategic thinking about the tax system."

Mentre a pagina 14, osserva che: "The term "enhanced relationship" has also raised questions about the nature of the approach and may have given rise to connotations of inequality in tax treatment. In short, large corporate taxpayers and revenue bodies, while they are satisfied that the principles on which the approach is based remain sound, are concerned that the name "enhanced relationship" has given rise to misunderstandings and in some cases suspicion that the concept violates important principles, such as equality before the law. This report addresses the substance of those concerns but the sponsoring commissioner also invited suggestions for a more appropriate name. He received many ideas, but the consensus was that the term "co-operative compliance" describes the concept most accurately as it not only describes the process of co-operation but also demonstrates its goal as part of the revenue body's compliance risk management strategy: compliance leading to payment of the right amount of tax at the right time."

¹⁹³ Si Veda, *Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013, OECD. I. CARACCIOLI, F. GHISELLI, S. MATTIA, R. RIZZARDI, P. VALENTE, *Proposta di un manifesto generale per la "tax compliance" e i rapporti tra stato e cittadino-contribuente*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 1725 e ss..

¹⁹⁴ P. PULELLA LUCANO, *Grandi contribuenti: dal tutoraggio al progetto Cooperative compliance*, in *Fiscoggi.it*, 25 giugno 2013.

¹⁹⁵ M. LENOTTI, "Co-operative compliance" nella delega fiscale e nel progetto pilota dell'agenzia delle entrate, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1627 e ss..

¹⁹⁶ Ovvero contribuenti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a cento milioni di euro.

¹⁹⁷ Cfr. *Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging*, OECD, pag. 8.

¹⁹⁸ Art. 27, d.l. n. 185/2008, conv., con modif., dalla l. n. 2/2009.

¹⁹⁹ Si veda F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pag. 947 e ss.. In senso critico, si veda A. SANTORO, R. LUPI, A. MANZITTI, *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la "cooperative compliance" della delega fiscale?*, in *Dial. Trib.*, 2014, pag. 127 e ss..

dimensione, sono stati previsti il miglioramento e l'implementazione del tutoraggio fiscale, con l'introduzione anche di forme premiali in termini di adempimenti per i soggetti che vi aderissero (comma 4).

Le recenti novità indubbiamente hanno modificato l'assetto normativo in senso positivo, favorendo il miglioramento del rapporto tra contribuente ed Erario che contribuisce alla riduzione della conflittualità e riduce le “zone d'ombra”²⁰⁰, soprattutto, ed è quello l'intento, nella fiscalità internazionale²⁰¹. L'intento di migliorare il rapporto tra contribuente e Erario è stato confermato dal recente intervento normativo che prevede una maggiore trasparenza in relazione alle informazioni, dati e documenti relativi al contribuente, con il fine di rafforzare la comunicazione e la cooperazione per una più giusta tassazione ed una emersione dell'imponibile²⁰².

Nella fase antecedente i controlli, almeno per quanto riguarda la disciplina previgente, si inserisce l'istituto del cd. “ravvedimento operoso” disciplinato dall'art.

²⁰⁰ Si veda Interr. e Risp. Parl. n. 5-02922 del 4 giugno 2014, Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti: “In quest'ottica, con riferimento al comparto dei grandi contribuenti, l'Agenzia delle entrate, sulla scia delle esperienze internazionali ispirate ai principi della cooperative compliance declinati dall'OCSE ed in coerenza con le sopravvenute previsioni di cui all'articolo 6, comma 1, della legge di delegazione fiscale (legge 11 marzo 2014, n. 23), ha avviato nel luglio 2013 il progetto pilota sul « regime di adempimento collaborativo » che si propone, di analizzare, in concreto e in collaborazione con il mondo delle imprese, i sistemi di controllo interno del rischio fiscale (cosiddetto Tax Control Framework) il cui utilizzo costituisce presupposto per l'implementazione di programmi cooperativi per la compliance. Nel solco delle iniziative normative già intraprese si segnala, altresì, che nel citato articolo 6 della legge n. 23 del 2014 è prevista l'organizzazione di adeguate strutture dell'amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione. Quanto all'opportunità di assumere iniziative per prevedere obiettivi di produzione distinti per ciascuna categoria di contribuenti, il Governo ritiene opportuno una più ampia riflessione sulla idoneità stessa degli attuali obiettivi di produzione, di tipo prevalentemente quantitativo di gettito, ad assicurare la migliore e più efficace gestione del rapporto tra Fisco e contribuente dal punto di vista del contrasto all'erosione fiscale.”

²⁰¹ P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2014, pag. 174 e ss.. A. NUZZOLO, P. VALENTE, *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 1853 e ss..

²⁰² Così l'art. 1, comma 634, l. n. 190/2014, il quale dispone che: “Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.”

13, d.lgs. n. 472/1997. In breve consente al contribuente la possibilità di rimediare ad irregolarità ed omissioni in relazione alle operazioni imponibili IVA o agli adempimenti connessi alla dichiarazione, ai fini delle imposte dirette. La regolarizzazione consente, per mezzo del pagamento di una sanzione crescente in base al suo ritardo, di rimuovere l'irregolarità o l'omissione. Appare evidente, quindi, la natura di strumento di partecipazione collaborativa con una duplice finalità. In primo luogo, consente al contribuente di rimuovere attivamente la sua condotta irregolare e, in secondo luogo, intende ridurre le ipotesi di controllo attraverso uno strumento preventivo con funzione tipicamente repressiva. Bisogna sottolineare che il legislatore, con un recente intervento (art. 1, commi 639-640, l. n. 190/2014), ha apportato importanti modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso, estendendo l'istituto anche nel caso in cui siano stati avviati già accessi, ispezioni e verifiche, ipotesi che, a mente dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 472/1992, precludevano l'accesso al beneficio²⁰³. Con la recente modifica, il limite è rappresentato esclusivamente dalla notificazione delle comunicazioni di irregolarità di cui si dirà a breve.

Proseguendo l'analisi delle occasioni di partecipazione del contribuente, però nella fase successiva alla dichiarazione fiscale, si inseriscono le comunicazioni di irregolarità previste per le imposte dirette dall'art. 36-*bis* e 36-*ter*, d.P.R. n. 600/1973 e per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, l'art. 54-*bis*, d.P.R. n. 633/1972. Nella specie, la suddetta comunicazione consente al contribuente, entro i successivi trenta giorni dal suo invio, di fornire documentazione relativa alle irregolarità formali contestate dagli uffici, consentendo, se del caso, ad una revisione della pretesa, in un'ottica di partecipazione attiva del contribuente con finalità chiaramente

²⁰³ A. CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti* in *Il Fisco*, 2014, pag. 4338; F. RICCA, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance"*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 3320 e ss.; in senso critico D. DEOTTO, *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 4343 e ss..

collaborative, oltre alla riduzione premiale delle sanzioni, qualora il pagamento dell'imposta richiesta, anche a seguito delle integrazioni apportate del contribuente, avvenga nei medesimi trenta giorni.

Con finalità lievemente differenti, e, in buona sostanza, assegnate alla discrezionalità dell'Amministrazione, ma sempre collocabili nell'alveo delle occasioni di collaborazione, sono gli "inviti" e le "richieste" previsti dall'art. 32, d.P.R. n. 600/1973²⁰⁴, finalizzati esclusivamente per la conclusione della fase istruttoria e di controllo degli uffici.

Per quanto riguarda, invece, la terza categoria di occasioni di partecipazione, si inseriscono indubbiamente gli strumenti deflattivi del contenzioso, più volte richiamati in questa sede, oltre al reclamo e alla mediazione.

L'accertamento con adesione, al pari della mediazione fiscale, costituisce uno strumento facoltativo assegnato al contribuente per una rideterminazione della pretesa erariale e consente una partecipazione attiva dello stesso ad una giusta imposizione. Sembrerebbe opportuno, tuttavia, alla luce del regime premiale in materia di sanzioni, previsto per il ravvedimento operoso, un ripensamento dei due istituti per due ordini di motivi. In primo luogo, da un punto di vista procedurale, questi istituti (adesione all'accertamento e mediazione fiscale) si sovrappongono, benché temporalmente si collochino in due fasi distinte. Per favorire la partecipazione del contribuente e consentire una revisione formale e sostanziale tanto dell'atto, quanto della pretesa, potrebbe risultare utile prevedere un maggiore coordinamento tra i due istituti, regolando in ogni sua parte il procedimento incentivando la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria che, a tutt'oggi, non

²⁰⁴ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente)*, in *Riv. Dir., Trib.*, 2000, pag. 13 e ss.,

risulta obbligatoria e costituisce una mera facoltà, a volte, lasciata a mere logiche strategico-processuali e non finalizzate alla giusta imposizione. Le medesime critiche possono muoversi anche in tema di reclamo. L'assenza di una effettiva partecipazione al riesame dell'atto impugnato e la carenza di un contraddittorio, come rilevato nel precedente paragrafo, non lo rendono uno strumento efficace di rafforzamento della cooperazione ed aumento della comunicazione tra Erario e contribuente. Pertanto, sulla scia di quanto indicato dalle linee guida OCSE ed in base ai principi espressi nella Delega fiscale, appaiono necessarie alcune modifiche all'attuale testo che regola il reclamo e la mediazione che deve essere, non tanto concepito uno strumento formale di filtro delle liti, con il mero intento di ridurre il contenzioso tributario, bensì un'occasione di collaborazione per una più corretta attuazione della norma tributaria e per rendere effettiva la capacità contributiva con una più giusta imposizione.

2.5.4. Gli atti oggetto del reclamo e mediazione: atti non autonomamente impugnabili e gli atti della riscossione

La disamina del reclamo e della mediazione ha evidenziato numerose criticità che interessano diversi aspetti. In questa sede, merita un maggiore approfondimento il problema degli atti oggetto della procedura in commento.

Come già rilevato più indietro²⁰⁵, la formula utilizzata dal legislatore per indicare l'operatività del reclamo e della mediazione è apparsa sin da subito poco felice, "*atti emessi dall'Agenzia delle entrate*". A rendere più difficoltosa la sua lettura, è stato anche lo stesso art. 17-*bis*, il quale ha effettuato un rinvio all'art. 19, senza

²⁰⁵ Par. 2.2.

prevedere alcuna precisazione in tal senso. Se da un punto di vista interpretativo, per il tramite di una lettura estensiva della norma, si ritengono incluse le ipotesi di silenzio, non sembra così agevole il percorso per gli atti non autonomamente impugnabili che, nel corso degli anni, sono stati inclusi nell'elenco di cui all'art. 19, cit., grazie all'intervento della giurisprudenza di legittimità²⁰⁶. Inoltre, si deve aggiungere il problema, in più sedi accennato²⁰⁷, degli atti non emessi dall'Agenzia delle entrate.

Orbene, può certamente tornare utile per la possibile inclusione di atti "atipici" o "innominati", nell'elenco di cui all'art. 19, cit., e quindi, se riferibili all'Agenzia delle entrate, anche soggetti al reclamo e la mediazione, l'orientamento della giurisprudenza costituzionale.

In particolare, ha svolto un ruolo centrale la sentenza della Corte costituzionale n. 313/1985 che ritenne non tassativo l'elenco dell'art. 16, d.P.R. n. 636/1972, e poi, con alcune modifiche che ne hanno attribuito una maggiore rigidità, dell'art. 19, d. lgs. n. 546/1992. Il giudice delle leggi, in effetti, ha avuto modo di osservare che l'esclusione di alcuni atti dal novero degli atti impugnabili non può comprimere, *sic et simpliciter*, il diritto alla difesa del contribuente, giacché un atto che contenga una pretesa tributaria ed abbia carattere di definitività, incidendo, quindi, sulla sfera giuridica del destinatario, deve, considerarsi, su un piano costituzionale (artt. 24 e 113 Cost.), come autonomamente impugnabile. Non può ritenersi giustificabile una "posticipazione" della tutela giurisdizionale²⁰⁸. Considerando, quindi, la lettura del Giudice delle leggi, appare utile passare in rassegna i diversi atti che potrebbero

²⁰⁶ R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 (Atti impugnabili ed oggetto del ricorso)*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, pagg. 268-270.

²⁰⁷ Par. 2.5.2.

²⁰⁸ In *Boll. Trib.*, 1986, pagg. 248-250. *Ex multis*, F. B. FERRARA, *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007, pag. 55.

essere qualificati come autonomamente impugnabili e di conseguenza, nel rispetto del limite quantitativo, soggetti alla procedura di reclamo e mediazione.

I primi atti ad essere stati oggetto di dibattito sono proprio le comunicazioni relative al controllo automatizzato, di cui agli artt. 36-*bis*, d.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis*, d.P.R. n. 633/1972, e relative ai controlli formali, ai sensi dell'art. 36-*ter*, d.P.R. n. 600/1973.

Vale la pena, più in generale, precisare che con diverse pronunce, la Suprema corte²⁰⁹ ha fornito ulteriori elementi per qualificare o meno un atto come autonomamente impugnabile. Il diritto di difesa e l'interesse ad agire che giustificano in capo al contribuente immediato accesso alla tutela giurisdizionale si ritiene possibile se l'atto atipico esprime una pretesa impositiva compiuta e non condizionata, ovvero una pretesa definita. A rilevare sicuramente sono anche altri requisiti di natura formale²¹⁰ e comuni ad altri atti di cui all'art. 19, cit., come ad esempio, l'indicazione dei mezzi di impugnazione, del responsabile del procedimento, di una intimazione (caratteristica che conferma il carattere della definitività della pretesa ivi contenuta) e il modo con cui l'atto viene portato a conoscenza (per gli atti inclusi nell'art. 19, cit., è prevista la notificazione)²¹¹.

Le perplessità, che hanno interessato, dunque, il dibattito, riguardavano, in buona sostanza, il fatto che, trattandosi di un mero invito a fornire chiarimenti, ovvero di un atto che avvia una fase di confronto con l'Amministrazione finanziaria, non vi sarebbero stati, né in termini formali, né in termini di contenuti, quegli elementi necessari per qualificare la comunicazione come atto autonomamente

²⁰⁹ Sentt. Cass., SS. UU., n. 16293/2007 e n. 16428/2007.

²¹⁰ G. CHIARIZIA, *La non autonoma impugnabilità della comunicazione di irregolarità*, in *Boll. Trib.*, 2014, pag. 784.

²¹¹ Ai sensi degli artt. 60, d.P.R. n. 600/1973 e 25, d.P.R. n. 602/1973.

impugnabile. Ad una conclusione diversa, invece, è pervenuta la Suprema Corte²¹² la quale ha rilevato che quando viene meno la finalità dell'adempimento spontaneo, la pretesa ivi contenuta risulta definitiva e, pertanto, suscettibile di essere impugnata, giacché sorge immediatamente l'interesse ad agire (art. 100 c.p.c.). Accogliendo l'orientamento del Giudice di legittimità, si evidenziano due distinte problematiche rilevanti per la presente indagine. In primo luogo, il carattere facoltativo (tesi sostenuta dagli stessi giudici) o obbligatorio dell'impugnazione immediata che può certamente produrre conseguenze processuali di non poco conto, anche in sede di reclamo e mediazione, su cui però si tornerà a breve. In secondo luogo, se la comunicazione d'irregolarità è atto autonomamente impugnabile, la cartella di pagamento successiva, in generale, non può essere opposta per il tramite del reclamo e della mediazione in quanto potrebbero essere eccepiti solo i vizi propri, salvo, ovviamente il caso dell'art. 19, comma 3, cit..

Un altro atto che merita un approfondimento sicuramente è il processo verbale di constatazione per il quale è sorto un ampio dibattito circa la sua impugnabilità.

Al termine delle operazioni di verifica, i soggetti preposti sono tenuti a rilasciare copia del predetto verbale. Come ampiamente rilavato, dal rilascio del suddetto verbale, decorrono sessanta giorni, affinché il contribuente possa inviare memorie in cui sono contenute le osservazioni al processo verbale. Prima di tale termine, salvo casi particolari, l'Amministrazione non può notificare l'avviso di accertamento. La collocazione nel processo verbale nella fase di controllo e accertamento, aveva indotto la giurisprudenza²¹³ a ritenerlo un atto endoprocedimentale, in quanto le contestazioni si sarebbero concretizzate con il

²¹² Sent. Cass. n. 7344/2012. N. RAGGI, *Avviso bonario: impugnare o non impugnare?* in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 2152.

²¹³ Sentt. Cass. nn. 4312/1998 e 787/2004. Si veda, più di recente, Sent. Cons. Stato n. 1821 del 2014.

successivo avviso di accertamento. Una diversa conclusione sarebbe in grado di anticipare gli effetti di quest'ultimo sul processo verbale. Non sembrerebbero sussistere gli elementi caratteristici che accomunano gli atti impugnabili. Tuttavia, come alcuni²¹⁴ hanno avuto modo di osservare, con la citata sentenza del 2012, si potrebbe assistere ad una inversione di tendenza, ravvisando un interesse ad agire immediato.

Altro atto su cui appare utile soffermarsi è il cd. "estratto di ruolo". Nella prassi, più volte, è sorto il problema se l'estratto di ruolo, in possesso del contribuente a seguito di accesso agli atti, ovvero sia di una riproduzione conforme all'originale del ruolo reso esecutivo, potesse configurare un atipico caso di atto impugnabile e, quindi, assoggettabile anche alla procedura di reclamo e mediazione²¹⁵. L'atto menzionato manifesterebbe una pretesa definita e apparentemente non condizionata. Tali requisiti, secondo i precetti della Cassazione, sarebbero condizioni sufficienti per scorgere un interesse ad agire secondo gli artt. 100 c.p.c. e 24 Cost.²¹⁶. Tuttavia, di opinione contraria è un orientamento della stessa Suprema Corte, la quale ha osservato che l'estratto di ruolo sarebbe privo di tutti gli elementi comuni agli atti impugnabili, sia quelli formali (notificazione, motivazione, intimazione ect), sia sostanziali, ovvero la pretesa non sarebbe definitiva con tale atto e questo non sarebbe munito del carattere provvedimantale, elemento tipico degli atti di cui all'art. 19, cit..

²¹⁴ F. M. GIULIANI, *Autonoma impugnabilità di atti endoprocedimentali tributari e la relativa giurisdizione: il Consiglio di Stato si pronuncia sul processo verbale di constatazione*, in *Boll. Trib.*, 2014, pag. 1181 e ss..

²¹⁵ Bisogna precisare che per essere ammessa la reclamabilità dell'estratto di ruolo occorre dimostrare che si intende contestare l'attività dell'amministrazione finanziaria, ovvero che l'atto presupposto, non sia stato correttamente notificato.

²¹⁶ *Ex multis*, Sentenze della Corte di Cassazione nn. 724/2010 e 15946/2010. *Contra*, Sentenza della Corte di Cassazione nn. 6906 del 2013, 6610 del 2013, e, più di recente, Sentenza n. 6395 del 2014.

C'è, infine, da osservare che, aderendo alla tesi dell'opponibilità dell'estratto di ruolo, si potrebbe “snaturare” la struttura, ormai pacifica, del processo tributario a carattere impugnatorio di merito e si prospetterebbe, invece, un'ipotesi di accertamento negativo del credito²¹⁷.

Da ultimo, ma non per questo di minore importanza, è necessario affrontare il tema degli atti della riscossione atipici immediatamente successivi agli avvisi di accertamento che, grazie all'art. 19, comma 3, potrebbero essere opposti dal contribuente per contestare, per la prima volta, il ruolo, in quanto l'atto presupposto non è stato correttamente notificato. In questo caso l'atto della riscossione, a rigor di logica, dovrebbe essere oggetto della procedura di reclamo e mediazione. In effetti, tale lettura, fornita anche dall'Amministrazione, prende come esempio il solo caso della cartella di pagamento e non considera che, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 29, d.l. n. 78/2010, conv. con modif., dalla l. n. 122/2010, rubricato “*Concentrazione della riscossione nell'accertamento*”, non è più prevista la notificazione della cartella di pagamento, in quanto l'avviso di accertamento cd. “impoesattivo” o “esecutivo”, oltre ad indicare la pretesa erariale, contiene anche l'intimazione ad adempiere, elemento che caratterizzava la cartella. Orbene, in caso di vizi di notifica dell'avviso di accertamento, secondo la lettura fornita, appare possibile assoggettare il successivo atto della riscossione alla procedura, di cui all'art. 17-*bis*, cit..

Occorre, dunque, verificare se gli atti della riscossione successivi possono essere considerati impugnabili.

Il primo atto successivo all'avviso di accertamento è la “*comunicazione di presa del carico*” da parte dell'agente della riscossione²¹⁸. Sono previste due distinte modalità di

²¹⁷ Sentenze della Corte di Cassazione nn. 6395 del 2014, 6906 del 2013 e 6610 del 2013.

²¹⁸ Tale comunicazione è stata introdotta con l'art. 8, comma 12, d.l. n. 16/2012, conv. con l. n. 44/2012, che ha modificato l'art. 29, comma 1, d. l. n. 78/2010, conv. con l. n. 122/2010.

affidamento del carico: “ordinario” e “straordinario”²¹⁹. Nel primo caso, l'agente incaricato alla riscossione prende il carico entro trenta giorni successivi alla decorrenza del termine per l'adempimento integrale della debenza tributaria coincidente con il termine entro il quale il contribuente può presentare il ricorso innanzi al giudice tributario. All'atto della presa del carico, si applica una sospensione *ex lege* di centottanta giorni prima che l'agente riscossore possa esperire la procedura esecutiva. Si ha, invece, il secondo caso, quando l'Ente impositore ravvisi “*un fondato pericolo per il positivo esito della riscossione*” e, quindi, procede immediatamente ad affidare la presa del carico decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell'avviso “impoesattivo”. Dunque, la comunicazione, secondo quanto previsto dalla norma in commento, è prevista esclusivamente nel primo caso, ovvero di “*affidamento ordinario del carico*”.

Essa presenta i seguenti elementi: indicazione delle somme definitive per cui l'agente riscossore intende procedere e gli estremi dell'atto “impoesattivo” in precedenza notificato. Non è, invece, presente l'intimazione ad adempiere, rinvenibile, al contrario, sia nel suo atto presupposto, sia nei successivi atti della riscossione. Infine, un elemento che differenzia il presente atto da quelli in precedenza analizzati è la modalità con la quale il contribuente è portato a conoscenza dell'affidamento del carico. La legge, infatti, dispone che la comunicazione debba essere inviata a mezzo di raccomandata semplice, in luogo della notificazione, *ex art. 26, d.P.R. n. 602/1973*²²⁰. Dunque, il suo ruolo è esclusivamente quello di portare a conoscenza il contribuente dell'avvenuta presa di

²¹⁹ Distinzione operata da C. GLENDI, *L'oscuro transito dall'Agenzia delle Entrate ad Equitalia nella riscossione degli atti impoesattivi*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 967 e seguenti; A. RUSSO, *Atto impoesattivo: l'informativa di affidamento in carico a Equitalia*, in *Il Fisco*, 2012, pag. 5309 e seguenti.

²²⁰ L'invio della comunicazione mediante semplice raccomandata non costituisce una presunzione di conoscibilità dell'atto, né è in grado, di conseguenza, di interrompere i termini di decadenza.

carico delle somme erariali divenute definitive. Da qui, la qualifica del presente atto anche come di “mera informativa”²²¹.

Orbene, sulla scorta di quanto osservato, sembra più che pacifica la sua qualificazione come un atto della riscossione a carattere non provvedimentale, *melius*: una “mera comunicazione”, con l'unico scopo di aumentare la trasparenza nella fase della riscossione coattiva, a seguito della concentrazione del ruolo per mezzo dell'introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo. Come alcuni hanno avuto modo di osservare²²², una diversa ricostruzione renderebbe privo di significato il nuovo avviso di accertamento esecutivo e assegnerebbe alla comunicazione *de qua* la funzione prima ricoperta dalla cartella di pagamento.

Vieppiù. Tale tesi trova fondamento nel fatto che la tutela giurisdizionale assegnata al contribuente non risulterebbe limitata o “compressa”, in quanto gli eventuali vizi formali e sostanziali che emergono dall'attività di recupero delle somme erariali, in via generale, sarebbero contestabili nel successivo atto a contenuto provvedimentale tanto della riscossione²²³, quanto dell'esecuzione forzata (sulla possibile impugnazione di un atto dell'esecuzione innanzi al giudice tributario, si registrano posizioni affermatrici sia della dottrina²²⁴ sia la giurisprudenza maggioritaria - di legittimità²²⁵ e di merito²²⁶ -), si avrebbe, cioè, una tutela “differita”.

²²¹ Cfr. A. RUSSO, *Atto impositivo: l'informativa di affidamento in carico a Equitalia*, in *Il Fisco*, 2012, pag. 5309 e seguenti.

²²² A. RUSSO, op. cit., pag. 5309 e seguenti; A. CARINCI, *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 969 e ss.; C. GLENDI, op. cit., pag. 967 e seguenti. Vale la pena precisare, a tal proposito, che l'unico effetto scaturente dall'avvenuta conoscenza della presa di carico è la possibilità di accedere alla dilazione di pagamento.

²²³ Preavviso di fermo amministrativo o comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria ed intimazione di pagamento.

²²⁴ R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 (Atti impugnabili ed oggetto del ricorso)*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, pagg. 282-283; F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2745 e seguenti. ID, *Commento all'art. 2, (Oggetto della giurisdizione tributaria)*, op. cit., pagg. 23-25. G. PUOTI, B. CUCCHI, F. SIMONELLI, *La nuova riscossione tributaria*, CEDAM, Padova, 2012. V. NUCERA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2012, pag. 1049 e seguenti; G. INGRAO, *La natura “ibrida” dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2701 e seguenti; C.

Di conseguenza, la mancata notifica dell'avviso impositivo, può far sorgere il problema se possa essere oggetto di reclamo e mediazione un atto della riscossione diverso dalla cartella, nel cui procedimento il contribuente intenda eccepire i vizi relativi alla pretesa tributaria e non anche i vizi propri dell'atto la cui proposizione richiederebbe un temporaneo "sdoppiamento" dei procedimenti. Per le considerazioni effettuate nelle pagine precedenti e delle norme che regolano la fase di reclamo e mediazione, sembrerebbe ammessa per gli atti della riscossione diversi dalla cartella di pagamento la procedura di reclamo e mediazione.

2.5.4.1. (segue) L'impugnazione facoltativa e obbligatoria

BUCCICO, *La riforma della riscossione: alcune novità introdotte dal D. lgs. n. 46/1999*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 3285 e seguenti. C. GLENDI, V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione dell'accertamento*, Padova, 2011, pagg. 477-478.

²²⁵ Sentenza Corte di Cassazione n. 18505 del 2013; Corte di Cassazione n. 15149 del 2005, con nota di M. GIORGETTI, *L'esecuzione e i suoi rimedi*, in *Riv. dei Dottori Commercialisti*, 2006, pag. 900 e seguenti; sentenza Corte di Cassazione n. 16776 del 2005; sentenza Corte di Cassazione del 18 novembre 2008, n. 27385, Corte di Cassazione, SS. UU., n. 14704 del 2010, Sentenza, SS. UU., Corte di Cassazione del n. 14667 del 2011.

²²⁶ Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Treviso 4 marzo 2009, n. 23, nota di A. CISSELLO, *Comm. Trib. Prov. Treviso 4 marzo 2009, n. 23 – Comm. Trib. Prov. Piacenza 29 giugno 2009, n. 71*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 5371 e seguenti. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale Treviso del 28 gennaio 2009, n. 23. C. SCALINCI, in *Giur. Merito*, 2011, pag. 2839. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza 29 giugno 2009, n. 71, nota di A. CISSELLO, op. cit., pag. 5371 e seguenti. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Milano 27 ottobre 2009, n. 255, nota di A. VOZZA, *La giurisdizione sulle controversie relative all'illegittimità del pignoramento*, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 3921 e seguenti. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Novara 23 luglio 2010, n. 89, con nota di C. SCALINCI, in *Giur. Merito*, 2010, pag. 2894 e seguenti. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Milano del 7 giugno 2010, n. 256, nota di ID, in *Giur. Merito*, n. 11, 2011, p. 2839. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Caserta del 13 giugno 2011, n. 212, nota di ID, op. cit., pag. 2839. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Bari del 18 maggio 2011, n. 83, nota di ID, in *Giur. Merito*, op. cit., pag. 2839. Sentenza Commissione Tributaria Provinciale Reggio Emilia del 17 aprile 2013, n. 98, la quale, da ultima, citando le sentenze della Corte di Cassazione nn. 22869 del 2004 e 22015 del 2006, ha ammesso l'impugnazione, mediante una lettura estensiva dell'art. 19, d. lgs. n. 546/1992, di "tutti quegli atti che, pur essendo "atipici" in relazione ad una diversa denominazione ad essi attribuita dall'amministrazione finanziaria, abbiano comunque la stessa sostanza e svolgano la medesima funzione degli atti tipizzati nell'elenco della richiamata norma di rito: in questo senso devono trovare conferma i risultati ai quali è pervenuta la giurisprudenza della Corte in ordine ad atti innominati concernenti diversi tributi. [...] L'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 cit., non va letto in senso formalistico ma sostanziale: insomma non è tanto al nome dell'atto, cui necessita fare riferimento per ammettere l'impugnabilità o meno, ma alla sua funzione; a questa affermazione consegue, in ipotesi l'impugnabilità dell'atto di pignoramento di crediti presso terzi, qualora la ricorrente eccepisca, come nella fattispecie dedotta in giudizio, che l'atto impugnato sia il primo e unico valido di riscossione e dunque impugnabile ex art. 19, di cui sia venuta a legittima conoscenza [...]."

Gli atti oggetto di rassegna nel precedente paragrafo potrebbero essere, per quanto sopra asserito – pur non sempre convincente –, equiparati agli atti tipizzati. L'autonoma impugnabilità degli atti atipici indurrebbe a prospettare per il contribuente una ipotesi di impugnazione obbligatoria, con le relative preclusioni in caso di mancata contestazione²²⁷. Non sembra possibile, dunque, almeno per tale categoria di atti – muniti di specifici requisiti puntualmente individuati nel precedente paragrafo –, operare una scissione tra l'autonoma impugnabilità e l'impugnazione obbligatoria²²⁸. Diversamente, si andrebbe a negare il carattere di definitività degli atti in commento, cioè si prospetterebbe il caso di un atto autonomamente impugnabile la cui contestazione è facoltativa, ovvero assegnata alla “mera” discrezionalità del contribuente, il quale potrebbe anche attendere la notificazione di un successivo atto previsto dall'art. 19, cit.²²⁹. Potrebbero distinguersi, dunque, due distinte categorie di atti: quella per la quale il carattere provvedimentale è pacifico e presenta tutte le caratteristiche di atto impugnabile²³⁰, mentre l'altra ricomprende, invece, le comunicazioni, i solleciti ed altre forme di informativa, cioè atti che, per struttura ed effetti, risultano inidonei a rendere definitiva la pretesa ivi contenuta, ad incidere immediatamente sulla sfera giuridica

²²⁷ G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, p. 979 e seguenti.

²²⁸ R. SCHIAVOLIN, Commento all'art. 19, op. cit. pagg. 268-270.

²²⁹ Su una diversa posizione, in tal senso, si veda M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 11 e seguenti.

²³⁰ Rimarrebbero esclusi quegli atti atipici nei quali non è indicato il termine di impugnazione, come prescritto dall'art. 7, comma 2, l. n. 212/2000 o l'assenza elementi essenziali dell'atto, come la sua mancata notificazione o la mancata indicazione dei mezzi di impugnazione. In questi casi, alcuni hanno prospettato la facoltatività dell'impugnazione dell'atto in quanto non si può ritenere consumato il potere di impugnazione (Cfr. G. FRANSONI, op. cit., p. 979 e seguenti). Nella giurisprudenza si sono registrati contrastanti orientamenti, oltre il caso emblematico della risposta ad un interpello disapplicativo. Un primo gruppo di sentenze (Cass., 21045/2007 in tema di avviso TOSAP; Cass., 4513/2009, in relazione ad un avviso di pagamento di un consorzio di bonifica) ha ammesso l'impugnazione facoltativa per tali atti atipici senza alcuna preclusione. Un secondo orientamento, invece, ha l'opposizione di atti “innominati” come una impugnazione obbligatoria (Cass., 17202/2009, per un avviso di liquidazione per indebita detrazione IVA; Cass., n. 25699/2009, preavviso di rettifica; Cass., n. 12194/2008, invito di pagamento).

del contribuente, o perché non portati a conoscenza attraverso la notificazione. Tali elementi non consentono al contribuente, in linea del tutto astratta, un'autonoma impugnabilità dell'atto atipico, come dimostrato nei paragrafi precedenti, benché una parte della dottrina, in alcuni casi, ne ha riconosciuto la natura di atto impugnabile. Dunque, non può negarsi, in senso assoluto, l'esercizio del diritto alla difesa immediato con l'opposizione dell'atto atipico, potrebbe piuttosto prospettarsi un caso di impugnazione facoltativa, con la contestazione del successivo atto tipico notificato, ovvero una impugnazione "differita", che non provoca alcuna conseguenza processuale²³¹.

Possono essere recepiti gli insegnamenti della stessa Corte in tema di diniego a seguito di interpello disapplicativo, potendo affermare che, per la maggior parte degli atti atipici qui analizzati può ammettersi l'impugnazione facoltativa ovvero solo in casi particolari di atti che, al più, hanno l'effetto di annunciare atti (a)tipici notificati definitivi e successivi, quindi, con un ruolo meramente endoprocedimentale nella finalizzazione del procedimento di recupero delle somme (accertamento e riscossione). Una conclusione differente, come già rilevato più indietro, scardinerebbe il modello processuale adottato nel nostro sistema, aprendo gradualmente ad ipotesi di impugnazioni facoltative lasciate, quindi, alla discrezionalità dell'interessato, più vicine a casi di accertamento negativo del credito.

In conclusione, sulla scia degli orientamenti della giurisprudenza, non sembra escludersi aprioristicamente l'attivazione del reclamo e della mediazione per atti per i quali sembrerebbe ammessa una impugnazione facoltativa. Ammettere

²³¹ In tal senso, la Suprema Corte (sentenze nn. 17010 del 2012 e 8663 del 2011) si è espressa sul caso della risposta negativa ad un interpello disapplicativo, ammettendone sì l'autonoma impugnabilità, ma facoltativa, in quanto la risposta dell'Amministrazione finanziaria potrebbe incidere indirettamente sulle scelte del contribuente, mentre solo l'eventuale atto successivo, l'avviso di accertamento, atto tipico, produrrebbe effetti diretti e definitivi sulla sfera giuridica del contribuente.

l'impugnazione obbligatoria per tali atti, potrebbe costituire un aggravio per contribuente in termini di tutela del diritto alla difesa, tenuto anche conto anche dell'incertezza del tema.

2.6. Conclusioni

L'analisi dell'art. 17-*bis* ha evidenziato molteplici criticità. Esse si riferiscono, in primo luogo, all'assenza di specifiche norme che disciplinano il procedimento tanto del reclamo, quanto della mediazione, considerando che il primo, per la funzione svolta, non può essere accostato, *sic et simpliciter*, all'autotutela e al suo procedimento e che la seconda, non sembra atteggiarsi come una conciliazione giudiziale.

In secondo luogo, l'assenza di un procedimento, in ogni sua parte, regolato dal legislatore ha avuto dei riflessi negativi, come osservato, in termini di tutela del contraddittorio ed in termini di partecipazione collaborativa del contribuente.

In terzo luogo, la norma che introduce il reclamo e la mediazione non sembra essere stata correttamente coordinata, sia con le norme che regolano gli altri strumenti deflattivi del contenzioso o partecipativi, sia con le norme sul procedimento amministrativo in materia tributaria, sia con le norme processuali, facendo venir meno la vocazione "giustiziale" dell'istituto.

Le predette criticità, oggetto di una più ampia riflessione più avanti, consentono di assegnare alla normativa del reclamo e della mediazione un giudizio complessivamente negativo, pur condividendo le ragioni che hanno spinto il legislatore ad introdurre una fase amministrativa con funzione di filtro nel sistema processuale tributario.

3 PROFILI COSTITUZIONALI DELL'ART. 17-BIS

SOMMARIO – 3.1. *Premessa* -. 3.2. *Orientamenti giurisprudenziali e normativi sulla giurisdizione condizionata* -. 3.3. *La sentenza delle Corte costituzionale n. 98/2014* -. 3.4. *Le questioni ancora aperte* -.

3.1. Premessa

I profili critici dei precedenti paragrafi, certamente, evidenziano le innumerevoli problematiche sottese al reclamo e alla mediazione. Il mancato coordinamento con le altre forme deflative del contenzioso e le occasioni di cooperazione e collaborazione di recente introdotte dal legislatore offrono sicuramente un panorama frastagliato del procedimento e del processo tributario.

Indubbiamente, il testo dell'art. 17-*bis*, oltre alle difficoltà interpretative, sugli atti, i rapporti plurisoggettivi e le incertezze concernenti il procedimento, più indietro oggetto di disamina, deve essere letto in chiave costituzionale.

L'interprete, ed anche i Giudici delle leggi, hanno sempre mostrato molta attenzione ai casi di cd. "giurisdizione condizionata" nel nostro sistema, pervenendo anche a rigettare, con diverse accezioni, ipotesi di riesame obbligatorio e con funzione di filtro. Al contrario, si è potuta registrare una netta inversione di tendenza a livello internazionale, ove diversi sistemi giuridici hanno introdotto forme di composizione bonaria, e a volte obbligatoria, delle liti fiscali, con una normativa di un certo pregio da un punto di vista amministrativo e processuale²³².

²³² Si veda analisi comparata Cap. 4.

Orbene, in questa sede, dopo aver brevemente esaminato i precedenti della Consulta sui ricorsi amministrativi e sulla compatibilità della giurisdizione condizionata con i principi costituzionali, vale la pena soffermarsi sulla sentenza n. 98 del 2014 che ha dichiarato, come più volte accennato, l'incostituzionalità del reclamo e la mediazione, nella parte in cui la presentazione del reclamo era condizione di ammissibilità.

Bisogna precisare, tuttavia, e sarà oggetto di attenta disamina, che i diversi giudici remittenti hanno, però, sollevato altre questioni di incostituzionalità sulle quali la Corte non ha preso posizione o non ne ha condiviso il contenuto rigettandole.

3.2. La giurisdizione condizionata

Nel nostro ordinamento, il legislatore ha, con una certa frequenza, l'esigenza di porre rimedio al problema dell'eccessivo numero di controversie innanzi all'autorità giurisdizionale. Sempre, con molta più frequenza, ha ritenuto opportuno apportare importanti modifiche alle norme che disciplinano il procedimento amministrativo per rendere il più agevole e trasparente possibile il rapporto tra privato e Pubblica amministrazione²³³.

Quando le due distinte esigenze si sono incontrate, è stato possibile vedere la nascita di forme di rimedi amministrativi, che, con diverse sfumature, imponevano al soggetto interessato di adire preliminarmente l'Amministrazione che aveva emesso un certo provvedimento amministrativo o l'autorità gerarchicamente

²³³ Cfr. L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 729 e ss.; ID, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011.

superiore. La mancata presentazione dell'opposizione preventiva poteva condurre a “sanzioni” di lieve entità (improcedibilità) o al divieto di accedere alla diretta tutela giurisdizionale (inammissibilità). Occorre, dunque, esaminare i precedenti arresti del Giudice delle leggi sul punto.

Si può iniziare la rassegna con la pronuncia della Corte costituzionale n. 47/1964²³⁴, con la quale il Giudice delle Leggi si è soffermato sui ricorsi amministrativi in materia previdenziale. La normativa prevista in tale settore era stato oggetto di rimessione alla Corte per la presunta violazione dell'art. 113 Cost., in quanto l'obbligatoria fase amministrativa non avrebbe garantito l'immediata tutela giurisdizionale, limitando il diritto alla difesa.

La Corte, con tale sentenza, che rappresenta, di fatto, il primo orientamento sulla giurisdizione condizionata, ha osservato come non vi sia una violazione dell'art. 113 Cost., se il rimedio amministrativo non rende impossibile o difficile tale diritto²³⁵.

Ha, altresì, osservato che la garanzia costituzionale della tutela giurisdizionale non implichi necessariamente “una relazione di immediatezza tra il sorgere del diritto e tale tutela.”²³⁶. Di tal guisa, sempre secondo la Corte, l'introduzione ricorsi amministrativi

²³⁴ La Corte ha osservato che: “L'art. 460 del Cod. proc. civ. dispone che la domanda relativa a controversie in materia di previdenza e di assistenza obbligatorie non può essere proposta se non quando sono esauriti i procedimenti prescritti dalle leggi speciali per la composizione in via amministrativa o sono decorsi i termini ivi fissati per il compimento dei procedimenti stessi; il quarto comma dell'art. 97 del citato R.D.L. 4 ottobre 1935, n. 1827, statuisce che non è ammesso il ricorso in via contenziosa contro i provvedimenti dell'Istituto nazionale della previdenza sociale concernenti l'attuazione delle disposizioni del decreto, prima che sia definito il ricorso in sede amministrativa.”

²³⁵ In effetti, ha precisato che: “Ma quel precetto, come non afferma che il cittadino possa conseguire la protezione giudiziaria sempre nella medesima maniera e con i medesimi effetti (sentenza 3 luglio 1962, n. 87), così non vieta che la legge ordinaria possa regolare il modo di esercizio del diritto a quella protezione, in guisa da renderla concreta (sentenza 14 giugno 1956, n. 1), purché, si intende, non siano scelte modalità che rendano impossibile o difficile l'esercizio del diritto.”

²³⁶ Sul punto, la Corte si esprime così: “Questa tutela è garantita “sempre” dalla Costituzione, non certo nel senso che si imponga una sua relazione di immediatezza con il sorgere del diritto; e pertanto non ha pregio obiettare che condizionare l'azione all'espletamento di un procedimento amministrativo è procrastinarne l'esercizio. Questa Corte ha costantemente ritenuto la legittimità costituzionale di disposizioni che impongono oneri diretti ad evitare l'abuso del diritto alla tutela giurisdizionale (sentenze 21 aprile 1962, n. 40; 27 aprile 1963, n. 56; 25 maggio 1963, n. 83; 27 giugno 1963, n. 113).”

nella materia *de qua* avrebbe consentito un riesame di controversie che prevedevano accertamenti tecnici molto complessi e, quindi, effettivamente finalizzati ad una ipotesi di riesame e risoluzione anticipata della controversia per via amministrativa²³⁷

In ordine cronologico, e rilevante per la presente disamina, risulta la pronuncia n. 530/1989²³⁸, avente ad oggetto la possibile illegittimità costituzionale del preventivo rimedio amministrativo da esperire nei confronti dell'Ente pubblico, prima di poter proporre il ricorso diretto presso la Corte dei Conti. Nelle sue motivazioni, la Consulta ha avuto modo di rilevare che la compressione penetrante del diritto alla difesa che si traduce nella sua perdita, deve ritenersi contraria all'art. 24 Cost.²³⁹.

Dello stesso avviso, è anche la pronuncia n. 15/1991²⁴⁰ che è stata chiamata ad esaminare i ricorsi amministrativi in materia postale. Questa ha rilevato l'illegittimità costituzionale della norma in commento, richiamando proprio i principi della precedente pronuncia n. 530/1989²⁴¹. Sulla medesima materia, e per gli

²³⁷ La Consulta, in effetti, a priori, non si esprime, negando a priori l'introduzione del ricorso amministrativo e precisa che *“Costui ne è anzi favorito, perché trova, nel procedimento amministrativo, un modo di soddisfazione della pretesa facilmente invocabile, e non dispendioso.”*

²³⁸ Ai sensi dell'art. 24, l. n. 22/1942, abrogato dall'art. 29, d.P.R. n. 1032/1973, nella parte in cui prevedeva, in luogo del ricorso diretto alla Corte dei Conti, quello preventivo al Consiglio di amministrazione dell'ente.

²³⁹ A sostegno della sua tesi, ha osservato che: *“Essa è però giunta più volte, soprattutto in riferimento all'art. 24 della Costituzione, a dichiarare l'illegittimità di tali previsioni, quando esse comportino una compressione penetrante del diritto di azione, ostacolando o rendendone difficoltoso l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza (sentt. n. 57 del 1972, n. 186 del 1972 e n. 93 del 1979). Detti caratteri risultano sussistenti nella situazione qui considerata. La mancata proposizione del ricorso al consiglio di amministrazione nel breve termine di trenta giorni preclude infatti il ricorso giurisdizionale davanti alla Corte dei Conti. Ne deriva la definitiva perdita del diritto. Tale conseguenza, che di certo incide in modo fortemente limitativo sulla tutela giurisdizionale assicurata dall'art. 24 della Costituzione, risulta particolarmente grave, alla stregua della valutazione del giudice a quo.”*

²⁴⁰ In particolare, il Giudice conciliatore di Roma ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 del testo unico delle disposizioni legislative in materia postale, approvato con d.P.R. n. 156/1973 *“nella parte in cui preclude l'azione giudiziaria contro l'amministrazione per i servizi postali, di bancoposta e delle telecomunicazioni se prima non sia stato presentato reclamo in via amministrativa e l'amministrazione non abbia provveduto nel termine di sei mesi.”*

²⁴¹ La Corte, aderendo al precedente orientamento, ha ritenuto lesivo il rimedio amministrativo oggetto di censura. Questa ha argomentato come segue: *“Ma, anche se il termine fosse ridotto in una misura più ragionevole, l'introduzione nell'art. 20 del codice postale di una disciplina analoga a quella prevista dall'art. 443 cod. proc. civ. non troverebbe giustificazione nella ratio di favore per il cittadino, sulla quale tale disciplina si fonda in materia di controversie previdenziali. La definizione di queste controversie implica un complesso di accertamenti tecnici*

stessi motivi, si allinea la sentenza della Corte costituzionale n. 15/1991, la quale, tuttavia, ha rilevato che un'eccessiva compressione del diritto di difesa che si concretizza nell'impossibilità di adire direttamente il giudice, costituisce una lesione del diritto alla difesa (24 Cost.), del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), nella parte in cui prevede un discriminatorio aggravio nei confronti di taluni soggetti, e una lesione della tutela giurisdizionale, art. 113 Cost.²⁴².

La pronuncia della Corte n. 82/1992, invece, si è soffermata sulla condizione di procedibilità del tentativo di conciliazione preventivo nelle controversie di lavoro²⁴³. Sul punto, ha osservato che la mera condizione di procedibilità nelle predette controversie, quando svolge la funzione di evitare un possibile abuso del diritto al processo, per consentire una composizione bonaria della lite, non è contraria alla Costituzione²⁴⁴.

per i quali gli enti previdenziali dispongono di un'apposita organizzazione e di personale specializzato, onde appare opportuno, nell'interesse dello stesso assicurato, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della controversia in sede amministrativa. Nelle controversie con l'amministrazione postale, invece, si tratta di accertare fatti di inadempimento (cioè disservizi) e la conseguente responsabilità per danni. Per questo tipo di accertamenti il giudice dispone di strumenti e conoscenze adeguati, mentre l'esperienza attesta la scarsa funzionalità, come mezzo di prevenzione delle liti, della condizione di accesso alla giurisdizione prescritta dalla norma impugnata. Si impone pertanto l'accoglimento della questione secondo il diverso modello già adottato dalla sentenza n. 530 del 1989, rimettendo all'interessato la scelta tra l'esperimento preventivo del reclamo in via amministrativa (entro il termine indicato nel primo comma dell'art. 20), salvo il successivo ricorso all'autorità giudiziaria, oppure il ricorso immediato a quest'ultima."

²⁴² Nelle motivazioni, la Consulta ha fornito, senza ombra di dubbio, importanti spunti sul tema. In effetti, ad un certo punto della decisione, osserva che: "Una così grave compressione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 Cost. e, più specificamente, della tutela giurisdizionale dei diritti contro gli atti della pubblica amministrazione, incondizionatamente garantita dall'art. 113, è sproporzionata rispetto all'esigenza di consentire all'amministrazione la possibilità di esaminare preventivamente le doglianze degli utenti al fine di accertarne l'eventuale fondatezza, evitando lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, e assume il carattere di privilegio ingiustificato. Ne risulta violato anche l'art. 3 Cost. sotto il profilo del principio di eguaglianza delle parti del contratto, al quale deve conformarsi la disciplina del rapporto degli utenti con l'amministrazione postale in quanto rapporto di natura contrattuale fondamentalmente soggetto al regime del diritto privato (cfr. sentenze nn. 303 e 1104 del 1988).

²⁴³ procedura conciliativa non era stata esperita, sollevava, per violazione degli artt. 3 e 24 della Costituzione, eccezione di incostituzionalità dell'art. 5 della legge 11 maggio 1990, n. 108, nella parte in cui prevede il tentativo obbligatorio di conciliazione (secondo le procedure stabilite dai contratti e accordi collettivi ovvero dagli artt. 410 e 411 codice di procedura civile) come condizione di procedibilità dell'azione.

²⁴⁴ La Corte, nel caso in esame si è espressa così: "Se alcune limitazioni tendono, infatti, ad evitare l'abuso del diritto alla tutela giurisdizionale, nondimeno l'adempimento di un onere, lungi dal costituire uno svantaggio per il titolare della pretesa sostanziale, rappresenta il modo di soddisfazione della posizione sostanziale più pronto e meno dispendioso (sentenza n. 46 del 1974). Evitare l'abuso, o ancor meglio l'eccesso della giurisdizione, in vista di un interesse della stessa funzione giurisdizionale, è stato sovente la ratio espressa della "giurisdizione condizionata". Il principio di economia processuale, inteso come più efficace e pronta soluzione dei conflitti, ha solitamente fondato la rispondenza dei condizionamenti censurati alla previsione costituzionale del diritto di azione. In altri casi, e particolarmente nell'esame

Proseguendo l'analisi, occorre soffermarsi su una serie di sentenze della Consulta riguardanti la giurisdizione condizionata in materia tributaria.

La prima di queste, sentenza n. 406/1993, ha affrontato il problema del previo ricorso in materia di imposta di bollo da presentare al Ministero delle Finanze prima di avviare l'azione giudiziaria, a mente dell'art. 33, ultimo comma, del d.P.R. n. 642/1972²⁴⁵.

In breve, secondo l'art. 33, cit., le controversie riguardanti l'applicazione delle imposte di bollo e delle relative soprattasse sono decise in via amministrativa dalle intendenze di finanza, con un provvedimento motivato, avverso il quale è proposto un ricorso al Ministero delle Finanze, nel termine di trenta giorni dalla notificazione del provvedimento stesso, se l'ammontare controverso delle imposte e soprattasse supera le centomila lire.

Avverso il provvedimento ministeriale, che decide il ricorso, è esperibile l'azione giudiziaria nel termine di novanta giorni dalla data di notificazione del provvedimento stesso. Anche in caso di silenzio del Ministero, è ammesso ricorso, entro centottanta giorni dalla data di presentazione.

I limiti imposti dal legislatore possono costituire un irragionevole aggravio al diritto alla difesa e alla tutela giurisdizionale, che, in virtù dei precedenti orientamenti, devono ritenersi contrari agli artt. 24 e 113 Cost.²⁴⁶.

degli oneri imposti ai lavoratori nell'esperimento dei rimedi giurisdizionali nei confronti di enti pubblici, questa Corte ha più volte giustificato gli oneri previsti dalle norme impugnate ove posti a salvaguardia di "interessi generali" non contrastanti con i diritti costituzionali di azione e di difesa. [...]. Richiamando i diversi precedenti sulla giurisdizione ha osservato che: "[...] Ciò che caratterizza queste pronunce è il fatto che gli oneri e le modalità che condizionano l'esercizio dell'azione non debbono tradursi in una secca subordinazione dell'azione al previo esperimento di una diversa tutela non giurisdizionale, costringendo il singolo, in un primo tempo, a rivolgersi ad un organo non giudiziale."

²⁴⁵ G. POLO, *Le controversie in materia di imposte di bollo*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1601 e ss..

²⁴⁶ Sul punto, appare utile riportare il ragionamento della Corte a fondamento della sua decisione "Circa la fattispecie, oggetto di esame, deve affermarsi, quindi, che la previsione, in materia di rimborsi dell'imposta di bollo, della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza della mancata proposizione del ricorso amministrativo, si pone in contrasto con l'art. 24 della Costituzione. Inoltre, vertendosi in materia di rimborsi su accertamenti documentali,

Di particolare pregio, è la sentenza n. 360/1994, che si è pronunciata in tema di imposta sugli spettacoli. Nella specie, l'art. 39, d.P.R. n. 640/1972, subordina l'esperimento dell'azione giudiziaria - nelle controversie, di cui agli artt. 38 e 40, comma 2, cit., - al previo ricorso di specifici rimedi amministrativi.

Il Giudice, dichiarando l'incostituzionalità della predetta norma²⁴⁷, ha precisato che *“Il differimento della tutela giurisdizionale deve essere, tuttavia, giustificato dal perseguimento di più adeguate finalità di giustizia e, in ogni caso, dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa.”*

Il Giudice delle Leggi, altresì, è stato chiamato a pronunciarsi in materia di rimborso della tassa annuale di concessione governativa sulle società²⁴⁸, con la sentenza n. 56/1995. Si tratta dell'art. 12, commi 1 e 2, d.P.R. n. 641/1972, il quale prevedeva la necessaria e preventiva presentazione del ricorso amministrativo, era stato esteso anche per la predetta tassa.

Orbene, in tale ipotesi, l'esercizio dell'azione di ripetizione è, però, soggetto ad una condizione di procedibilità, come espressamente prevede proprio l'art. 12,

una volta che questi siano stati compiuti con esito negativo, non si profilano esigenze che possano giustificare il differimento dell'esperimento dell'azione giudiziaria. Ne discende che l'art. 33, ultimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 va dichiarato illegittimo, per il contrasto con l'art. 24 della Costituzione, nella parte in cui non prevede, in materia di rimborsi d'imposta, l'esperimento dell'azione giudiziaria, anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Restano assorbiti gli ulteriori motivi di censura.”

²⁴⁷ In tal senso, ha osservato che: *“è poi da rilevare che nella fattispecie l'esperimento dei rimedi amministrativi, lungi dal porsi come "esigenza" o "condizione generale" per la tutela giurisdizionale, è in realtà imposto solo in alcuni casi specifici e rispetto ad alcuni tributi (mentre per gli altri vige il sistema delineato dal d.P.R. n. 636 del 1972). Questo modello è alla base della sent. n. 406 del 1993 in materia di imposta di bollo, la quale ha statuito l'illegittimità costituzionale dell'art. 33, ultimo comma, d.P.R. n. 642 del 1972 nella parte in cui non prevede l'esperimento dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. La disciplina del contenzioso in materia di imposta sugli spettacoli - oggetto dell'attuale giudizio - presenta caratteristiche esattamente simmetriche rispetto a quelle che connotano l'imposta di bollo (doppio grado, sospensione solo ad istanza del ricorrente, disciplina della revocazione). Di guisa che la ratio decidendi richiamata nella sentenza n. 406 del 1993 non può non essere operativa anche nel presente giudizio di costituzionalità. Come si è già osservato, l'art. 24 della Costituzione, anche attraverso il principio posto dall'art. 113, che ne costituisce - senza dubbio - specificazione, ha una portata così ampia da colpire qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva od oggettiva, e qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l'esercizio. Ne discende quale soluzione conforme a Costituzione la esperibilità dell'azione giudiziaria, anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Di conseguenza, deve dichiararsi la illegittimità costituzionale dell'art. 39, del d.P.R. n. 640 del 1972, nella parte in cui non prevede, nelle controversie di cui agli artt. 38 e 40 stesso d.P.R., l'esperimento della azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo.”*

²⁴⁸ Introdotta con l'art. 3, commi 18 e 19, d.l. n. 853/1984, conv. con l. n. 17/1985.

d.P.R. n. 641/1972, ai sensi del quale la domanda giudiziale può essere proposta, previo ricorso all'autorità amministrativa, entro il termine di decadenza di novanta giorni dalla data di notifica della decisione definitiva, oppure trascorsi centottanta giorni dalla data di presentazione del ricorso, qualora la decisione non sia notificata entro tale termine.

Le eccezioni di incostituzionalità della predetta norma si fondano sulle stesse ragioni, per le quali i Giudici hanno dichiarato incostituzionale le disposizioni, di identico tenore, contenute nell'art. 33, ultimo comma, d.P.R. 642/1972, sull'imposta di bollo, e nell'art. 39, d.P.R. n. 640/1972, sull'imposta sugli spettacoli.

Inevitabile, pertanto, anche in questo caso, la declaratoria di incostituzionalità, non rinvenendo un'ideale giustificazione nella condizione di procedibilità²⁴⁹.

Orbene una parte della dottrina²⁵⁰, esaminando il ruolo dell'istanza di reclamo, partendo proprio dalle esperienze passate di giurisdizione condizionata, ha rilevato degli interessanti spunti positivi in due casi di ricorso amministrativo previsti nel nostro ordinamento e oggetto di censura da parte della Corte costituzionale. Si tratta (i) dell'art. 188, d.P.R. n. 645/1958, abrogato dall'art. 104, d.P.R. 602/1973, il quale prevedeva che, contro l'iscrizione a ruolo, il contribuente poteva presentare un ricorso nel termine di trenta giorni dalla notifica della cartella esattoriale o, in mancanza, dalla notifica dell'atto della riscossione successivo. In caso di non

²⁴⁹ La Consulta offre importanti spunti sulla natura e gli effetti dei ricorsi amministrativi. Si esprime così: “Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, l'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere di previo esperimento di rimedi amministrativi, con conseguente differimento della proponibilità dell'azione a un certo termine decorrente dalla data di presentazione del ricorso, è legittimo soltanto se giustificato da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia, fermo restando che, pur nel concorso di tali circostanze, il legislatore deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile. Per le controversie previste dall'art. 12 del d.P.R. n. 641 del 1972, come per quelle previste dalle norme analoghe dei decreti nn. 640 e 642, manca una ratio idonea a giustificare il limite imposto al principio dell'art. 24 Cost. Si tratta di controversie che non implicano accertamenti tecnici in funzione dei quali appaia necessario o opportuno che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame in sede amministrativa (cfr. sentenza n. 15 del 1991), tanto meno quando, come nella specie, è chiesto il rimborso di tributi indebitamente riscossi dall'amministrazione finanziaria.”

²⁵⁰ A. GIOVANNINI, op. cit., pag. 51 e ss..

accoglimento del ricorso, lo stesso ufficio provvedeva a trasmetterlo alla competente commissione tributaria, instaurando il processo presso di essa. Infine, l'altro esempio, (ii) è rappresentato dall'art. 10, d.P.R. n. 787/1980 (richiamato dall'art. 17, comma 2, n. 636/1972)²⁵¹, il quale imponeva la presentazione del ricorso contro il ruolo o il provvedimento di rimborso formati dai cd. "Centri di servizio". Il ricorso doveva essere inviato, in originale, al Centro di servizio, con il successivo deposito, entro sei mesi, ma non oltre i due anni, per mezzo dell'invio di una copia presso la Commissione tributaria competente.

La breve rassegna dei casi di giurisdizione condizionata ha evidenziato, come visto, che l'introduzione di rimedi amministrativi che consentono un riesame del rapporto giuridico o della lite nascente, di per sé, non sembra ostativa. Lo è invece, la sanzione in cui incorre l'interessato, quando ometta la sua presentazione che si traduce in un accesso difficoltoso alla tutela giurisdizionale o alla perdita dell'azione giudiziaria.

3.3. La sentenza della Corte costituzionale n. 98/2014

Con diverse ordinanze di rimessione alla Corte²⁵², i giudici di merito hanno rilevato diversi profili di incostituzionalità del reclamo/mediazione che sono stati trattati separatamente dalla Consulta.

Venendo alla decisione, la prima questione rivolta alla Corte costituzionale, e sicuramente la più importante, concerne la presentazione del previo reclamo come

²⁵¹ Sulla tutela cautelare, si veda la sentenza della Corte cost. n. 336/1998. Cfr. C. GLENDI, *Corte costituzionale e centri di servizio*, in *Corr. Trib.*, 1998, pag. 2938.

²⁵² Ordinanza del 7 febbraio 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Perugia; Ordinanza 17 aprile 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso; ordinanza del 18 aprile 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Benevento; ordinanza del 12 luglio 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna.

condizione di ammissibilità del ricorso innanzi al giudice tributario. I giudici remittenti, con diverse argomentazioni, hanno eccepito la violazione degli artt. 3 - principio di uguaglianza e ragionevolezza - e 113 - tutela giurisdizionale contro gli atti della Pubblica Amministrazione -, art. 24 Cost. - diritto di difesa -.

In effetti, la sanzione di inammissibilità è stata considerata dalla dottrina maggioritaria²⁵³ in netto contrasto con i principi di matrice costituzionale pocanzi menzionati.

Tuttavia, alcuni²⁵⁴ hanno rilevato che si sarebbe potuta percorrere, seppur in modo difficoltoso, una lettura costituzionalmente orientata della presente disposizione. Nel caso in cui fosse notificato, entro i termini per opporsi all'atto emesso dall'Agenzia delle entrate, solo il ricorso, e non anche il reclamo, invece di prospettarsi un caso di inammissibilità del ricorso, grazie al suo carattere speculare al reclamo, quest'ultimo si sarebbe potuto considerare come presentato. Con la lettura proposta, l'autore intende "neutralizzare" gli effetti del comma 2 dell'art. 17-*bis*, volendo superare l'ostacolo formale dell'atto introduttivo denominato solo "ricorso" e, invece, qualificato, per effetto di tale lettura, che fa prevalere la sostanza sulla forma, anche "reclamo".

Altri²⁵⁵, invece, hanno provato a fornire una interpretazione costituzionalmente orientata, muovendo sostanzialmente da due distinti ordini di motivi. Con il primo, si rileva che, a differenza dei precedenti casi sottoposti alla Consulta, ove erano previsti, veri e propri ricorsi amministrativi in opposizione e tempi molto più lunghi per l'accesso alla tutela giurisdizionale, la procedura del reclamo, almeno nella sua formulazione oggetto di censura, al massimo, prevedeva un termine dilatorio di

²⁵³ *Ex multis*, LOGOZZO, op. cit., pag. 1507 e ss.; M. C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1284 e ss..

²⁵⁴ A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, pagg. 320-321.

²⁵⁵ G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, pag. 134 e ss..

novanta giorni, prima che decorressero gli ulteriori termini per la costituzione in giudizio. In secondo luogo, e questo è stato rilevato anche dalla precedente tesi, il reclamo produce immediatamente gli effetti della litispendenza, trattandosi del medesimo atto che, allo scadere del termine di novanta giorni, produce gli effetti del ricorso.

Questi due elementi, a detta dell'autore, avrebbero il pregio di attenuare la sanzione di inammissibilità, sebbene entrambi comunque rilevino le difficoltà incontrate a produrre letture costituzionalmente orientate.

Al contrario la Consulta, dopo aver passato in rassegna le più rilevanti pronunce sul tema, ha osservato che i precetti costituzionali, in linea di principio, non esprimono un divieto assoluto alla introduzione di rimedi amministrativi che possano ritardare l'accesso all'azione giudiziaria. La parte che, invece, non ammette deroghe riguarda alla "compressione" del diritto alla difesa, con la sua caducazione, qualora non sia esperito il ricorso amministrativo, nel caso di specie, l'istanza di reclamo o un irragionevole periodo per poter accedere all'azione giudiziaria.

La sanzione prevista dal legislatore correttamente, a detta della Corte, si contrappone con i principi di tutela giurisdizionale, diritto alla difesa e il principio di uguaglianza e ragionevolezza della norma²⁵⁶.

²⁵⁶ Sul punto, osserva che: "La questione che investe esclusivamente il comma 2 dell'art. 17-bis (dove è stabilita la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo, nonché la rilevanza d'ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio) è fondata. La giurisprudenza di questa Corte, nell'affermare come si è visto al punto 6.2. la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, ha tuttavia precisato che, anche là dove ricorra tale circostanza, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile» (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997). In linea con tale prospettiva, questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979). Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del

Sul primo punto, sembra condivisibile il percorso interpretativo della Corte per giungere a dichiarare incostituzionale la previgente formulazione dell'art. 17-*bis*.

La seconda questione sottoposta ai giudici è stata più volte rilevata anche in questa sede e riguarda l'assenza della tutela cautelare nella fase amministrativa del reclamo/mediazione. Benché con i primi orientamenti, l'Amministrazione finanziaria avesse, di fatto, tentato di colmare le lacune legislative, la norma non può sicuramente sottrarsi alle censure di incostituzionalità. In effetti, i giudici rimettenti hanno sollevato su tale questione la violazione degli artt. 3, 24 e 25 Cost..

In generale, le violazioni qui sollevate si fondano sul fatto che l'attività cautelare, che svolge una funzione non autonoma ma strumentale rispetto alla funzione della cognizione o dell'esecuzione²⁵⁷, rientra nell'alveo rientra nell'attività giurisdizionale e, pertanto, "protetta" dal diritto alla difesa e dal principio dell'impossibilità di essere distratti dal giudice naturale.

Bisogna rilevare che, sul punto, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibile la questione, osservando che, nei casi di merito, i contribuenti avevano proposto immediato ricorso dinanzi al giudice tributario e che avrebbero potuto accedere alla relativa tutela prevista dall'art. 47, d.lgs. n. 546/1992 e non potevano, quindi, ritenere lesi i propri diritti, in sede di reclamo, perché mai celebrato²⁵⁸.

Anche non statuendo in tal senso, la declaratoria di incostituzionalità del comma 2 dell'art. 17-*bis*, cit., ha, di fatto, per il passato, risolto il problema,

contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost."

²⁵⁷ C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, op.cit., Vol. IV, pag. 259.

²⁵⁸ G. MARINI, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1782 e ss.; F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla corte costituzionale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pag. 550 e ss..

consentendo, per le controversie rientranti nella disciplina previgente, l'accesso alla tutela cautelare ammessa nel processo tributario.

Una ulteriore questione affrontata dalla Corte costituzionale concerne la violazione degli artt. 3, 24 e 25 Cost., nella parte in cui, nel procedimento di mediazione obbligatoria, non è previsto un "mediatore" estraneo alle parti.

Come rilevato ampiamente nei paragrafi precedenti, le censure sollevate dai giudici remittenti non si possono condividere. In primo luogo, la nozione civilistica di mediazione non coincide in alcun modo alla nozione di reclamo/mediazione. In secondo luogo, come largamente esaminato, tale istituto, per la parte concernente il reclamo, si atteggia come una istanza di autotutela o ricorso amministrativo in opposizione, mentre per la parte relativa alla mediazione fiscale, come una conciliazione "pregiurisdizionale" e comunque simile anche all'accertamento con adesione, effettuando i relativi rinvii alle sezioni in cui sono state evidenziate le predette differenze e somiglianze. Pertanto, non sembra condividersi il richiamo alla direttiva introduttiva la mediazione obbligatoria nelle materie civili e commerciali, come pure la normativa nazionale. Sul punto, la Corte ha ritenuto opportuno dichiarare infondata la predetta questione.

Proseguendo la disamina delle questioni sollevate in sede di rimessione alla Corte, occorre soffermarsi sui presupposti oggettivi e soggettivi del reclamo e della mediazione. In realtà, quanto ai limiti soggettivi dell'istituto, ovvero per i soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, è stata eccepita la violazione congiunta dell'art. 3, nella parte in cui l'art. 17-*bis*, si applica solo ai tributi imposti dalla Agenzia delle Entrate e non ad altri tributi emessi da altri Enti impositori, mentre il limite quantitativo, perché si applica solo alle controversie che abbiano un valore non superiore a ventimila euro.

La Corte, in relazione ai due limiti, ha richiamato la relazione illustrativa che accompagnava il disegno di legge di conversione del d.l. n. 98/2011 introduttivo del reclamo e della mediazione, citato nella prima sezione del presente lavoro. Sulla scorta di quanto riportato dal documento, osserva che scelta del legislatore attiene al *“corretto esercizio della discrezionalità legislativa non censurabile sul piano della tutela giurisdizionale.”*²⁵⁹

Il principio espresso in diritto appare condivisibile in ogni suo punto. Tuttavia, come alcuni hanno avuto modo di rilevare, e per quanto detto più indietro, il limite soggettivo che si riferisce esclusivamente agli atti dell'Agenzia delle entrate non sembra tener conto, in ragione delle funzioni deflattive, di altre controversie relative a tributi minori (ad esempio, i tributi locali o controversie di valore indeterminabile come le operazioni catastali) che, almeno in un'ottica di riduzione delle liti, potrebbero essere, in un primo momento, sottratti al giudice tributario, per una fase amministrativa di riesame²⁶⁰.

Una ulteriore questione vagliata dai giudici delle leggi attiene alla violazione degli artt. 3 e 24 Cost. nella parte in cui l'art. 17-*bis*, introduce una regolamentazione delle spese del procedimento di reclamo/mediazione solo per la eventualità che si pervenga alla fase giurisdizionale. Come per la questione relativa alla tutela cautelare, la Corte dichiara inammissibile la questione sottoposta, in quanto, non essendosi

²⁵⁹ La Corte, infatti, ha osservato che: *“mentre corrispondono, sul piano del valore, ad una percentuale assai ridotta del valore complessivo delle controversie instaurate nei confronti di detta Agenzia. Alla stregua di tali elementi, deve ritenersi che il legislatore abbia perseguito l'indicato interesse generale a deflazionare il contenzioso tributario in modo ragionevole, prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riguardo alle liti (quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate) che rappresentano il numero più consistente delle controversie tributarie e, al contempo, a quelle di esse che comportano le minori conseguenze finanziarie sia per la parte privata sia per quella pubblica. La scelta del legislatore, in quanto congrua rispetto alla ratio dell'intervento normativo, è perciò frutto di un corretto esercizio della discrezionalità legislativa, non censurabile né, come si è visto, sul piano del diritto alla tutela giurisdizionale, né sul piano del rispetto dei principi di uguaglianza e di ragionevolezza. La previsione dell'obbligo della preliminare presentazione del reclamo non viola, pertanto, nessun degli invocati parametri.”*

²⁶⁰ C. GLENDI, *La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria "ancien régime"*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2014, pag. 469 e ss.; F. RASI, *op. cit.*, pag. 550 e ss..

celebrata la fase di reclamo, non vi sarebbe alcuna lesione di un diritto costituzionalmente garantito. Occorre, tuttavia, sottolineare che la questione rimane sicuramente aperta²⁶¹ anche con la nuova formulazione. Comunque, assume un certo rilievo, come alcuni hanno avuto modo di osservare, se si pensa alla pronuncia del giudice sull'estinzione del processo, la cui norma è stata dichiarata parzialmente incostituzionale²⁶² per aver previsto l'automatica compensazione delle spese²⁶³ e soprattutto il differente trattamento tra l'emissione dell'autotutela in sede di giudizio che configura la cd. "soccombenza virtuale" che ammette la refusione delle spese al contribuente/ricorrente, e l'accoglimento delle doglianze del contribuente nella fase di reclamo/mediazione, che, invece, non prevede alcuna refusione delle spese sostenute.

La penultima questione, invece, concerne la violazione dell'art. 24 Cost. – violazione del diritto di difesa - nella parte in cui l'art. 17-*bis*, cit., con il rinvio all'art. 18, cit., impone nella fase del reclamo e della mediazione, di indicare tutti gli elementi in fatto e in diritto, essendo quello il momento, come rilevato più volte in questa sede, in cui devono essere individuati sia il *petitum*, sia la *causa petendi*.²⁶⁴ A

²⁶¹ Si veda che C. CIPOLLINI, *L'accoglimento parziale del reclamo*, in *Boll. Trib.*, pag. 1704.

²⁶² Sent. Corte Cost. n. 274/2005.

²⁶³ F. RASI, op. cit., pag. 550 e ss..

²⁶⁴ Sul punto la Corte ha osservato che "Premesso che, anche per le controversie estranee all'ambito applicativo dell'art. 17-*bis* per le quali è prevista la proposizione del ricorso direttamente alla commissione tributaria provinciale, senza l'obbligo della presentazione preliminare del reclamo il ricorrente deve, entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato (art. 21, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992), proporre il ricorso stesso e indicare in esso, tra l'altro, i «motivi» e l'«oggetto della domanda» (art. 18, comma 2, lettere d ed e, del d.lgs. n. 546 del 1992), il fatto che, per le controversie alle quali è invece applicabile l'art. 17-*bis*, tali «motivi» e «oggetto della domanda» debbano essere resi noti quando «il provvedimento [è] ancora da valutare» e non siano successivamente modificabili non determina alcun pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente. Infatti: a) nel caso in cui il reclamo venga accolto o la mediazione conclusa, il contribuente non avrà interesse ad adire la commissione tributaria; b) nei casi in cui, invece, decorra il termine dilatorio di novanta giorni dalla presentazione del reclamo senza che sia notificato l'accoglimento dello stesso o sia conclusa la mediazione o lo stesso reclamo venga, in tutto o in parte, respinto (e il contribuente, naturalmente, decida di adire l'autorità giudiziaria), il processo avrà ad oggetto lo stesso originario provvedimento amministrativo (nel caso di accoglimento parziale del reclamo, solo ridotto nella sua portata), cioè un atto nei confronti del quale il ricorrente ha potuto, nel consueto termine di sessanta giorni, proporre le proprie le «prospettazioni difensive».

D'altro canto, proprio in ragione del fatto che i motivi del ricorso sono già contenuti nel reclamo e non sono successivamente modificabili – salva, naturalmente, l'integrazione «resa necessaria dal deposito di documenti non

parere della Consulta e, soprattutto, di alcuni²⁶⁵, l'anticipazione delle difese e la presentazione dei documenti non può costituire motivo di censura. In primo luogo, la presentazione delle difese e dei documenti non risponde esclusivamente a ragioni squisitamente formali e procedurali riconducibili alla produzione immediata di alcuni effetti del ricorso in sede di reclamo, bensì la *ratio* corretta della norma è quella di costituire, a prescindere, un'ipotesi di revisione delle questioni controverse, al fine di ridurre le ipotesi di abuso del processo. In secondo luogo, il problema delle decadenze e preclusioni attiene il processo tributario in generale e solo la sfera del ricorrente, il quale è tenuto al deposito dei documenti citati nel ricorso entro e non oltre la sua costituzione in giudizio, ad eccezione della successiva e possibile presentazione delle memorie illustrative e dei documenti a sostegno delle proprie pretese²⁶⁶ o di documenti non a conoscenza al momento della presentazione del ricorso²⁶⁷. Dall'altro lato, invece, la tardiva costituzione della parte resistente non importa alcuna decadenza processuale in termini probatori e di difese se non per quelle eccezioni rilevabili solo su istanza di parte²⁶⁸.

Infine, il giudice si è pronunciato sulla violazione dell'art. 111 Cost. sulla violazione della ragionevole durata del processo. La Corte, tuttavia, tenuto conto della "vaghezza" della questione, ha dichiarato inammissibile il quesito. Rimangono, comunque della perplessità in relazione al fatto che il contribuente, una volta avviata l'adesione all'accertamento, atteso il suo svolgimento, e la successiva presentazione dell'istanza di reclamo e mediazione, trascorrono duecentoottantacinque giorni, prima

conosciuti a opera delle altre parti o per ordine della commissione» (art. 24, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992) deve escludersi che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa che, ancorché inferiore rispetto a quella iniziale, sia diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti. Tale interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'amministrazione finanziaria esclude, evidentemente, che l'indicata impossibilità di modificare i motivi di doglianza contenuti nel reclamo possa ledere il diritto di difesa del ricorrente.»

²⁶⁵ F. RASI, op. cit., pag. 550 e ss..

²⁶⁶ Art. 32, d.lgs. n. 546/1992.

²⁶⁷ Art. 24, d.lgs. n. 546/1992.

²⁶⁸ Art. 23, d.lgs. n. 546/1992.

di poter procedere con la costituzione in giudizio. Certamente, se in senso stretto, ciò non rileva in termini costituzionali, pur volendo assecondare la motivazione della Corte, induce comunque ad una riflessione, in termini di coordinamento con l'accertamento con adesione, ovviando al problema proponendo un unico strumento deflattivo con funzioni di filtro e riducendo così i tempi per l'accesso all'azione giudiziale.

3.4. Le questioni ancora aperte

Come potuto osservare, la Corte, di fatto, delle tante eccezioni, ha ritenuto fondata la più importante, ovvero la condizione di ammissibilità del ricorso previa presentazione del reclamo, sebbene, il legislatore abbia provveduto, in precedenza, a modificare il testo originario oggetto di censura da parte della Consulta.

Rimangono, tuttavia, aperte questioni relative alla pronuncia sulle spese in sede di reclamo, che non è stata debitamente considerata dalla Corte e potrebbe costituire un aggravio del diritto alla difesa nella fase amministrativa da parte del contribuente.

In termini di giusto processo, invece, si deve rilevare l'eccessiva durata, per giungere alla tutela giurisdizionale, prevista dalla emissione dell'accertamento, dal momento in cui viene presentata l'istanza di adesione all'accertamento al momento della costituzione in giudizio.

Infine, la tutela cautelare è stata garantita per tutto il periodo della procedura di reclamo e mediazione, eccetto il caso in cui la procedura di mediazione è ordinata dal giudice con provvedimento di rinvio. La conformità di questa ipotesi potrebbe rinvenirsi nel fatto che, una volta che il giudice rilevi l'improcedibilità della

controversia, questi su richiesta dell'interessato possa comunque pronunciarsi sull'eventuale istanza di sospensione, di cui all'art. 47, d.lgs. n. 546/1992.

Orbene, seppur per il solo passato, la sentenza della Corte, che aderisce ai precedenti sulla giurisdizione condizionata, può essere salutata, nel suo complesso, con favore e può rappresentare un auspicio ed invito ad una rivisitazione dell'istituto del reclamo e mediazione per migliorarne la forma e le tutele in chiave squisitamente costituzionale.

4. L'ORDINAMENTO FISCALE TEDESCO: ANALISI E CONFRONTO CON IL SISTEMA ITALIANO

SOMMARIO – 4.1. *Premessa* – 4.2. *I principi costituzionali applicabili in ambito tributario* – 4.3. *L'attività dell'Autorità fiscale: limiti e tutele* – 4.3.1. *(segue) L'accertamento e la liquidazione dell'imposta* – 4.4. *L'opposizione all'atto amministrativo* – 4.4.1. *L'avvio del procedimento* – 4.4.2. *La fase istruttoria e la raccolta delle prove* – 4.4.3. *La decisione sull'opposizione* – 4.4.4. *Le misure cautelari: la sospensione degli effetti dell'atto* – 4.5. *Cenni sulla tutela giurisdizionale nell'attività dell'Amministrazione pubblica e le controversie in materia tributaria* – 4.5.1. *(segue) Inammissibilità del ricorso davanti al giudice tributario per mancata espletazione dell'opposizione extragiudiziale* -4.6. *Osservazioni sul sistema fiscale tedesco* – 4.7. *Confronto con il sistema fiscale italiano* -.

4.1. Premessa

Come è stato possibile osservare, il legislatore italiano ha avvertito l'esigenza di rivedere il rapporto tra contribuente ed Erario nella fase di attuazione della norma tributaria. In effetti, il principale obiettivo ha riguardato l'introduzione di misure tese alla riduzione del contenzioso nascente dall'attività dell'Amministrazione finanziaria, tali da consentire la revisione della questa attività, con carattere squisitamente stragiudiziale.

In questo senso, nei paragrafi precedenti, sono state evidenziate le diverse criticità del “reclamo/mediazione”, da un punto di vista giuridico. Nella specie, si ravvisano lacune normative dell'istituto, soprattutto per quanto rileva l'aspetto procedurale – di fatto, affidate all'interpretazione della stessa Amministrazione²⁶⁹ –, che, di certo, non realizzano nel concreto gli iniziali propositi del legislatore. I limiti oggettivi e soggettivi che restringono l'ambito applicativo del cd.

²⁶⁹ Circolari nn. 9, 33 e 39 dell'Agenzia delle Entrate del 2012.

“reclamo/mediazione”, lo rendono, altresì, un rimedio speciale e non a carattere generale.

Tali brevi considerazioni, che verranno poi sviluppate meglio in seguito, certamente possono spingere l'interprete a una ricerca, nei diversi sistemi giuridici nel panorama internazionale, di soluzioni alternative, volte a ridurre la conflittualità nascente dall'attività accertativa dell'Ente impositore, subordinando la presentazione del ricorso dinanzi al giudice competente, al previo espletamento di una fase stragiudiziale e amministrativa.

In tal senso, appare utile l'analisi e il confronto con il sistema fiscale tedesco che ha sviluppato una soluzione molto simile all'istituto qui esaminato. Come si vedrà più avanti, la normativa concernente l'accertamento delle imposte e le norme sul processo tributario tedesco sono informate ad un bilanciamento di diversi interessi: da una parte, il recupero delle somme erariali, per mezzo dell'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, dall'altra, la tutela del contribuente che si sostanzia nella certezza delle procedure di controllo e accertamento e nel rispetto del “legittimo affidamento” nei confronti dell'attività della Pubblica amministrazione.

4.2. I principi costituzionali applicabili in ambito tributario

Certamente, prima di esaminare le diverse norme preminenti nell'ordine di una ricostruzione sistematica dell'attività accertativa dell'Amministrazione e della tutela attribuita al contribuente, tanto nella fase extragiudiziale, quanto nella fase strettamente contenziosa, occorre soffermarsi sui principi costituzionali che governano il sistema fiscale tedesco.

Senza ombra di dubbio, occorre prendere in considerazione alcune disposizioni della Costituzione Federale Tedesca (*Grundgesetz*), di seguito anche GG, volte ad assegnare una tutela sostanziale e giurisdizionale nei confronti di ogni individuo nel rapporto con la Pubblica amministrazione (*Verwaltung*).

Innanzitutto, corre l'obbligo di richiamare l'art. 2 GG che garantisce lo sviluppo della propria personalità, salvo che non arrechi nocimento altrui o si violi la legge costituzionale o la legge morale. La libertà di ogni individuo è inviolabile e può essere limitata solo attraverso una legge²⁷⁰. In via generale, l'articolo menzionato può rappresentare un primo limite in capo all'Amministrazione pubblica nell'esercizio dei suoi poteri e delle sue funzioni. In effetti, il principio, che si evince dalla norma in parola, non consente la realizzazione di condotte che possano, senza una legge specifica – in questo può individuarsi una riserva di legge assoluta²⁷¹ –, limitare la libertà, attraverso qualsiasi mezzo, di ogni individuo.

Una ulteriore disposizione, su cui soffermare particolare attenzione, riguarda il principio di uguaglianza davanti alla legge di ogni individuo sancita sul successivo art. 3²⁷². Nonostante la sua indubbia portata generale, rappresenta un precipuo vincolo giuridico per la Pubblica amministrazione. Infatti, volendo contestualizzare il principio in esame al presente approfondimento, può affermarsi che tale vincolo

²⁷⁰ L'articolo recita così:

«(1) Jeder hat das Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit, soweit er nicht die Rechte anderer verletzt und nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder das Sittengesetz verstößt.

(2) Jeder hat das Recht auf Leben und körperliche Unversehrtheit. Die Freiheit der Person ist unverletzlich. In diese Rechte darf nur auf Grund eines Gesetzes eingegriffen werden.» Si veda anche A. ADELE, J. LUTHER, *La legge fondamentale tedesca*, Milano, 1997, pag. 44.

²⁷¹ Si veda anche l'art. 104 GG. Cfr. P. LUCIFREDI, *Appunti di diritto costituzionale comparato. Il sistema tedesco*, Milano, 2001, pag. 17 e ss.. F. BARTOLOMEI, *La carta costituzionale della Repubblica federale di Germania*, Milano, 2000, pagg. 7-8.

²⁷² La disposizione citata afferma che:

«(1) Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich.

(2) Männer und Frauen sind gleichberechtigt. Der Staat fördert die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern und wirkt auf die Beseitigung bestehender Nachteile hin.

(3) Niemand darf wegen seines Geschlechtes, seiner Abstammung, seiner Rasse, seiner Sprache, seiner Heimat und Herkunft, seines Glaubens, seiner religiösen oder politischen Anschauungen.» ID., op. cit., pag. 44.

possa limitare il potere discrezionale della Pubblica amministrazione, quando questa eserciti le proprie funzioni nei confronti di ogni individuo²⁷³. In effetti, si tratta di una garanzia, che, come si vedrà nei successivi paragrafi, influenza fortemente l'impostazione adottata dal legislatore nella regolazione dei rapporti tra Amministrazione finanziaria (*Finanzbehörde*) e contribuente (*Steuerpflichtiger*), assegnando specifiche tutele a quest'ultimo, nel caso di ispezioni e verifiche, nella valutazione delle prove, nella concessione di un'agevolazione fiscale o dilazione di pagamento o nella corretta instaurazione del contraddittorio nelle diverse e molteplici occasioni di "contatto" con l'Autorità fiscale.

Nelle ipotesi suddette, il principio di uguaglianza svolge la funzione di bilanciare il potere della Pubblica amministrazione, nel caso in essere, in materia fiscale, con l'intento di assicurare tanto l'imparzialità, quanto la terzietà²⁷⁴ nella sua attività. La conferma di quanto asserito è fornita anche dall'art. 19, comma 4, GG, alla stregua del quale ogni soggetto, il cui diritto sia stato leso dal potere pubblico, può adire l'autorità giudiziaria ordinaria (*Ordentliche Rechtsweg*), se non è disposto diversamente dalle norme²⁷⁵. Da tale breve frammento, possono ricavarsi alcuni

²⁷³ Un esempio può rivenirsi proprio nel *Abgabenordnung* – anche AO - (testo che racchiude le norme sull'attività amministrativa in materia tributaria) al § 5, rubricato "Ermessen", "Discrezionalità", il quale impone che:

«Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.», ovvero quando l'Amministrazione è autorizzata ad utilizzare il suo potere discrezionale deve farlo in conformità con lo scopo dell'autorizzazione e deve rispettare le restrizioni normative a tale discrezionalità. Il legislatore, proprio in virtù dei principi costituzionali qui in esame, ha, pertanto, imposto limiti stringenti all'attività discrezionale dell'Autorità finanziaria.

²⁷⁴ A tal proposito, può giovare il § 85 AO, rubricato "Besteuerungsgrundsätze", "Principi dell'imposizione", il quale prevede che le Autorità fiscali debbano determinare e riscuotere le imposte secondo la legge. Il paragrafo recita:

«Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuerergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.»

²⁷⁵ Il comma citato dispone che:

«(4) Wird jemand durch die öffentliche Gewalt in seinen Rechten verletzt, so steht ihm der Rechtsweg offen. Soweit eine andere Zuständigkeit nicht begründet ist, ist der ordentliche Rechtsweg gegeben. Artikel 10 Abs. 2 Satz 2 bleibt unberührt.» Si veda anche A. ADELE, J. LUTHER, *La legge fondamentale tedesca*, Milano, 1997, pag. 44.

importanti principi. Un primo, di ordine generale, è il carattere individuale della tutela che è assegnata esclusivamente a quel soggetto che ha subito una lesione di un diritto fondamentale. Il secondo impone un nesso causale tra il potere pubblico esercitato e la lesione procurata. In altri termini, contro una lesione di un diritto procurata dall'esercizio del potere pubblico, è sempre ammessa la tutela giurisdizionale. Come espresso in maniera alquanto chiara dal comma 4, se la legge non dispone diversamente, l'autorità giudiziaria competente a conoscere le controversie riguardanti la lesione di un certo diritto di un soggetto è ordinaria – salvo ovviamente una differente giurisdizione -²⁷⁶.

Gli articoli finora esaminati hanno la peculiarità di cristallizzare alcuni principi fondamentali, comuni nelle moderne democrazie. Al fine di sottrarre tali norme alle modifiche normative o a processi di revisione costituzionale, l'art. 79 GG²⁷⁷ ne ha disposto la loro immodificabilità, garantendone una stabilità nell'ordinamento giuridico tedesco²⁷⁸. Le tutele assegnate ad ogni soggetto, nella specie il contribuente, si traducono, dunque, in una riserva di tutela giurisdizionale e una riserva di legge prevista per la Pubblica amministrazione e, quindi, anche per le Autorità fiscali.

Vieppiù. Lo spirito garantista è confermato riportare anche dall'art. 19, commi da 1 a 3 GG. Infatti, i limiti imposti al legislatore ordinario si traducono nel divieto di approvare una legge che sia destinata ad un singolo soggetto, cd. "divieto di legge provvedimento", o, nel caso in cui la legge intenda limitare un determinato diritto fondamentale, deve menzionare il diritto e l'articolo che lo prevede espressamente e

²⁷⁶ Alcuni (Cfr. P. LUCIFREDI, op. cit., pag. 23) hanno osservato che «*difficilmente si potrebbe immaginare un meccanismo garantista*».

²⁷⁷ Più precisamente, il comma 3 dell'articolo citato sottrae alla revisione l'articolazione della Federazione in *Länder*, il principio della partecipazione dei *Länder* alla funzione legislativa e i principi stabiliti dagli artt. da 1 a 20.

²⁷⁸ AA.VV., *Costituzioni comparate*, Torino, 2013, pagg. 156-157. A. ANZON, J. LUTHER, op. cit., pagg. 77-78.

solo attraverso tale bilanciamento, a garanzia dei diritti contenuti nella Costituzione, con una legge, un diritto fondamentale può essere leso nel suo contenuto²⁷⁹.

Da attenta disamina della Carta costituzionale emergono taluni principi e limiti in materia tributaria. A mente dell'art. 105 GG, la competenza in tema di legislazione dei tributi è distribuita dalla stessa Costituzione federale tedesca, in base alla destinazione delle entrate. Nella specie, è di esclusiva competenza della Federazione la regolazione dei dazi doganali e i monopoli, mentre è concorrente, se in tutto o in parte, le entrate sono destinate alla federazione (*Bunde*) o ai singoli "Länder".

All'Amministrazione finanziaria della Federazione o alle singole Amministrazioni finanziarie dei *Länder* è concessa la facoltà di prevedere i criteri di determinazione della base imponibile per ogni singola imposta. Ciò permette di limitare la discrezionalità dell'Ente impositore nella fase di attuazione della norma tributaria e garantisce che l'introduzione di un nuovo tributo non sfugga al principio di democrazia.

Inoltre, non è consentito al legislatore federale o al singolo *Länder* di introdurre norme di mero rinvio alla normativa regolamentare o secondaria o cd. "rinvio in bianco" che non permetta una piena attuazione del principio di riserva di legge.

Orbene, i principi ricavabili dagli articoli esaminati consentono di ricostruire sinteticamente il quadro costituzionale a sostegno e limite dell'attività del legislatore e delle Autorità fiscali. Di tal guisa, appare evidente l'intento della Carta costituzionale di fornire una serie di garanzie da rispettare sia nel procedimento amministrativo in generale, che termina con l'emissione di un atto amministrativo, sia nella fase contenziosa.

²⁷⁹ AA.VV., op. cit., Torino, 2013, pag. 196.

4.3. L'attività dell'Autorità fiscale: limiti e tutele

L'esame dei principi costituzionali consente di comprendere l'impostazione adottata dal legislatore nella regolazione dell'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria. In tale sede, occorre esaminare, in via preliminare, le norme concernenti la procedura per la formazione degli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria, soffermandosi sull'analisi delle molteplici tutele assegnate al contribuente in attuazione proprio dei principi costituzionali.

Orbene, le norme che regolano l'attività dell'Amministrazione finanziaria sono racchiuse nel “*Abgabenordnung*”, di seguito anche “AO”, approvato nel 1977²⁸⁰. Tale testo disciplina, con attenzione, i poteri attribuiti all'Ente impositore nella fase di accertamento delle imposte, regolando, di conseguenza, sia casi di accessi, di ispezioni, sia le procedure di formazione dei relativi provvedimenti amministrativi, con l'indicazione dei singoli diritti e rimedi previsti per il destinatario, qualora si ravvisino ipotesi di illegittimità dell'attività accertativa e impositiva contenuta in ogni singolo provvedimento.

Quanto all'attività dell'Autorità fiscale, bisogna precisare che i principi ai quali deve attenersi, di matrice costituzionale, traggono spunto dal codice sul procedimento amministrativo (*Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVfG*) che si ritiene essenziale andare ad esaminare.

Nell'un'ottica di rendere più celere il procedimento amministrativo e ridurre la conflittualità tra Pubblica amministrazione e privato cittadino, si richiamano, *in primis*, i principi di “*semplicità, opportunità e celerità*”, regolati dal paragrafo 10 VwVfG,

²⁸⁰ Per approfondimenti, si veda anche V. E. FALSITTA, *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca*, Milano, 2011.

rubricato “*Nichtförmlichkeit des Verwaltungsverfahrens*”, ovvero “*Nessuna formalità del procedimento amministrativo*”²⁸¹.

Un secondo principio, invece, concerne il “dovere alla collaborazione tra le parti nel procedimento amministrativo”. La disposizione in questione è finalizzata a rafforzare le garanzie sopra esaminate, fornendo protezione al soggetto privato nei rapporti con la Pubblica amministrazione, a mente del paragrafo 26, comma 2, il quale, per l'appunto, prevede che «*Die Beteiligten sollen bei der Ermittlung des Sachverhalts mitwirken*», ovvero “*le parti cooperano all'accertamento dei fatti.*”

Con l'intento di aumentare le fasi di contraddittorio e volte alla riduzione dell'eventuale contenzioso nascente, il codice amministrativo tedesco ha previsto un generale “*dovere di audizione tra le parti*”²⁸².

Si ravvisano ulteriori forme di tutela nella fase di formazione dell'atto amministrativo. Se, da un lato è previsto il cd. “*principio inquisitorio*” introdotto dal paragrafo 24, cit. per consentire all'Amministrazione di reperire tutte quelle informazioni necessarie per l'espletamento delle proprie funzioni, dall'altro, è assicurata un'importante tutela ai destinatari dell'attività amministrativa nella fase dell'acquisizione delle prove. Sul punto, bisogna menzionare il paragrafo 26, cit.. La norma in commento impone la formazione del contraddittorio anche per l'assunzione delle prove nel procedimento amministrativo.

I principi sopra descritti, come si vedrà a breve, trovano applicazione anche nella legislazione in materia tributaria. Vale la pena, dunque, di passare in rassegna alcune disposizione del codice tributario.

²⁸¹ L'articolo in commento stabilisce che l'attività della pubblica amministrazione non è vincolata a forme specifiche “*bestimmte Formen*”, salvo che sia disposto diversamente dalla legge.

²⁸² D. U. GALETTA, *La legge tedesca sul procedimento amministrativo (Verwaltungsverfahrensgesetz)*, Milano, 2002, pag. 22 e ss..

Da un punto di vista soggettivo, il codice in commento si preoccupa di fornire una definizione di “contribuente”. Il § 33 AO, rubricato “*Steuerpflichtiger*” (contribuente)²⁸³, prevede che per “contribuente” debba intendersi colui che è tenuto al pagamento di un tributo, il responsabile d'imposta, colui che è obbligato a trattenere e versare un'imposta per conto di terzi, colui che è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi o a provvedere alla tenuta delle scritture contabili in base alle leggi tributarie. Come appare immediatamente evidente, la definizione fornita della norma in esame, sembra accogliere un'accezione assai “generica” di contribuente che si riferisce anche a soggetti tenuti al versamento di un'imposta in forza di un obbligo di natura procedurale e meramente dichiarativa, come, per l'appunto, la presentazione di una dichiarazione, la tenuta delle scritture contabili o il versamento di un'imposta trattenuta ad un soggetto terzo.

L'ambito soggettivo è, altresì, circoscritto grazie al § 78 AO, “*Beteiligte*” (letteralmente “*Partecipanti?*”). Tale norma individua, da un punto di vista procedimentale, i soggetti che possono partecipare al procedimento amministrativo. Secondo il paragrafo in commento, si ritengono parti del procedimento amministrativo (letteralmente “*Processo?*”) (i) i soggetti che propongono o si oppongono ad un ricorso amministrativo o anche extragiudiziale²⁸⁴, (ii) coloro ai quali è destinato un certo atto amministrativo emesso dall'Ente impositore o (iii) con i quali l'Autorità finanziaria stipula un contratto di diritto pubblico.

²⁸³ La norma dispone che:

«(1) *Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.*
(2) *Steuerpflichtiger ist nicht, wer in einer fremden Steuersache Auskunft zu erteilen, Urkunden vorzulegen, ein Sachverständigengutachten zu erstatten oder das Betreten von Grundstücken, Geschäfts- und Betriebsräumen zu gestatten hat.»*

²⁸⁴ Si veda *amplius* più avanti.

Quanto al procedimento, invece, bisogna soffermarsi sulle condizioni e sui limiti per il suo avvio da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questi termini, ai sensi del paragrafo 86 AO, l'Amministrazione finanziaria decide, secondo un doveroso apprezzamento²⁸⁵, se e quando avviare il procedimento amministrativo. La norma, tuttavia, prevede alcune eccezioni. Invero, non deve esercitare il potere di avviare discrezionalmente il procedimento amministrativo, quando (i) deve essere fatto d'ufficio o su istanza di parte o (ii) quando può solo agire su istanza di parte e non sia stata presentata alcuna domanda.

Sulla scorta delle norme sopraesposte, che, come visto, trovano applicazione, in via generale, per ogni tipo di procedimento amministrativo, corre l'obbligo di soffermarsi sui limiti e gli obblighi che l'Ente impositore è tenuto a rispettare nel caso di ispezioni e accertamenti d'imposta.

A tal proposito, può richiamarsi il paragrafo 88 AO, che enuncia il cd. "principio inquisitorio"²⁸⁶, il quale assegna all'Amministrazione la facoltà di scegliere le modalità più congrue per effettuare le verifiche sul destinatario. Nella specie, l'Autorità fiscale accerta d'ufficio i fatti che contribuiscono a ricostruire la ricchezza rilevante ai fini fiscali, determina "tipo ed entità" delle verifiche. Sempre il medesimo paragrafo stabilisce che la stessa non è soggetta ad alcun vincolo né di allegazione, né di considerare le prove richieste dagli interessati al procedimento amministrativo. Inoltre, può disattendere le osservazioni del contribuente e non ammettere le prove da lui proposte, in base a singoli casi individuali. L'Amministrazione deve, però, considerare ogni circostanza rilevante per il caso individuale, anche quelle circostanze favorevoli al contribuente. Per garantire uniformità nella fase di verifica e di indagine,

²⁸⁵ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 51 e ss..

²⁸⁶ Come visto più indietro, principio comune anche al procedimento amministrativo.

il Ministero delle Finanze può emanare un Decreto, previa l'intesa con il Consiglio Federale, avente ad oggetto le modalità e l'entità delle verifiche con l'impiego di sistemi automatici, in caso di controlli automatizzati²⁸⁷.

Le peculiarità del procedimento amministrativo possono riassumersi nella valorizzazione, da parte del legislatore, dell'obbligo di cooperazione tra le parti e l'obbligo di rispettare il contraddittorio tra le stesse, obblighi comuni anche nel codice sul procedimento amministrativo.

Quanto al primo principio, può richiamarsi il § 90 AO, rubricato “*Mitwirkungspflichten der Beteiligten*”, ovvero “*Obbligo dei partecipanti a cooperare*”. Nella specie, l'obbligo consiste nel dovere di cooperazione tra le parti interessate (contribuente ed Amministrazione), per ricostruire i fatti della singola fattispecie e di garantire la rivelazione “piena e veritiera” (*vollständig und wahrheitsgemäß*) dei fatti rilevanti ai fini della tassazione (letteralmente “di rilievo tributario”), con l'indicazione di ogni prova a loro nota. Qualora i fatti siano estranei all'ambito di applicazione del presente codice, gli interessati devono chiarire tali circostanze e procurare i mezzi di prova necessari, dovendo sfruttare tutte le possibilità legali ed effettive di cui possano disporre.

Al legislatore certamente non è sfuggita la problematica relativa al reperimento delle informazioni concernenti contribuenti che intrattengono rapporti con soggetti residenti in altri Stati o hanno in essere rapporti giuridici in altri Paesi. Per tale ragione, questi ha ritenuto opportuno, benché possa risultare superfluo, richiamare la disciplina dello scambio di informazioni contenuta nell'art. 26, Modello OCSE contro le doppie imposizioni, nonché richiamare il paragrafo 1, comma 2 della

²⁸⁷ Un siffatto modello di controllo trova il suo corrispondente nel sistema fiscale italiano con i controlli automatizzati previsti dagli artt. 36-*bis*, d.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis*, d.P.R. n. 633/1972.

“Legge fiscale sulle relazioni con l'estero” (*Aussensteuergesetz*), con particolare riferimento alla disciplina degli accordi sui prezzi, del valore normale e delle operazioni straordinarie.

Il secondo principio, invece, riguardante il principio del contraddittorio, si traduce con il diritto/dovere di audizione delle parti interessate, ed è disciplinato dal paragrafo 91, il quale dispone che prima che venga adottato dall'Ente impositore un atto amministrativo che possa incidere sui diritti di una parte, questa deve poter effettuare le proprie osservazioni rilevanti ai fini della decisione²⁸⁸. L'obbligo in questione può essere disatteso (i) nel caso in cui sia necessaria un'immediata decisione per evitare ritardi o per tutelare un interesse pubblico; (ii) quando l'audizione comporti l'inosservanza di un termine fondamentale per giungere alla decisione; (iii) se l'Amministrazione intenda notificare un numero elevato di provvedimenti generali o atti amministrativi simili che si avvalgono di sistemi automatizzati; (iv) quando devono essere adottati nuovi provvedimenti nel corso dell'esecuzione. Infine, l'audizione non deve essere tenuta, quando è in contrasto con un interesse pubblico cogente²⁸⁹.

Una volta regolati i poteri dell'Autorità fiscale, il codice tributario dedica un'apposita sezione agli atti amministrativi. In effetti, l'impostazione voluta dal legislatore tedesco, tipica anche del diritto amministrativo, prevede che l'attività della Pubblica amministrazione si debba concludere, generalmente, con un atto. A tal proposito, il legislatore, con precisione, fornisce una definizione, al paragrafo 118, di un atto amministrativo (*Verwaltungsakts*), come «ogni provvedimento, decisione o atto di sovranità emanato da un'autorità per regolamentare un caso individuale nella sfera del diritto

²⁸⁸ «(1) Bevor ein Verwaltungsakt erlassen wird, der in Rechte eines Beteiligten eingreift, soll diesem Gelegenheit gegeben werden, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern. Dies gilt insbesondere, wenn von dem in der Steuererklärung erklärten Sachverhalt zuungunsten des Steuerpflichtigen wesentlich abgewichen werden soll.»

²⁸⁹ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 57 e ss..

*pubblico e destinato ad avere effetti giuridici diretti e immediati verso l'esterno*²⁹⁰.

Contrariamente, l'atto amministrativo può essere anche a carattere generale, quando è rivolto ad un gruppo di soggetti individuati dalla legge ed aventi in comune alcune precise caratteristiche definite o definibili.

Sono richiesti particolari requisiti per l'adozione di un atto amministrativo in materia fiscale che intendono rafforzare ulteriormente le garanzie nei confronti del destinatario. Il paragrafo 119, "*Bestimmtheit und Form des Verwaltungsakts*", "*Chiarezza e forma dell'atto amministrativo*", prevede che l'atto amministrativo adottato debba essere sufficientemente chiaro nel contenuto, al di là della forma scelta dall'Amministrazione pubblica.

Un altro vincolo imposto all'Autorità fiscale è rappresentato dall'obbligo di motivazione previsto dal paragrafo 121 AO. Tuttavia, sono previste delle eccezioni che sono tassativamente elencate dalla disposizione in commento. Si tratta del caso in cui (i) l'Amministrazione adempie ad una istanza o dà seguito ad una dichiarazione e l'atto amministrativo non pregiudica i terzi; (ii) quando il destinatario dell'atto amministrativo è già a conoscenza delle valutazioni dell'Amministrazione, senza che sia necessario riprodurla o esporla con il medesimo atto; (iii) quando sono emanati atti amministrativi in numero consistente o con l'ausilio di dispositivi automatici per i quali non è richiesta la motivazione; (iv) quando sia un atto imposto dalla legge; (v) quando è stata resa nota la disposizione generale.

Oltre agli obblighi imposti circa il contenuto, il legislatore tedesco si è occupato anche di limitare la portata e gli effetti dell'atto. Si evidenzia il paragrafo 124 AO, nei

²⁹⁰ La norma in commento recita così: «*Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Allgemeinverfügung ist ein Verwaltungsakt, der sich an einen nach allgemeinen Merkmalen bestimmten oder bestimmbar Personenkreis richtet oder die öffentlich-rechtliche Eigenschaft einer Sache oder ihre Benutzung durch die Allgemeinheit betrifft.*»

termini del quale è chiaramente previsto che l'atto produca effetti esclusivamente nei confronti del destinatario o dell'interessato dal momento in cui ne viene a conoscenza, cd. "recettività dell'atto". L'atto amministrativo produce i suoi effetti finché non sia stato revocato, annullato o sia scaduto. In ogni caso, quando l'atto è considerato invalido non produce effetti nei confronti del destinatario.

Questa precisazione certamente assume un'importante valore se letta assieme ai precedenti limiti imposti per la formazione degli atti amministrativi in materia fiscale. In effetti, con le predette norme, il codice intende garantire la "certezza" tanto nella forma, quanto nel contenuto dell'attività amministrativa dell'Ente impositore che si estrinseca con l'emissione di un atto. Ciò permette di uniformarsi ai principi costituzionali analizzati nel precedente paragrafo.

Seguendo, dunque, tale impostazione, l'inosservanza dei precetti imposti dalle norme esaminate determina importanti conseguenze nei confronti del destinatario dell'atto. Come già sottolineato, il paragrafo 124 ha espressamente fatto riferimento all'inefficacia dell'atto invalido²⁹¹.

In particolare, un atto amministrativo deve considerarsi nullo «*Nichtig*»²⁹², se si ravvisano gravi errori o, a seguito di un'attenta valutazione delle circostanze, risulta "ovvia" la sua nullità²⁹³.

Altresì, deve considerarsi nullo, al di là delle condizioni esposte in precedenza, quando (i) l'atto viene rilasciato in forma scritta o elettronica, ma non consente di individuare l'Autorità fiscale che lo ha emanato; (ii) nessuno può conformarvisi per motivi di fatto; (iii) richiede il compimento di un atto illecito che configura una

²⁹¹ D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006, pag. 110.

²⁹² Paragrafo 125 AO.

²⁹³ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 80.

fattispecie di reato o un illecito amministrativo, e (iv), infine, è contrario al buon costume.

Al contrario, l'atto amministrativo non è invalido (i) per il solo fatto che non sono state rispettate le disposizioni sulla competenza territoriale; (ii) se ha collaborato una persona esclusa ai sensi del paragrafo 82 comma 1, nn. 2-6 e cpv. 2²⁹⁴; (iii) se una commissione prevista dalla legge a cooperare all'emissione dell'atto amministrativo non ha deliberato o non ha potuto prendere la decisione prescritta relativamente ad un atto amministrativo; (iv) se è stata omessa la cooperazione di un'altra Autorità fiscale prevista dalla legge. Infine, la medesima disposizione precisa che se l'invalidità dell'atto amministrativo investe solo una sua parte, deve essere considerata non valida nella sua interezza, se la parte non valida è così essenziale che l'Autorità fiscale non avrebbe emesso l'atto amministrativo senza di essa. L'Autorità fiscale competente può, comunque, in ogni momento, verificare la nullità dell'atto *ex officio*; mentre deve essere accertata su domanda del contribuente, quando il richiedente abbia un interesse legittimo.

Al fine di favorire la cooperazione tra Erario e contribuente, con l'intento di ridurre forme di contenzioso, l'atto amministrativo che contenga errori, oppure possa produrre effetti non voluti dall'Amministrazione finanziaria, può essere reinterpretato dalla stessa, attraverso un successivo atto amministrativo²⁹⁵.

Tale disposizione non si applica, qualora l'atto amministrativo emesso successivamente, che reinterpreta l'atto amministrativo erroneo, sarebbe in contraddizione con la volontà chiaramente riconoscibile dell'Amministrazione finanziaria emittente o i suoi effetti giuridici sarebbero meno favorevoli nei confronti

²⁹⁴ Il paragrafo in commento regola le ipotesi di persone che non possono prendere parte al procedimento amministrativo per rapporti di parentela o per conflitto di interessi.

²⁹⁵ Paragrafo 128.

della persona interessata, rispetto agli effetti dell'atto amministrativo errato. La reinterpretazione non può essere effettuata, quando la “revoca” dell'atto amministrativo non sarebbe ammissibile.

Un apposito paragrafo assegna la facoltà all'Amministrazione di apportare le necessarie correzioni agli errori materiali, anche di stampa, ad un atto amministrativo, previa la “partecipazione” dei soggetti coinvolti nel procedimento amministrativo. Sempre in tema di correzione degli atti, il legislatore ha previsto con la medesima disposizione che un atto che può essere emesso in forma di una decisione giuridicamente vincolante non può essere convertito in atto che assume la forma di una decisione discrezionale²⁹⁶.

Vi sono, altresì, ulteriori strumenti a disposizione dell'Autorità fiscale volti a rimuovere i vizi formali e sostanziali degli atti amministrativi. Trova una collocazione autonoma la disciplina del “ritiro” dell'atto amministrativo²⁹⁷. Infatti, secondo il codice, un atto amministrativo illegittimo può, anche se divenuto definitivo, essere ritirato, in tutto o in parte, sia con “effetti futuri” (*melius: ex nunc*), sia retroattivi. Un atto amministrativo, che dà luogo a un diritto o ad un vantaggio sostanziale, da un punto di vista giuridico, o conferma tale diritto o vantaggio (“*begünstigender verwaltungakt*”, letteralmente “*un atto amministrativo favorevole*”)²⁹⁸, può essere ritirato solo se (i) è stato rilasciato da un'Amministrazione finanziaria che risulti incompetente per materia, secondo le norme della presente legge; (ii) è stato emesso tramite mezzi illeciti come l'inganno, la minaccia o la corruzione; (iii) il beneficiario ha ottenuto l'emissione di un atto amministrativo, fornendo informazioni che erano,

²⁹⁶ Paragrafo 129.

²⁹⁷ Paragrafo 130.

²⁹⁸ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 82.

nella sostanza, inesatte o incomplete; (iv) il beneficiario era a conoscenza della sua illegittimità, o non ne era a conoscenza a causa di una sua grave negligenza.

Se l'Amministrazione finanziaria è a conoscenza di fatti che giustificano il ritiro di un atto amministrativo favorevole ma illegittimo, il ritiro è permesso solo entro un anno dalla data in cui è venuta a conoscenza della causa che giustifica il suo ritiro. Ciò non si applica nel caso del punto *sub* (ii). Una volta che l'atto amministrativo sia divenuto definitivo, la decisione sul ritiro è presa dall'Amministrazione finanziaria competente, ai sensi delle disposizioni in materia di competenza territoriale.

Il presente testo normativo, altresì, prevede un ulteriore strumento di rimedio per atti che, pur legittimi²⁹⁹, per ragioni di opportunità o perché consentito dalla legge, meritano di essere rivisti o di non produrre effetti. Tale rimedio prende il nome di "revoca".

Questo trova applicazione, quando (i) un atto legittimo, ovvero un atto amministrativo non favorevole, può, anche dopo che sia divenuto definitivo, essere revocato, in tutto o in parte, con effetti *ex nunc*, salvo che comunque un atto amministrativo di contenuto simile debba essere emesso o la revoca sia inammissibile per altri motivi; (ii) un atto amministrativo legittimo a carattere favorevole per il destinatario può, anche quando sia diventato inoppugnabile, essere revocato, in tutto o in parte, con effetti *ex nunc* solo quando (a) la revoca è consentita dalla legge o con una riserva espressa contenuta nello stesso atto amministrativo; (b) l'atto amministrativo è connesso all'adempimento di un obbligo che il beneficiario non ha rispettato (condizione), oppure non adempiuto entro un termine fissato o dalla legge o dallo stesso atto, (c) l'Amministrazione finanziaria avrebbe diritto, a seguito di

²⁹⁹ Tale aspetto distingue la disciplina della revoca dal ritiro.

successivi cambiamenti di circostanze, a non emettere l'atto amministrativo in commento e se la mancata revoca metterebbe in pericolo l'interesse pubblico.

Le disposizioni in materia di ritiro, revoca e annullamento si applicano anche nel corso del procedimento di opposizione o ricorso extragiudiziale³⁰⁰ e del procedimento dinanzi ai tribunali fiscali³⁰¹.

4.3.1. (segue) L'accertamento e la liquidazione dell'imposta

Proseguendo l'analisi delle norme relative alla attività amministrativa in materia tributaria, vale la pena soffermarsi sulle disposizioni relative all'avviso di accertamento "*Steuerfestsetzung*" che, certamente, possono completare il quadro normativo di riferimento.

A tal proposito, bisogna prendere le mosse dal Capo III, rubricato "*Festsetzungs und Feststellungsverfahren*", "*Liquidazione e procedura di determinazione*"³⁰². In tale sezione del codice tributario tedesco, il legislatore ha voluto dedicare un intero capo alla procedura di controllo, liquidazione e determinazione della base imponibile, con conseguente calcolo dell'imposta, sulla scorta dell'autoliquidazione e del versamento effettuati dallo stesso contribuente.

Il paragrafo 155 AO, "*Steuerfestsetzung*", letteralmente "*Liquidazione dell'imposta*", si preoccupa di regolare, in ogni sua parte, l'attività dell'Autorità fiscale. Essa si conclude, come anticipato nel paragrafo precedente, con un atto amministrativo di liquidazione delle imposte che prende il nome di "avviso d'imposta", "*Steuerbescheid*", da notificare al destinatario, a mente del paragrafo 122 AO.

³⁰⁰ Si veda più avanti.

³⁰¹ Per ulteriori approfondimenti, si veda più avanti.

³⁰² V. E. FALSITTA, op. cit., XXIV e ss., il quale si sofferma sul significato dei termini adoperati dal legislatore tedesco e sulla natura dell'attività di liquidazione e determinazione in ambito tributario.

La necessità di notificazione dell'avviso è richiesta anche nelle ipotesi di esenzione, totale o parziale, da un'imposta o per il rigetto di una domanda di liquidazione d'imposta. Emerge, dunque, una stretta somiglianza con la struttura dell'attività dell'Amministrazione finanziaria regolata dalle leggi tributarie italiane: in entrambi i sistemi, gli atti in commento sono "recettizi".

In via generale, sono distinti due momenti logici nell'attività dell'Autorità fiscale. La fase relativa alla determinazione della base imponibile e la successiva liquidazione dell'imposta. Il comma 2 del paragrafo in commento, tuttavia, consente all'Amministrazione di emettere un avviso di imposta anche senza il previo avviso di determinazione della base imponibile.

Quanto, invece, agli aspetti formali, merita particolare attenzione la notificazione degli avvisi di imposta. In particolare, si tratta delle problematiche relative alla notificazione nella solidarietà d'imposta nell'obbligazione tributaria. Infatti, è ammessa la facoltà, per l'Autorità fiscale, di inviare a più soggetti un avviso d'imposta, il cd. "avviso d'imposta collettivo". A ciò si aggiunge, che la stessa Amministrazione competente possa riunire questioni inerenti a prestazioni tributarie accessorie o altre pretese nei confronti di uno o più contribuenti. Il medesimo criterio si applica anche quando, per i rapporti giuridici reciproci, non tutte le parti hanno a carico l'obbligo di liquidazione dell'imposta. Le disposizioni operanti nel merito dell'avviso di accertamento sono altresì valide a proposito del rimborso in materia fiscale.

L'attività accertativa e di liquidazione dell'Amministrazione finanziaria ha dei limiti che la legge ha stabilito con il paragrafo 156 AO, denominato "*Rinuncia alla liquidazione dell'imposta*", il quale, «zur Vereinfachung der Verwaltung» ("*Per semplificare la gestione*"), consente al Ministero delle Finanze di emanare un provvedimento nel quale

è fissata una soglia quantitativa la quale, se non superata, non è prevista la notificazione dell'avviso d'imposta. Una soglia legale è comunque fissata dal predetto paragrafo ed è pari a dieci euro. L'avviso d'imposta, altresì, non è notificato, infine, se risulta gravoso il recupero delle somme accertate o i costi previsti per il recupero delle imposte appaiono sproporzionati rispetto all'ammontare accertato.

Per quanto riguarda gli elementi formali e sostanziali dell'avviso di imposta³⁰³, bisogna precisare che la forma richiesta è quella scritta, se non è previsto diversamente dalla legge. Nell'avviso d'imposta devono essere indicati il tipo e la quantità dell'imposta liquidata, oltretutto i dati del contribuente. Inoltre, l'avviso deve indicare quale mezzo di impugnazione sia possibile, il termine entro cui proporlo, nonché l'Autorità a cui questo rimedio deve essere presentato³⁰⁴.

In riferimento alla procedura di liquidazione dell'imposta, preme richiamarsi il paragrafo 164 AO, rubricato "*Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung*", ovvero "*Liquidazione di imposte con riserva di riesame*"³⁰⁵. La norma in commento stabilisce che, finché la fattispecie non sia stata oggetto di verifica finale, di norma, le imposte sono liquidate a titolo provvisorio, con la riserva di un riesame, senza che sia richiesta alcuna giustificazione. La liquidazione dell'imposta, a mezzo di un avviso, può essere annullata o modificata, fino a quando opera la riserva di riesame. Il contribuente, pertanto, può chiedere la cancellazione o la modifica della liquidazione in qualsiasi momento. Il legislatore non ha trascurato alcun dettaglio relativo alla liquidazione con riserva di riesame. A tal proposito, ha previsto, con la medesima disposizione, che la clausola di riesame possa essere annullata in qualsiasi momento. L'annullamento (della riserva) è equiparabile ad una liquidazione d'imposta, cioè

³⁰³ Paragrafo 157.

³⁰⁴ D. BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, pag. 1012.

³⁰⁵ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 114.

senza la riserva di una liquidazione successiva e definitiva entro un certo termine³⁰⁶. La clausola di riserva è revocata se, a seguito di controllo “esterno”³⁰⁷, nessun cambiamento si sarebbe registrato nei confronti del caso sottoposto a liquidazione con riserva di riesame. La clausola di riesame viene meno, qualora il termine per la liquidazione sia decorso.

Diverso, invece, è il caso regolato dal paragrafo 165 AO, intitolato “*Vorläufige Steuerfestsetzung, Aussetzung der Steuerfestsetzung*”, ovvero “*Liquidazione provvisoria, sospensione della liquidazione*”. In altri termini, con la disposizione in parola, finché sia incerto se si siano verificati i presupposti, la liquidazione può essere stabilita in modo provvisorio. Come alcuni³⁰⁸ hanno avuto modo di osservare, l'incertezza si riferisce alla disponibilità dei fatti a fondamento della determinazione della base imponibile di ogni singolo tributo. Tale forma di liquidazione è ammessa anche quando: (i) vi è incertezza sul se e sul quando gli accordi con altri Stati (con particolare riferimento alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni), in materia fiscale, in favore del contribuente, sono in prossimità di essere ratificati; (ii) la Corte Federale Costituzionale ha dichiarato l'incompatibilità di una legge fiscale con la Legge fondamentale della Germania e il legislatore è obbligato a regolare la materia con un altro atto normativo; (iii) quando la compatibilità di una legge fiscale con il diritto primario è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee³⁰⁹, la Corte Federale Costituzionale o di un tribunale federale di più alto

³⁰⁶ D. BIRK, op. cit., pag. 1013.

³⁰⁷ Si tratta di una particolare forma di verifica disciplinata dai paragrafi 193-207 AO che richiede il controllo sul posto dei ricavi di soggetti che svolgono attività commerciale o un'arte o professione. Si veda *amplius* più avanti. Cfr. D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006, pag. 132 e ss..

³⁰⁸ Cfr. D. BIRK, op. cit., pag. 141 e ss..

³⁰⁹ Il codice tributario tedesco menziona ancora la vecchia dizione dei giudici comunicati non avendo ancora recepito quanto modificato dal Trattato di Lisbona.

grado; (iv) l'interpretazione di una legge fiscale è oggetto di un procedimento dinanzi alla Corte Federale Tributaria.

La norma in parola impone all'Amministrazione di indicare l'ambito di applicazione e le ragioni del carattere provvisorio della liquidazione dell'imposta. Inoltre, è ammessa la sospensione dell'atto, su istanza del destinatario-contribuente, con o senza la prestazione di un'adeguata garanzia. La liquidazione provvisoria comunque può essere annullata o modificata, se l'incertezza è stata rimossa, modificata, oppure l'Amministrazione provvede a rendere definitiva la liquidazione *de qua*.

La fase amministrativa prevista per la liquidazione dell'imposta a mezzo di un avviso prevede ulteriori rimedi per la revisione e correzione delle rettifiche effettuate dall'Autorità competente. Vale la pena, pertanto, richiamare il paragrafo 172 AO. La norma menzionata ammette la possibilità, da parte dell'Autorità fiscale, di cancellare o modificare gli avvisi di imposta diversi da quelli per i quali è previsto il riesame o il carattere provvisorio.

Pertanto, la cancellazione o la modificazione degli avvisi è ammessa se si tratta di: (i) imposte sul consumo; (ii) imposte diverse dalle imposte all'importazione e all'esportazione, ai sensi dell'art. 4 nn. 10 e 11 del codice doganale e dalle accise, a condizione, però, che il contribuente sia d'accordo o sia accolta la sua istanza; tuttavia, questo si applica, a vantaggio del contribuente, solo nel caso in cui egli abbia presentato la domanda prima che il termine per proporre l'opposizione extragiudiziale³¹⁰ sia scaduto, o nella misura in cui l'Autorità fiscale ponga rimedio ad una opposizione, o ad un'azione legale, o se è stato emesso da un'Autorità

³¹⁰ Si vedano i successivi paragrafi.

incompetente, o quando è stato emesso con mezzi illeciti, come il dolo, la minaccia o la corruzione, o, infine, nella misura in cui ciò sia consentito dalla legge.

Il presente paragrafo si applica anche quando l'avviso d'imposta sia stato confermato o modificato da una decisione in sede di opposizione extragiudiziale³¹¹, nonché quando il contribuente abbia accettato o presentato la domanda di modifica o cancellazione prima che il termine per promuovere l'azione di opposizione sia scaduto; le dichiarazioni e le prove che, ai sensi della sezione 364 (b), comma 2, non sono state ammesse nei procedimenti di opposizione, non vengono prese in considerazione per la modificazione o cancellazione dell'avviso. Si applica anche ad un atto amministrativo avverso il quale è stata presentata una domanda, poi respinta, di modifica o annullamento. Le domande pendenti di cancellazione o di modifica di un avviso d'imposta, che sono fatte al di fuori dell'opposizione extragiudiziaria, attinenti a questioni giuridiche giudicate dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, dalla Corte Federale Costituzionale o della Corte Federale Fiscale e che non possono essere accolte a seguito della conclusione del procedimento dinanzi a questi tribunali, possono essere rifiutate per mezzo di un regolamento generale.

Una ulteriore ipotesi³¹² si verifica, quando l'avviso di imposta è emesso, annullato o modificato, in forza dell'attuazione di un accordo reciproco tra diverse Autorità fiscali di diversi Stati o di un lodo arbitrale. Il periodo di accertamento termina decorso un anno dalla data di conclusione dell'accordo o del lodo arbitrale. Quando³¹³ un avviso di imposta è annullato o modificato, può non essere preso in considerazione, solo se a svantaggio del contribuente e nelle seguenti ipotesi: (i) quando la Corte Federale Costituzionale determina l'invalidità di una legge su cui si è

³¹¹ Si veda più avanti.

³¹² Paragrafo 175 (a) AO. D. BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, pag. 1017.

³¹³ Paragrafo 176 AO. Per maggiori approfondimenti, cfr. paragrafo 4.6.

basata la liquidazione ed il successivo avviso di imposta; (ii) quando un più alto tribunale federale non ha applicato la norma, su cui si è basato l'avviso di imposta, perché ritenuta incostituzionale; (iii) quando il mutamento di un orientamento della Corte Federale Fiscale, che è stato applicato fino a quel momento dall'Autorità fiscale per la liquidazione dell'imposta³¹⁴.

Proseguendo la rassegna, bisogna soffermarsi sul paragrafo 177 che si preoccupa di distinguere i meri errori materiali, che impongono comunque l'intervento dell'Amministrazione, dai vizi veri e propri che rientrano nelle ipotesi di annullamento o di modifica dell'avviso. Per errori materiali devono intendersi tutti gli errori, incluse le evidenti scorrettezze, ai sensi del paragrafo 129³¹⁵, che portino a determinare un'imposta, rispetto all'imposta determinata in forza della legge.

Nei casi in cui ricorrono le condizioni per l'annullamento o la modifica di un avviso di imposta a danno del contribuente, quegli errori materiali che non sono la causa della cancellazione o della modifica devono essere corretti sia a vantaggio, sia a svantaggio del contribuente, nella misura in cui la modifica è sufficiente. Oltremodo, nei casi in cui ricorrono le condizioni per l'annullamento o la modifica di un avviso di imposta a vantaggio del contribuente, quegli errori materiali che non sono la causa della cancellazione o modifica devono essere corretti sia a vantaggio, sia a svantaggio del contribuente, nella misura in cui la modifica è sufficiente.

Ai fini della presente disamina, vale la pena soffermarsi ancora sull'attività di controllo e liquidazione dell'imposta da parte dell'Autorità fiscale per comprendere la *ratio* degli strumenti di "contatto" tesi a ridurre le ipotesi di contenzioso. A tal proposito, merita particolare attenzione la "verifica esterna"³¹⁶. Si tratta di una

³¹⁴ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 126.

³¹⁵ Si veda *supra* quanto già osservato.

³¹⁶ Paragrafo 193 e ss..

particolare forma di controllo che trova applicazione nei confronti di quei contribuenti che esercitano un'attività commerciale o agricola o un'attività di libera professione. Questa forma di controllo si sostanzia nella verifica dei ricavi prodotti nelle attività pocanzi menzionate e prevede l'ispezione sul luogo ove si svolgono le predette attività, anche con l'esame dei rapporti fiscali tra privati³¹⁷. Per tale forma di controllo, la legge³¹⁸ impone che, a conclusione di tale fase sui risultati della verifica esterna, vi debba essere un incontro tra l'Autorità fiscale competente e il contribuente, salvo che da tale verifica la base imponibile dell'imposta non sia difforme dalla dichiarazione del contribuente o quest'ultimo vi rinunci. Nel caso in cui, dalla verifica, si ravvisino i presupposti per avviare un procedimento penale o l'irrogazione di sanzioni amministrative, il contribuente deve essere avvertito che tali procedure potrebbero essere avviate. Alla fine del procedimento, l'Autorità fiscale redige un verbale, cd. "verbale di verifica", letteralmente «*schriftlicher Bericht (Prüfungsbericht)*»³¹⁹, nel quale sono riportate le risultanze del controllo effettuato e, su istanza del contribuente o di un interessato, gli deve essere inviato, prima dell'incontro finale, per consentire a quest'ultimo di effettuare le proprie osservazioni³²⁰. Una volta che la verifica esterna sia conclusa³²¹, l'Autorità competente dovrebbe, su richiesta, rilasciare al contribuente un "parere vincolante" sul futuro trattamento tributario di una fattispecie già verificata, se la sua conoscenza per il futuro trattamento è rilevante per l'attività del contribuente.

Il parere vincolante è redatto per iscritto e deve espressamente qualificarsi, per l'appunto, come "vincolante". Inoltre, deve contenere: (i) le circostanze che hanno

³¹⁷ D. BIRK, *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006, pagg. 132-133.

³¹⁸ Paragrafo 201.

³¹⁹ Paragrafo 202.

³²⁰ Paragrafo 202.

³²¹ Paragrafo 204.

determinato il parere vincolante; a questo proposito, si può fare riferimento alle circostanze descritte nella relazione della verifica esterna; (ii) la decisione sulla domanda e le sue principali ragioni; (iii) gli elementi essenziali che riguardano le imposte e il periodo a cui si applica il parere vincolante³²². Il parere vincolante perde la sua efficacia, quando le leggi su cui si fonda sono cambiate. L'Autorità fiscale può annullare o modificare l'impegno vincolante con effetti *ex nunc*. La soppressione, con effetto retroattivo, o la modifica di un parere vincolante è consentita solo se il contribuente è d'accordo o se si realizzano le condizioni di cui al paragrafo 130, comma 2, nn. 1 o 2, in materia di ritiro di un atto amministrativo³²³.

Le norme fin qui esaminate evidenziano l'intento del legislatore tedesco di fornire alle parti coinvolte nell'attività di liquidazione e determinazione dell'imposta diversi strumenti per la risoluzione anticipata delle controversie nascenti dalle predette attività dell'Autorità fiscale. Ciò risulta pienamente garantito dai diversi rimedi che impongono necessariamente occasioni di contraddittorio innanzi all'Amministrazione competente che si traducono nella possibilità di presentare memorie o essere ascoltati in audizioni prima che l'avviso di imposta sia emesso.

4.4. L'opposizione all'atto amministrativo

Oltre a quanto visto nel paragrafo precedente, il codice tedesco sull'attuazione della norma tributaria prevede anche un rimedio amministrativo - per la revisione delle valutazioni contenute negli atti impositivi - di natura squisitamente non contenziosa, (*Aussergerichtliche Rechtsbehelfe*) e che ricadono nel più ampio ambito del

³²² Paragrafo 205.

³²³ Se è stato emesso con il compimento di un illecito, come l'inganno, la minaccia o la corruzione, o il beneficiario ha ottenuto il parere vincolante (il paragrafo 130 si riferisce, invece, all'atto amministrativo), fornendo informazioni che erano essenzialmente inesatte o incomplete,

“*Vorverfahren*”³²⁴, ovvero sia “*Procedimento preliminare*.” Più in particolare, si tratta di un istituto che deve essere esperito necessariamente prima di adire il giudice tributario ed assolve al compito di deflazionare l'eventuale contenzioso insorgente con l'Autorità fiscale.

Fino al 1996, l'“*Abgabenordnung*” prevedeva due distinti strumenti stragiudiziali in materia tributaria. Il primo, tuttora vigente, è regolato dal paragrafo 347 AO, rubricato “*Statthaftigkeit des Einspruchs*” (ovvero sia “*ammissibilità del ricorso extragiudiziale*”), e prevede che il contribuente debba esperire un'opposizione o ricorso “*Einspruch*” preventiva di natura squisitamente amministrativa. Con i paragrafi 349³²⁵ e 368 AO, invece, il legislatore tedesco aveva introdotto un rimedio denominato “*Beschwerde*”, letteralmente “*impugnazione*”, ed era ammesso per particolari ipotesi di atti discrezionali³²⁶ dell'Autorità fiscale diversi da quelli vincolati per i quali era ammessa l'opposizione. L'impugnazione doveva proporsi innanzi all'Autorità gerarchicamente superiore (*Oberfinanzdirektion*)³²⁷ a quella che aveva emesso l'atto,

³²⁴ C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, pag. 787.

³²⁵ Il testo del paragrafo, prima che fosse soppresso, recitava: «(1) *Gegen andere als die in § 348 aufgeführten Verwaltungsakte ist als Rechtsbehelf die Beschwerde gegeben. Dies gilt nicht für Entscheidungen über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf.*

(2) *Die Beschwerde ist außerdem gegeben, wenn jemand geltend macht, daß über einen von ihm gestellten Antrag auf Erlaß eines Verwaltungsaktes ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes binnen angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist. Entscheidungen über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf gelten nicht als Verwaltungsakte in diesem Sinne.*

(3) *Die Beschwerde ist nicht gegeben gegen*

1. *Verwaltungsakte der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sowie der Bundesmonopolverwaltung für Branntwein,*

2. *Entscheidungen des Zulassungsausschusses und des Prüfungsausschusses der Oberfinanzdirektionen in Angelegenheiten des Steuerberatungsgesetzes.*». In buona sostanza, il legislatore aveva ammesso uno specifico rimedio amministrativo per gli atti discrezionali e diversi da quelli elencati dal paragrafo precedente. Il primo comma si conclude con l'ammissione comunque del rimedio extragiudiziale oltre all'esperimento del ricorso gerarchico in commento. Quanto all'operatività del ricorso in parola, segue la medesima impostazione che il legislatore ha adottato per il ricorso extragiudiziale, ovvero si presenta come un rimedio a carattere impugnatorio e può operare anche nei confronti dell'inerzia dell'Autorità fiscale.

³²⁶ A. DI PIETRO, *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della repubblica federale tedesca*, Milano, 1997, pag. 109.

³²⁷ C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, pag. 788.

quindi, con un effetto devolutivo (*Devolutiveffekt*)³²⁸. Con la soppressione avvenuta nel 1996 del *Beschwerde*, l'unico rimedio esperibile prima di adire il giudice tributario è, per l'appunto, il ricorso extragiudiziale o anche chiamato opposizione.

Per capirne la natura, bisogna esaminare con attenzione la sua operatività e la sua collocazione nella fase precontenziosa. La norma introduttiva dell'“*Einspruch*” stabilisce il suo ambito di applicazione. In particolare, la presente disposizione (§ 347 AO) si applica (i) nelle materie tributarie di cui al presente Codice; (ii) nel procedimento di esecuzione degli atti amministrativi in materie diverse da quelle descritte al precedente punto *sub* (i), in relazione agli atti amministrativi che devono essere applicati dalle Autorità fiscali della Federazione o dei *Länder*, in virtù delle disposizioni del presente codice; (iii) in materia di diritto pubblico e di diritto del lavoro, alle quali si applica la presente legge, ai sensi del paragrafo 164 (a)³²⁹ della Legge sulla Consulenza fiscale (*Steuerberatungsgesetz – StBerG* –³³⁰); (iv) in altre materie di competenza delle Autorità fiscali, nella misura in cui le disposizioni sui ricorsi sono state dichiarate applicabili dalla legge.

Il ricorso extragiudiziale è, inoltre, ammissibile quando si sostiene che nelle materie descritte nella prima parte del predetto paragrafo nessuna decisione è stata adottata su istanza del ricorrente per l'emissione di un atto amministrativo, senza che

³²⁸ W. JAKOB, P. PALMISANO, *Diritto tributario e diritto impositivo in Germania*, Ed. Quasar, 1994, Ceradi, pag. 104.

³²⁹ Tale paragrafo, rubricato “*Verwaltungsverfahren und finanzgerichtliches Verfahren*”, si preoccupa di disciplinare il procedimento amministrativo e il ricorso extragiudiziale nelle controversie riguardanti la consulenza fiscale.

³³⁰ Tale legge, come descritto dal paragrafo 1, rubricato “*Anwendungsbereich*”, ovvero “*Ambito di applicazione*”, si applica alle prestazioni di assistenza (i) quando queste sono gestite dalle Autorità fiscali federali o dalle Autorità fiscali dei *Länder*, in materia di diritto federale, di diritto dell'Unione Europea od obblighi derivanti da accordi sulle imposte regolamentati sotto Spazio economico europeo; (ii) nelle questioni che riguardano l'imposta sulla proprietà e l'imposta sul trasferimento immobiliare; (iii) nelle questioni che riguardano le materie disciplinate dalla legge statale o fiscale; (iv) nella materia dei monopoli. L'assistenza in materia fiscale prevede si sostanzia nella consulenza riguardante: i reati fiscali, la tenuta dei libri e delle scritture e la preparazione del bilancio che sono rilevanti ai fini fiscali, il recupero dei crediti per mezzo del rimborso delle imposte o la compensazione.

sia stata fornita una ragionevole motivazione a mezzo di comunicazione entro un termine appropriato (si tratta di un'ipotesi di inerzia o di "silenzio" dell'Autorità fiscale).

Per "questioni fiscali" ("*Abgabenangelegenheiten*"), si devono intendere tutte le questioni legate alla gestione delle imposte, compresi i rimborsi fiscali o le materie altrimenti connesse all'applicazione delle norme fiscali, comprese le misure delle Autorità fiscali Federali aventi ad oggetto il rispetto dei divieti e restrizioni in materia di flussi transfrontalieri di merci, nonché le questioni relative alla gestione di monopoli fiscali.

L'opposizione non è, invece, ammessa, sempre secondo il codice, (i) avverso le pronunce sul ricorso extragiudiziale (ai sensi del paragrafo 367 AO); (ii) in caso di omessa pronuncia su un ricorso; (iii) avverso gli atti amministrativi delle Autorità fiscali gerarchicamente superiori della Federazione e dei *Länder*, (iv) a meno che non sia previsto un procedimento di opposizione; (iv) contro le decisioni (*prüfung*) delle "*Oberfinanzdirektionen*" nella Legge sulla Consulenza Fiscale³³¹. Le rettifiche contenute in avvisi riguardanti la base imponibile³³² (*Grundlagebescheid*), ai sensi del paragrafo 171, comma 10, devono essere impugnati immediatamente e non con l'avviso successivo³³³.

Da un punto di vista soggettivo, invece, la legge si preoccupa di individuare i soggetti legittimati a proporre il ricorso extragiudiziale. Nella specie, il paragrafo 350 AO dispone che solo la parte che afferma di essere stata lesa da un atto amministrativo o dalla sua omissione è autorizzata a presentare l'opposizione. Più che l'individuazione di specifiche categorie di soggetti, il legislatore ha preferito

³³¹ Paragrafo 35 e ss., *StBerG*.

³³² Intendendo, con tale accezione, tutti i rapporti di fatto e di diritto che contribuiscono alla determinazione della base imponibile, a mente del paragrafo 199 AO.

³³³ Paragrafo 351 AO.

soffermarsi su un criterio generale facilmente riconducibile alla nozione di “interesse ad agire”. Bisogna, tuttavia, precisare³³⁴ che possono fare opposizione avverso gli avvisi di imposta relativi alla determinazione unitaria o separata delle imposte, (i) gli amministratori nominati come rappresentanti o, in mancanza, il procuratore; (ii) oltre ai soggetti di cui al punto *sub* (i), ogni socio, comproprietario o avente diritto nei cui confronti è stato emesso o avrebbe dovuto essere emesso un avviso di determinazione della base imponibile o dell'imposta; (iii) anche se i soggetti di cui al punto *sub* (i) sono disponibili, i soci estromessi o comproprietari nei confronti dei quali è stato emesso o sarebbe dovuto essere emesso un avviso di imposta; (iv) ogni soggetto coinvolto nella determinazione della base imponibile e dell'imposta, quando si deve stabilire chi deve partecipare all'importo determinato e come lo stesso si debba distribuire tra gli interessati³³⁵; (v) quando concerna qualsiasi persona interessata dalla pretesa, qualora si tratti di una pretesa che riguardi personalmente un solo interessato.

Per quanto riguarda i termini della proposizione del ricorso extragiudiziale, il paragrafo 355 AO stabilisce che l'opposizione, prevista ai sensi del paragrafo 347, comma 1, prima frase, deve essere presentata entro un mese dalla notifica dell'atto amministrativo. L'opposizione contro una “dichiarazione o autoliquidazione tributaria del contribuente”, “*Steueranmeldung*”³³⁶, deve essere presentata entro un mese da quando l'Autorità fiscale ha ricevuto la predetta dichiarazione. Infine, non è previsto un termine decadenziale per la presentazione dell'opposizione, ai sensi del

³³⁴ Paragrafo 352 AO.

³³⁵ V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 211.

³³⁶ ID., op. cit., pag. 212. Secondo il paragrafo 168 AO, la dichiarazione fiscale produce i medesimi effetti di una liquidazione di imposta con riserva di riesame (si veda, in tal senso, il paragrafo precedente) e, pertanto, è soggetta ad opposizione come i precedenti atti enucleati dal paragrafo 347 e ss. AO.

paragrafo 347, comma 1, ultimo cpv., quando non è stata emessa una decisione per mezzo di un atto amministrativo.

Quando un atto amministrativo viene emesso per iscritto o in forma elettronica, il termine decadenziale, a mente del paragrafo 356, inizia a decorrere solo se il destinatario è stato informato della possibilità di proporre, avverso l'atto, l'opposizione extragiudiziale, con l'indicazione dell'Autorità fiscale competente e del relativo termine. Diversamente, il destinatario e legittimato ad agire ha un termine di un anno dall'emissione dell'atto amministrativo per la presentazione del ricorso extragiudiziale. Può essere ammessa la tardiva presentazione dell'opposizione, qualora si dimostri che il mancato rispetto del termine sia dovuto a causa di forza maggiore.

Per quanto riguarda la forma del ricorso extragiudiziale, il legislatore³³⁷ non impone forme particolari e ciò è dimostrato dal fatto che sono ammesse tanto la forma scritta, quanto la forma orale, ovvero una dichiarazione messa a verbale innanzi all'Amministrazione competente. L'errata indicazione di tali elementi formali dell'opposizione non importa conseguenze sfavorevoli per il proponente. In questo senso, la scelta adoperata dal legislatore tedesco è di applicare il principio di conservazione degli atti e della prevalenza della sostanza sulla forma, per una maggiore celerità nella disamina e risoluzione delle questioni oggetto della controversia.

In base alle norme del codice tributario, l'Autorità fiscale competente è la stessa che ha emesso l'atto amministrativo o che avrebbe dovuto emetterlo un atto e, senza alcuna motivazione, in un termine congruo, non lo ha emesso.

³³⁷ Paragrafo 357 AO.

Per ciò che concerne, il procedimento vero e proprio, possono individuarsi tre distinte fasi regolate separatamente dal legislatore tedesco: la fase di avvio del procedimento; la fase istruttoria e di discussione e la fase decisoria.

4.4.1. L'avvio del procedimento

La prima fase è costituita da diverse operazioni richieste dalla legge all'Autorità fiscale, una volta presentato il ricorso extragiudiziale³³⁸. *In primis*, deve effettuare un vaglio preliminare di ammissibilità del ricorso proposto, in base ai requisiti richiesti dai paragrafi precedenti, come il rispetto delle norme relative ai legittimati, ai rappresentanti e ai termini decadenziali. L'inosservanza di tali prescrizioni determina il rigetto dell'opposizione, in quanto inammissibile.

In secundis, a mente del paragrafo 359 AO, sono indicati i soggetti che possono partecipare alla procedura di opposizione e sono i seguenti: (i) chi ha presentato il ricorso (ricorrente), (ii) chi è stato chiamato nella procedura. L'Autorità fiscale competente, ai sensi del paragrafo 360 AO, rubricato "*Hinzuziehung zum Verfahren*", ovvero "*Chiamata nel procedimento*", prima di decidere sul ricorso presentato, può chiamare altri soggetti, sia d'ufficio, sia su istanza di parte, quando i loro interessi giuridici, derivanti dalle leggi fiscali, sono lesi da un atto amministrativo. Il legislatore fa riferimento, in particolare, a quei soggetti che, ai sensi delle leggi tributarie, sono responsabili con il contribuente, ai fini fiscali. Comunque, prima di chiamare nel procedimento di opposizione altri soggetti, il ricorrente che ha presentato l'opposizione deve essere sentito.

³³⁸ Paragrafo 358 AO.

Quando più soggetti sono coinvolti nel rapporto giuridico controverso (tipica ipotesi di litisconsorzio) per cui un'unica decisione può essere presa in un modo uniforme nei loro confronti, occorre che siano chiamati nel procedimento. Ciò non si applica a coloro che non sono legittimati a presentare un'opposizione, ai sensi del paragrafo 352 AO. Chi è stato convocato nel procedimento può far valere gli stessi diritti della persona che ha presentato l'opposizione. A mente della disposizione precedente, se i soggetti sono più di cinquanta, l'Autorità fiscale può stabilire, a mezzo di uno specifico provvedimento, che solo le persone che ne hanno fatto richiesta entro un dato termine sono da considerarsi parte nel procedimento. In questo caso, la notificazione individuale del provvedimento decisivo può essere omessa, quando il decreto è pubblicato nella Gazzetta elettronica della Confederazione ed è, inoltre, pubblicato sui quotidiani che sono diffusi nella zona in cui la decisione può produrre i suoi effetti. Trova applicazione la disciplina della "rimessione in termini" prevista dal paragrafo 110 AO, in quanto compatibile. Comunque, l'Autorità fiscale deve ascoltare i soggetti che saranno "influenzati" dalla decisione anche se questi non hanno presentato il ricorso.

Il legislatore ha poi provveduto ad armonizzare la disciplina dell'opposizione extragiudiziale con le altre norme tese all'annullamento, correzione e ritiro degli atti amministrativi, per rendere omogenea la fase precontenziosa ed evitare sovrapposizioni dei diversi rimedi stragiudiziali. In tal senso, a meno che le disposizioni sulla cancellazione o la modifica degli atti amministrativi dispongano diversamente, gli atti amministrativi che modificano atti amministrativi definitivi possono essere impugnati soltanto nella parte in cui modificano quegli atti.

Nei casi in cui l'atto amministrativo impugnato sia stato modificato o sostituito, il nuovo atto amministrativo modificato o sostituito diventa l'oggetto della

procedura di ricorso. La prima frase di cui sopra si applica di conseguenza quando: (i) un atto amministrativo è corretto, ai sensi del paragrafo 129 AO³³⁹, o (ii) un atto amministrativo sostituisce un atto controverso impugnato³⁴⁰.

Inoltre, l'opposizione³⁴¹ può essere ritirata fino a che non viene notificata la decisione. Con il ritiro, si ha la decadenza dalla contestazione presentata. Nella misura in cui ciò non sia ancora avvenuto, gli interessati³⁴² alla procedura di opposizione, su loro domanda espressa, possono essere informati sulla documentazione relativa all'imposizione (determinazione della base imponibile e liquidazione dell'imposta), o d'ufficio, se risulta utile dalla rilevanza dell'opposizione.

4.4.2. La fase istruttoria e la raccolta delle prove

La seconda fase è regolata dal paragrafo 364 (a), rubricato “*Erörterung des Sach- und Rechtsstands*”, ovvero “*Discussione sullo stato giuridico e di fatto della pratica*”, e si occupa di descrivere la fase istruttoria e di raccolta delle prove nel procedimento stragiudiziale. In effetti, su richiesta del ricorrente, l'Autorità fiscale, prima di raggiungere una decisione sull'opposizione proposta, dovrebbe discutere sullo stato giuridico e di fatto della questione fiscale. Come precisato in precedenza, ulteriori parti interessate possono essere invitate, ove l'Autorità fiscale lo ritesse opportuno. Allo stesso modo, l'Autorità fiscale può invitare il ricorrente, o gli interessati, alla discussione, anche senza che questi abbia sollecitato l'audizione.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, può rinunciare alla discussione, quando i partecipanti siano più di dieci. Nei casi in cui gli interessati nominino un

³³⁹ Si veda *amplius* il paragrafo 4.3.

³⁴⁰ Paragrafo 365 AO.

³⁴¹ Paragrafo 362 AO.

³⁴² Paragrafo 364 AO.

rappresentante comune entro un termine adeguato stabilito dall'Autorità fiscale, la questione sui termini giuridici e di fatto dovrebbe essere discussa con questo. I partecipanti possono scegliere di farsi rappresentare da un procuratore autorizzato. Essi possono anche essere invitati alla discussione in prima persona, quando la medesima Autorità lo ritenga opportuno. In generale, la partecipazione alla discussione sul ricorso proposto non può essere imposta, a mente del paragrafo 328³⁴³.

L'Autorità fiscale³⁴⁴ può fissare un termine per il ricorrente (i) per l'illustrazione dei fatti la cui considerazione o meno grava su di lui; (ii) per chiarire questioni specifiche che richiedono un approfondimento; (iii) per indicare i mezzi di prova o per presentare documenti, quando egli è obbligato a farlo. Le dichiarazioni e le prove fornite solo dopo che il termine di cui sopra sia spirato non sono prese in considerazione. Quando è fissato un termine, il ricorrente deve essere informato delle conseguenze giuridiche in cui incorre se non viene rispettato. Resta salvo quanto previsto dal paragrafo 367, comma 2, seconda frase, ovvero della possibilità di riformare a sfavore del ricorrente l'originario atto dell'amministrazione, in relazione alle prove e ai documenti che sono stati dedotti dallo stesso, cd. "*reformatio in pejus*"³⁴⁵.

Per quanto non regolato, il legislatore³⁴⁶ ha disposto che sono applicabili al procedimento sull'opposizione le norme procedurali riguardanti la formazione e conclusione dell'atto amministrativo.

Nei casi di cui l'Autorità fiscale ammetta la prova orale³⁴⁷, ai sensi del paragrafo 93, comma 5³⁴⁸, o debba essere assunta una perizia, ai sensi del paragrafo 96, comma

³⁴³ La norma in commento, rubricata "*Zwangsmittel*", letteralmente "*Misure coercitive*", si disciplina gli atti amministrativi che contengono obblighi di fare e non fare. Per essi, è possibile l'applicazione di misure coercitive (ad es. l'irrogazione di una multa, l'esecuzione sostitutiva o l'esecuzione diretta).

³⁴⁴ Paragrafo 364 (b) AO.

³⁴⁵ Cfr. paragrafo successivo.

³⁴⁶ Paragrafo 365 AO.

7, seconda frase o siano disposte un'ispezione, un accesso o la richiesta di esibizione di cose, secondo i paragrafi da 98 a 100, ai partecipanti, ai loro rappresentanti e ai consulenti autorizzati (ai sensi del paragrafo 80) è data la possibilità di partecipare alla ammissione e discussione delle prove.

4.4.3. La decisione sull'opposizione

Venendo alla terza ed ultima fase, il legislatore ha dedicato diversi paragrafi riguardanti la decisione sul ricorso extragiudiziale. Vale la pena citare il paragrafo 366 AO, rubricato "*Form, Inhalt und Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung*", ovvero sia "*Forma, contenuto e pubblicazione della decisione avverso l'opposizione*". La decisione sull'opposizione deve essere emessa per iscritto, deve essere motivata, deve contenere l'indicazioni dei diritti assegnati alle parti e deve essere comunicata agli interessati.

Come precisato in precedenza, a pronunciarsi sull'opposizione è l'Amministrazione finanziaria che ha emesso l'atto amministrativo. Tuttavia, nei casi in cui un'altra Autorità fiscale, solo in seguito sia diventata responsabile del procedimento, quest'ultima deve pronunciarsi sull'opposizione. L'Amministrazione competente a pronunciarsi sull'opposizione deve riesaminare la questione nella sua interezza. L'atto amministrativo può essere modificato a sfavore del ricorrente, il quale è stato avvertito della possibilità di una decisione a suo sfavore e gli è stata data

³⁴⁷ Paragrafo 365 AO.

³⁴⁸ Il paragrafo, intitolato "*Auskunftsspflicht der Beteiligten und anderer Personen*", ovvero "*Obblighi delle parti e di altri soggetti*", al comma 5 prevede che le parti e i soggetti che fossero a conoscenza di fatti o eventi rilevanti sono chiamati dalla autorità fiscale competente a deporre una dichiarazione presso gli uffici. Il legislatore utilizza il termine «*kann anordnen*», ovvero "può ordinare", intendendo la richiesta a carattere imperativo.

la possibilità di presentare osservazioni in merito³⁴⁹. Secondo l'impostazione assegnata dal legislatore, la decisione è necessaria solo quando l'Autorità fiscale non ponga rimedio al ricorso. L'Amministrazione finanziaria può pronunciarsi anche su alcune parti dell'opposizione in anticipo, qualora lo ritenga opportuno. In questa decisione, l'Autorità stabilisce anche quali parti non siano definitive o incontestabili.

Le opposizioni pendenti che riguardano una questione giuridica decisa innanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, alla Corte Federale Costituzionale o alla Corte Federale Fiscale e contro cui, al termine dei relativi procedimenti, non può essere presentato ricorso, possono essere rigettate con un provvedimento generale. Il provvedimento generale è pubblicato nella Gazzetta Federale tributaria e sul sito *web* del Ministero Federale delle Finanze. In deroga alla sezione 47, comma 1, del codice di procedura tributaria³⁵⁰, il termine per la presentazione del ricorso innanzi al giudice tributario decorre dalla data della sua pubblicazione.

4.4.4. Le misure cautelari: la sospensione degli effetti dell'atto

Una peculiarità del procedimento di ricorso extragiudiziale è la facoltà dell'Autorità fiscale, che ha emesso l'atto e che è competente per l'opposizione, di disporre la sospensione dell'atto amministrativo impugnato. Nella specie, il paragrafo 361 AO introduce il potere dell'Amministrazione di adottare una misura cautelare nella fase di opposizione degli atti amministrativi in ambito fiscale. La norma in commento ("*Aussetzung der Vollziehung*", ovvero sia "*Sospensione dell'esecuzione*") trova la sua *ratio* nel fatto che la mera opposizione amministrativa del provvedimento non

³⁴⁹ A. DI PIETRO, *L'accertamento tributario nella Comunità Europea, L'esperienza della repubblica federale tedesca*, Milano, 1997, pag. 108.

³⁵⁰ Si veda il paragrafo 4.5.1.

comporta la sospensione dei suoi effetti nei confronti del destinatario, né delle successive procedure di riscossione coattiva.

Tale limite rappresenta un'eccezione nella tutela assegnata al destinatario di un atto amministrativo. In effetti, il ricorso avverso un atto amministrativo, ai sensi del paragrafo 79 VWGO, *Verwaltungsgerichtordnung*, ha un effetto sospensivo, come ribadito anche dal paragrafo 80. Nella specie, l'opposizione e l'azione di impugnazione hanno effetto sospensivo anche nei confronti di atti costitutivi di diritti e di accertamento, ad eccezione degli atti che richiedono i tributi, (paragrafo 80, comma 2³⁵¹). Pertanto, occorre uno specifico provvedimento dell'Autorità fiscale per la sospensione dell'atto amministrativo, nel caso di specie, l'avviso d'imposta. Quando si tratta di un'opposizione avverso un avviso d'imposta sulla base imponibile, cd. "avviso di base" (ai sensi del paragrafo 179 AO), l'interessato deve chiedere la sospensione di questo e produrrà gli effetti anche nei confronti dei suoi successivi atti impositivi. Il provvedimento può disporre la sospensione totale o parziale dell'atto amministrativo impugnato.

Su richiesta dell'interessato, la sospensione deve essere concessa, quando sussistono seri dubbi circa la legittimità dell'atto amministrativo contestato (*ernstliche Zweifel*) o la sua applicazione e l'esecuzione, per il soggetto interessato, comporterebbe una difficoltà iniqua non giustificata (*unbillige Härte*) da interessi pubblici prevalenti³⁵². Gli elementi richiesti per la sospensione dell'atto presentano delle somiglianze con i requisiti richiesti dall'art. 47, d.lgs. n. 546/1992, quando si fa riferimento al "danno

³⁵¹ G. FALCON, C. FRANKEL, *Ordinamento processuale amministrativo (VwGO)*, Trento, 2000, pag. 63 e ss..

³⁵² V. E. FALSITTA, op. cit., pag. 215.

grave e irreparabile”, richiedendo la concorrente presenza sia del *periculum in mora*, sia del *fumus boni iuris*³⁵³.

Qualora l'atto amministrativo sia già stato eseguito, in luogo della sospensione dell'esecuzione, è disposto l'annullamento dell'esecuzione. Nel caso di avvisi d'imposta, la sospensione e l'annullamento dell'esecuzione sono limitati all'imposta accertata, al netto delle ritenute fiscali operate, dell'imposta sulle imprese e degli acconti liquidati; ciò non si applica se la sospensione o l'annullamento dell'esecuzione sembra essere necessaria per evitare svantaggi sostanziali. L'interessato che chiede la sospensione può, se richiesto, prestare un'idonea garanzia.

Il diniego della sospensione dell'esecuzione può essere contestato innanzi al giudice tributario, ai sensi del paragrafo 69, commi 3 e 5, terza frase, del codice di procedura tributaria³⁵⁴.

4.5. Cenni sulla tutela giurisdizionale nell'attività dell'Amministrazione pubblica e le controversie in materia tributaria

Occorre precisare che, in materia di vizi formali e sostanziali degli atti amministrativi, il legislatore tedesco ha garantito, attraverso una disposizione costituzionale³⁵⁵, una tutela giurisdizionale specifica.

Nella specie, deve rammentarsi che il codice del processo amministrativo tedesco, “*Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)*”, stabilisce che la “*giurisdizione amministrativa è data in tutte le controversie di diritto pubblico non costituzionale, in quanto le*

³⁵³C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, pag. 789.

³⁵⁴ Si veda il paragrafo successivo.

³⁵⁵ Cfr. paragrafo 4.2.

*controversie non siano espressamente assegnate con legge ad altro tribunale*³⁵⁶. Sul punto, il medesimo legislatore ha previsto una tutela giurisdizionale immediata innanzi al giudice amministrativo, come è dimostrato dal paragrafo 70 della “Legge tedesca sul procedimento amministrativo”, “*Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG)*”, il quale dispone che prima del ricorso in via giurisdizionale non è richiesto alcun riesame per mezzo di un procedimento stragiudiziale in via amministrativa³⁵⁷. Qui si può ravvisare una differenza sostanziale con il procedimento di opposizione previsto in ambito fiscale. Le azioni ammesse nel processo amministrativo, che, come si vedrà, sono assimilate anche dal processo tributario tedesco, sono l’“azione di impugnazione e di adempimento”³⁵⁸ e l’“azione di accertamento”³⁵⁹.

In materia tributaria, invece, è stata istituita un’apposita giurisdizione contenuta nel codice di procedura tributaria (*Finanzgerichtsordnung*, di seguito anche “FGO”). Il processo tributario può essere avviato esclusivamente una volta esperito³⁶⁰ il rimedio stragiudiziale pocanzi esaminato e se imposto dalla legge³⁶¹.

Per quanto riguarda l’oggetto della giurisdizione (*Finanzgerichtsbarkeit*³⁶²) nel processo tributario tedesco, occorre fare riferimento a quanto previsto dal paragrafo 33 FGO.

Logicamente, sono da considerarsi di competenza del giudice tributario le controversie esaminate preventivamente dall’Autorità fiscale nel procedimento del ricorso extragiudiziale, e la norma in commento comunque provvedere ad elencarle, ovvero (i) nelle controversie in materie fiscali di competenza del governo federale,

³⁵⁶ Paragrafo 40. Cfr. G. FALCON, C. FRAENKEL, *Ordinamento processuale tedesco*, 2000, pag. 26.

³⁵⁷ D. U. GALLETTA, *La legge tedesca sul procedimento amministrativo*, Milano, 2002, pag. 100.

³⁵⁸ Paragrafo 42 VwGO.

³⁵⁹ paragrafo 43 VwGO.

³⁶⁰ Si veda paragrafo successivo.

³⁶¹ Cfr. paragrafi precedenti.

³⁶² Paragrafo 1 FGO.

gestite dalle Autorità fiscali Federali o dalle Autorità fiscali del *Länder*, (ii) nelle controversie riguardanti l'esecuzione di atti amministrativi diversi da quelli del punto *sub* (i), (iii) nelle controversie relative agli atti amministrativi emessi da Autorità fiscali federali o Autorità fiscali del *Länder*, in conformità con le disposizioni del Codice Fiscale, (iv) nelle controversie pubbliche relative alla normativa sulla consulenza fiscale.

Venendo al primo grado di giudizio vero e proprio, il legislatore tedesco ha istituito per ogni *Länder*³⁶³, un tribunale denominato “*Finanzgericht*”, ovvero “Tribunale fiscale”, il quale decide tutte le controversie in materia tributaria³⁶⁴, come individuate dal paragrafo 33 FGO.

L'oggetto giuridico del procedimento di ricorso innanzi al giudice tributario è l'atto amministrativo, anche quando il contribuente abbia esperito il procedimento di opposizione. In tale caso, oggetto della controversia è sempre l'atto amministrativo originario impugnato, come riformato dalla decisione in sede extragiudiziale, ovvero precontenziosa “*außergerichtlichen Rechtsbehelf*”.

Quanto al procedimento, il FGO³⁶⁵, in primo luogo, individua le diverse azioni che possono essere esperite dal ricorrente che si qualificano in diversi modi, a seconda del contenuto. Si avranno, pertanto, (i) l'azione di annullamento, (ii) di rettifica dell'atto amministrativo, (iii) di condanna di obblighi di fare o non fare per un atto amministrativo rifiutato od omesso (azione tendente ad ottenere la condanna ad obblighi di fare o non fare), (iv) l'esecuzione di atti amministrativi controversi

³⁶³ Paragrafo 2 FGO.

³⁶⁴ Paragrafo 35 FGO.

³⁶⁵ Paragrafo 40 FGO.

(azione di proseguimento dell'accertamento), (v) l'azione generale di adempimento di un fare o non fare di "altra prestazione"³⁶⁶.

Stando alla struttura che il legislatore tedesco ha voluto assegnare al processo tributario, indubbiamente questo può essere qualificato come un processo a carattere oppositivo e, in prevalenza, di annullamento³⁶⁷, conservando le peculiarità del processo amministrativo.

L'azione innanzi al giudice tributario è ammessa³⁶⁸ anche per l'esistenza o la non esistenza di un rapporto giuridico o per l'invalidità di un atto amministrativo, definita come "azione di accertamento". Tale azione ha un carattere residuale e sussidiario rispetto alle azioni prima esaminate.

Sempre con il paragrafo 40, se non diversamente previsto dalla legge, il ricorso è ammissibile solo se il richiedente dimostra, attraverso un atto amministrativo o attraverso un rifiuto o un'omissione di un atto amministrativo o di un'altra prestazione imposta, che sia stato leso nei suoi diritti (interesse ad agire). I motivi che possono essere dedotti in sede di ricorso giurisdizionale innanzi al giudice tributario tedesco sono limitati a quanto già dedotto, in fatto e in diritto, in sede di procedura precontenziosa, in base a quanto previsto dal paragrafo 42.

Certamente tale norma evidenzia la stretta correlazione tra il rimedio amministrativo stragiudiziale e il ricorso innanzi al giudice tributario. Tali disposizioni generali, quindi, appaiono utili per comprendere il passaggio tra il procedimento precontenzioso e il processo tributario vero e proprio e le soluzioni normative adottate dal legislatore per rendere omogenea la normativa.

³⁶⁶ Paragrafo 100, comma 1, n. 4, FGO. D. BIRK., *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006, pag. 158.

³⁶⁷ D. BIRK, op. cit., pagg. 156-157.

³⁶⁸ Paragrafo 41

Infine, la disamina, può ritenersi conclusa con l'esame del paragrafo 69. La norma in commento si preoccupa di regolare la sospensione degli effetti dell'atto amministrativo, così come modificato dalla decisione, se prevista dalla legge, in sede di opposizione. Come è stato osservato nei paragrafi precedenti, la semplice opposizione non determina la sospensione degli effetti dell'atto amministrativo in materia fiscale. È il caso di ricordare la specifica disposizione che prevede la facoltà dell'Autorità fiscale di disporre la sospensione su richiesta del contribuente al realizzarsi di specifiche condizioni oggettive. Il rigetto di tale istanza è impugnabile innanzi al giudice tributario.

La sospensione può essere chiesta anche davanti al giudice tributario e la norma citata richiede i medesimi requisiti già esaminati in sede amministrativa, con l'eventuale prestazione di un'idonea garanzia se richiesta (cauzione).

La sentenza emessa dal giudice del *Länder* può essere impugnata innanzi alla Corte Federale Fiscale, "*Bundesfinanzhof*", anche "BFH", con sede a Monaco³⁶⁹. La revisione della sentenza davanti alla BFH può avvenire, secondo il paragrafo 116 FGO, se il tribunale fiscale ha ammesso la revisione e il ricorrente ha superato il giudizio di non ammissibilità del ricorso³⁷⁰.

A mente del paragrafo 115, comma 2, FGO è ammessa la revisione solo se (i) si ravvisa l'importanza fondamentale di un problema giuridico, rilevante per la decisione; (ii) la sentenza del tribunale fiscale si discosta da una decisione del BFH e su questa divergenza si fonda; (iii) sussiste un vizio di procedura che ha inficiato la

³⁶⁹ Paragrafo 2 FGO.

³⁷⁰A. DI PIETRO, *L'accertamento tributario nella Comunità Europea, L'esperienza della repubblica federale tedesca*, Milano, 1997, pag. 121.

decisione impugnata³⁷¹. Il giudizio dinanzi alla BFH è di tipo accentrato, con una funzione, in buona sostanza simile ad un giudizio di legittimità.

Solo dopo aver esperito tutti i gradi di giudizio³⁷² è possibile adire la Corte Federale Costituzionale, qualora i giudici precedenti non abbiano fornito una interpretazione costituzionalmente orientata su una norma da applicare al caso concreto e, quindi, non abbiano risolto, in via interpretativa, i contrasti della legge ordinaria con i principi costituzionali.

Il ricorso può essere proposto direttamente dall'interessato attraverso la proposizione del c.d. "ricorso costituzionale" (*Verfassungsbeschwerde*), a mente dell'art. 94, n. 4, GG, nel combinato disposto con i §§ 90 e ss. BVerfGG (*Bundesverfassungsgerichts*).

4.5.1. (segue) Inammissibilità del ricorso davanti al giudice tributario per mancata espletazione dell'opposizione extragiudiziale

Una volta esaminato il sistema processuale tributario nei suoi tratti essenziali, corre l'obbligo di soffermarsi sulla modalità, con cui il legislatore tedesco ha coordinato la fase del ricorso stragiudiziale a quella innanzi al giudice tributario. Il paragrafo 44 FGO svolge tale ruolo e fornisce importanti elementi per la presente disamina. La norma in commento, infatti, rubricata "*Vorverfahren*", letteralmente "*Procedimento preliminare*", prevede che, ad esclusione delle particolari ipotesi previste dai paragrafi 45 e 46 FGO, nei casi in cui è prevista la presentazione obbligatoria di un ricorso non giudiziario – ovvero per le azioni di annullamento o di obblighi di fare

³⁷¹ ID, op. cit., pag. 122.

³⁷² *Rechtswegerschöpfung*, § 90, comma 2, BVerfGG.

o non fare -, è ammesso (*zulässig*) il ricorso innanzi al giudice tributario, solo se nel procedimento precontenzioso (*Vorverfahren*) il ricorso stragiudiziale (*Einspruch*) è stato, in tutto o in parte, rigettato³⁷³ dall'Autorità fiscale competente.

Il termine per la proposizione del ricorso innanzi al giudice tributario è fissato in trenta giorni dalla pubblicazione della decisione sull'opposizione emessa dell'Autorità fiscale.

Le ipotesi in cui non opera l'inammissibilità sono puntualmente regolate dai paragrafi successivi, i quali, per l'appunto, ammettono delle deroghe. Con il paragrafo 45, rubricato "*Sprungklage*", letteralmente "*sprung*", "*salto*" e "*klage*" "*procedimento giudiziario*", il legislatore tedesco ammette la proposizione immediata del ricorso innanzi al giudice tributario, se l'Autorità fiscale è d'accordo, ricorso cd. "*per saltum*"³⁷⁴. L'azione è consentita anche senza il procedimento preliminare se ha ad oggetto l'illegittimità di una misura cautelare reale ("*dinglichen arrests*").

Il paragrafo 46, rubricato "*Untätigkeitsklage*", ovvero "*Procedimento sull'inattività*", disciplina il caso anche chiamato di "falsa azione per inerzia", ovvero quando l'Autorità fiscale non ha deciso materialmente entro un termine ragionevole, senza aver dato alcuna motivazione del silenzio. Il termine legale individuato dalla norma in commento è di un minimo di sei mesi, o comunque di un termine ragionevole per l'emanazione di un atto amministrativo da parte Autorità fiscale, ai sensi del paragrafo 348 AO. Il giudice tributario può sospendere il procedimento presso di lui, fino alla scadenza di tale termine e può disporre anche la proroga.

³⁷³ Tale formulazione comprenderebbe anche il caso in cui l'amministrazione competente non abbia totalmente deciso sull'opposizione, fornendo quindi una maggiore garanzia per il ricorrente che avrebbe di adire il giudice tributario non in limitatissime ipotesi. *Ex multis*, D. BIRK, op. cit., pagg. 158-159.

³⁷⁴ D. BIRK, op. cit., pag. 158. Si tratta del caso in cui si ravvisi l'incostituzionalità di una norma. In questo caso, poiché l'Autorità fiscale non avrebbe il potere di esaminare, la questione è ammessa una deroga al procedimento di opposizione.

Il paragrafo 47, invece, si occupa dei casi in cui è obbligatoria l'azione di opposizione stragiudiziale. In particolare, stabilisce i termini decadenziali entro cui proporre il ricorso innanzi al giudice tributario. Per le azioni di annullamento e le azioni di condanna di fare e non fare il termine è di un mese e decorre dalla comunicazione della decisione sulla opposizione extragiudiziale. Quando, invece, si tratta di ricorsi che non prevedono il procedimento stragiudiziale, il termine, decorre dalla comunicazione dell'atto amministrativo.

4.6. Osservazioni sul sistema fiscale tedesco

L'analisi si è focalizzata sulle peculiarità del sistema tedesco, con l'intenzione di evidenziare alcuni suoi aspetti caratteristici che possono essere utilizzati per una comparazione con il sistema fiscale italiano. L'ordinamento giuridico tedesco, nel suo insieme, presenta alcuni aspetti positivi che meritano di essere esaminati.

In primo luogo, si possono richiamare le diverse "occasioni" di contraddittorio che si traducono nella presentazione di memorie, l'integrazione e produzione di documenti, nonché nella presenza di un'audizione da potersi espletare nella fase "endoprocedimentale", ovvero prima che l'avviso d'imposta o quello di "base" venga emesso dalla medesima Autorità. Si rinvengono, inoltre, tipologie di accertamento che presuppongono, ad esempio, una cooperazione del contribuente come quello cd. "provvisorio" o con "riserva di riesame". Di per sé, già tale generale impostazione adottata dal legislatore tedesco è in grado di ridurre le occasioni di contenzioso, favorendo la revisione, sempre in sede amministrativa, dei rilievi originariamente effettuati dalla stessa Amministrazione.

Con il medesimo scopo, si richiamano le norme che prevedono l'annullamento, la modifica, il ritiro, la revoca e la correzione, quando, o d'ufficio o su istanza della parte interessata, rispettivamente si ritenga o si richieda che l'atto amministrativo venga annullato, modificato, ritirato, revocato e corretto, per la presenza di vizi formali o sostanziali di diversa gravità ed intensità.

A ciò, devono aggiungersi certamente i casi di accordo tra l'Amministrazione ed il contribuente, i quali permettono di garantire la posizione di quest'ultimo nella ricostruzione della situazione di fatto³⁷⁵, rilevante ai fini fiscali, favorendo una più corretta raccolta delle prove ove necessario.

Ancor prima di giungere alla fase precontenziosa, come visto, si individuano strumenti efficaci per la sostanziale riduzione del contenzioso, attraverso una struttura informata al diritto al contraddittorio e alla cooperazione.

A questo punto, il ricorso amministrativo extragiudiziale (*Einspruch*), rappresenta, dunque, un ulteriore "filtro", volto ad una revisione, totale o parziale, dell'avviso d'imposta o di altro atto amministrativo a contenuto fiscale. Tale filtro ha il pregio di essere a carattere generale, cioè previsto per ogni provvedimento in materia fiscale, senza alcuna distinzione, né di natura soggettiva, sia dal lato passivo (ovvero per tipologia di contribuenti), sia dal lato attivo (ossia atti emessi solo da

³⁷⁵ Si è parlato nei paragrafi precedenti di "accordo sui fatti" o di revisione dei fatti, nel procedimento di opposizione non contenziosa. In realtà l'accordo tra le parti in tema di tassazione non è stata mai accolta tanto dalla dottrina, quanto dalla giurisprudenza in quanto una variazione dell'an debeat per mezzo di un strumento negoziale avrebbe sottratto il rapporto contribuente Erario dagli stretti vincoli imposti dalla legge. Tuttavia, a partire da una pronuncia del BFH del 1984 è stata accolta la tesi dell'"accordo sui fatti" che non incidono sulle norme che regolano la determinazione della base imponibile o la liquidazione dell'imposta. C. GARBARINO, *La tutela giustiziale con accordi tra fisco e contribuenti analisi economica del diritto e comparazione parte II – comparazione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004, pag. 438 e ss. "Il Bundesfinanzhof ha disposto che l'accordo tra Fisco e contribuente avvenuto nella fase endoprocedimentale consiste in dichiarazioni delle parti; esse non costituiscono di per sé accordo vincolante, ma dichiarazioni di intento, cosicché l'efficacia vincolante risulta "dal contenuto di diritto materiale delle dichiarazioni". Infatti nei casi di difficile accertamento dei presupposti per questioni di valutazione estimativa un accordo tra le parti realizza il principio della effettività della tassazione. Anche se gli effetti dei tatsächliche Verstaendigungen si riverberano sull'an dell'obbligazione tributaria, gli accordi stessi non hanno ad oggetto le norme sostanziali."

particolari Autorità fiscali), né di natura oggettiva, intendendo sia limitazioni legate a particolari tributi o specifiche controversie, sia limitazioni di natura quantitativa per l'espletazione del rimedio in commento.

Un secondo aspetto attiene al coordinamento con altre leggi ordinarie e la normativa internazionale e comunitaria. Come è stato possibile osservare, la fase del procedimento amministrativo e il procedimento precontenzioso si coordinano perfettamente con le disposizioni contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (ad esempio, le procedure amichevoli), la normativa comunitaria e con gli organi giurisdizionali superiori, sia comunitari, sia domestici.

L'Autorità fiscale, in effetti, ha la possibilità di sospendere il procedimento amministrativo o quello precontenzioso qualora un'Autorità o un giudice superiore debba decidere sulla medesima questione giuridica e fattuale, oltreché quando un'Amministrazione abbia disposto il ritiro o l'annullamento di rettifiche che siano state dichiarate contrarie alla legge della Federazione.

La stessa Amministrazione fiscale, nel procedimento precontenzioso, può sospendere gli effetti dell'atto, nel caso in cui si ravvisino alternativamente alcuni requisiti oggettivi, in precedenza esaminati³⁷⁶. L'adozione di misure cautelari in favore del contribuente rappresenta una importante garanzia che non si verifichino effetti pregiudizievoli in capo alla sfera giuridico-patrimoniale del medesimo. Garanzia rafforzata dalla possibilità di adire il giudice tributario nel caso in cui l'istanza di sospensione venga rigettata dall'Autorità fiscale. Il sistema appare, dunque, armonico e coordinato, teso, cioè, a rendere certa la normativa che regola la fase accertativa e liquidativa dell'imposta³⁷⁷.

³⁷⁶ Cfr. *supra* paragrafo 4.4.3.

³⁷⁷ Cfr. C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, pag. 785, che parla di «*Sistema di rara analitica concretezza, perfezione ed equilibrio*»

In terzo luogo, deve aggiungersi a quanto finora osservato che l'attività dell'Amministrazione segue anche alcuni principi che, nel tempo, hanno trovato ingresso nell'ordinamento tedesco ed alcuni anche codificati. Si tratta della tutela del diritto all'affidamento che trae spunto dal concetto “*Treu und glauben*”³⁷⁸, di origine civilistica³⁷⁹ e la “*Rechtssicherheit*” costituzionale (ovvero la certezza del diritto)³⁸⁰. In ambito tributario, può identificarsi con la certezza delle norme fiscali, nel senso di “stabilità e continuità”, ovvero “*Kontinuitätsgebot*”.

Infatti, in via generale, la mera applicazione delle norme prima esaminate non consente di mettere del tutto al riparo il contribuente da comportamenti che potrebbero ledere la sua posizione giuridico-patrimoniale nel rapporto con l'Erario.

In questo senso, nel rapporto concreto nascente dall'obbligazione tributaria, ha trovato la strada proprio il principio di “*treu und glauben*”, ovverosia la tutela dell'affidamento come strumento di collaborazione con l'Autorità fiscale³⁸¹. In altri termini, si tratta di una maggior tutela assegnata al contribuente, qualora abbia fatto affidamento a comportamenti precedenti dell'Autorità fiscale o ad accordi stipulati con la medesima. L'elemento distintivo della tutela dell'affidamento è proprio la fiducia che è a fondamento del rapporto concreto.

La tutela dell'affidamento trae spunto anche da quanto sviluppato nella scienza del diritto amministrativo, il cd. “*Vertrauensschutz*”³⁸². A differenza del principio di matrice civilistica che si basa su un rapporto concreto derivante da un rapporto

³⁷⁸ S. FEDETTO, *Il principio di tutela dell'affidamento nel diritto tributario tedesco: Treu und Glauben im Steurrecht*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, pag. 707 che ha osservato: «[...]il che significa comportarsi lealmente, garantire che l'affidamento altrì è ben riposto e contemporaneamente fidarsi della lealtà delle controparti [...] è traducibile come “fedeltà alla volontà di fiducia” [...]».

³⁷⁹ Paragrafo 242 BGB.

³⁸⁰ P. MARONGIU, *Dal diritto amministrativo al diritto tributario: la tutela dell'affidamento nell'ordinamento tributario*, in A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, pag. 301 e ss..

³⁸¹ S. FEDETTO, op. cit., pag. 708.

³⁸² Per un maggiore approfondimento sulle differenze tra “*Treu und glauben*” e “*Vertrauensschutz*”, si vedano S. FEDETTO, op. cit., pag. 725 e ss.; P. MARONGIU. op. cit., 303 e ss..

precedente con il medesimo soggetto, il “*Vertrauensschutz*” riguarda, invece, rapporti giuridici generali o generalizzabili, come, ad esempio, nell’emissione di direttive o indicazioni generali che forniscono interpretazioni che risultano più sfavorevoli in relazione ad un certo fatto o situazione, trattato, in precedenza, diversamente. Questo aveva ingenerato fiducia nel contribuente sul trattamento fiscale di quel determinato fatto o situazione.

Quanto al “*Vertrauensschutz*”, devono richiamarsi gli elementi costitutivi. In primo luogo, il “*Vertrauensgrundlage*”, ovvero la situazione in cui può essere invocata la tutela all’affidamento; in secondo luogo, la presenza di una situazione che deve aver ingenerato una posizione di affidamento, “*Vertrauen*”. In terzo luogo, la conoscenza effettiva della norma, “*Vertrauensbetätigung*”. Non sempre, però, la contestuale presenza dei tre elementi può generare il diritto alla tutela dell’affidamento, in quanto questo principio deve essere temperato con l’interesse della collettività “*Gemeinwohl*”. Comunque, tracce dei suddetti principi si rinvengono anche nel *Abgabenordnung*, nel paragrafo 176 AO, che tutela il contribuente dalle modificazioni o correzioni di un atto amministrativo a contenuto fiscale che potrebbero rendere meno favorevole la posizione del contribuente nel rapporto obbligatorio, e il paragrafo 204 AO, che attribuisce la facoltà all’Amministrazione di emettere un parere in materia fiscale vincolante per il futuro, in relazione ad un certo comportamento o attività del contribuente, e si obbliga a rispettarlo nei rapporti con questo³⁸³.

Appare evidente che la nozione di tutela di affidamento, che emerge dalle norme contenute nel codice fiscale, si fonda, non tanto sulla posizione psicologica del soggetto che ha posto fiducia nel rapporto tributario, bensì nel comportamento

³⁸³ S. FEDETTO, op. cit., pag. 739 e ss..

stesso che ha ingenerato la fiducia. Si può parlare, quindi, di un legittimo affidamento in senso oggettivo³⁸⁴.

In terzo luogo, un altro aspetto, che merita particolare attenzione, è la natura dell'opposizione stragiudiziale. Almeno nei suoi tratti essenziali, sembra comportarsi come un rimedio con un carattere giurisdizionale e ciò troverebbe conferma proprio nelle disposizioni che lo regolano. Si fa riferimento certamente alla facoltà di integrare il contraddittorio, di chiamare in causa terzi, nonché ai particolari poteri attribuiti alla stessa Amministrazione nell'acquisizione delle prove in fase di opposizione. Inoltre, la presentazione dell'opposizione è condizione di ammissibilità per adire il giudice tributario e, da un punto di vista probatorio, quindi, la mancata presentazione dell'opposizione non permette al contribuente una revisione della rettifica davanti al giudice e lo stesso divieto innanzi al giudice vale se le prove non siano state presentate o se presentate tardivamente in sede di opposizione.

Gli elementi che si riportano potrebbero consentire una qualificazione di rimedio giurisdizionale che, però, è smentita dallo stesso legislatore tedesco che si preoccupa di qualificarlo, come "*Vervorfaberen*", ovvero "*procedimento preliminare*" e di natura non contenziosa "*Aussergerichtliche Rechtsbehelfe*". Non potrebbe, quindi, assumere la funzione di rimedio giurisdizionale, non solo per il *nome iuris*, ma anche a causa della sua struttura che risulta priva delle caratteristiche tipiche di un organo giurisdizionale, come l'imparzialità, la terzietà e il potere di pronunciarsi definitivamente sulla controversia, che sono richiamati anche nei codici di procedura, sia amministrativa che tributaria nell'ordinamento tedesco. Questi rappresentano elementi necessari e non posseduti dal procedimento precontenzioso qui esaminato.

³⁸⁴ P. MARONGIU, op. cit., pag. 314.

Sempre in tema di natura del procedimento, tanto la dottrina³⁸⁵, quanto la giurisprudenza³⁸⁶ sono concordi nell'affermare che il procedimento stragiudiziale ha una funzione di filtro ("*Filterfunktion*"), che svolge il ruolo di evitare ricorsi meramente strumentali al giudice tributario e con una finalità di "autocontrollo" ("*Selbstkontrolle*") dell'Amministrazione dei propri provvedimenti.

4.7. Confronto con il sistema fiscale italiano

All'occhio attento dell'interprete risalta immediatamente la differenza tra il rimedio stragiudiziale introdotto dal legislatore tedesco e il "reclamo/mediazione" previsto dall'art. 17-*bis*, d. lgs. n. 546/1992.

In via preliminare, occorre precisare che appare evidente la diversa impostazione adoperata dai due sistemi posti a confronto. Da un lato, ovvero nel sistema tedesco, si ha un'attuazione dei principi del contraddittorio e di cooperazione generalizzati, tanto nella fase endoprocedimentale dell'attività dell'Amministrazione, quanto in quella successiva e precontenziosa. L'impostazione è, come visto, assai formalistica.

Dall'altro lato, invece, il legislatore italiano ha previsto occasioni di contraddittorio legate, però, a specifiche ipotesi espressamente previste dalle norme che disciplinano la fase di accertamento e liquidazione dell'imposta³⁸⁷, volendo,

³⁸⁵ Cfr. VON GROLL in GRÄBER, *Finanzgerichtsordnung*, 6 Ed., § 44 Rz 7; STEINHAUFF in HÜBSCHMANN, HEPP, SPITTALER, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, Cologne, O. Schmidt, § 44 FGO Rz 43; D. BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, pag. 1028.

³⁸⁶ Cfr. BFH, Urteil vom 17. 12. 2008 - IV R 77/06; Niedersächsisches FG (lexetius.com/2008,4252) che afferma «*sondern vor allem auch darin besteht, der Verwaltung die Möglichkeit zur Selbstkontrolle zu geben und das Gericht vor nicht hinreichend vorbereiteten und damit vermeidbaren Klagen zu schützen (sog. Filterfunktion; vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Januar 1985 GrS 1/83, BFHE 143, 112, BStBl II 1985, 303).*»

³⁸⁷ Tra tutte si vedano, per quanto riguarda gli accertamenti basati sugli studi di settore, l'art. 10, comma 3-*bis*, l. n. 146/1998, in tema di accertamento sintetico, l'art. 38, comma 7, d.P.R. n. 600/1973,

tuttavia, sottolineare che, invece, lo Statuto dei diritti del contribuente ha assorbito, in via generale, il principio del contraddittorio, senza tralasciare o ridurre il dibattito sorto su tale aspetto³⁸⁸.

Mentre, nell'*Abgabenordnung*, si prevedono ipotesi di annullamento, modifica, correzione, ritiro e revoca, che si coordinano con l'opposizione stragiudiziale, il sistema fiscale italiano, nel testo che disciplina l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, non vi è alcun riferimento a specifici rimedi, attivabili d'ufficio o su istanza di parte, per la correzione di atti amministrativi a contenuto fiscale che contengono vizi formali o sostanziali di diversa gravità. Ciò è affidato unicamente all'istanza di autotutela, strumento, peraltro, non coordinato con le altre norme, sia sulla mediazione e sugli altri strumenti deflattivi del contenzioso, sia sul contenzioso tributario³⁸⁹.

I principi che sono contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, come il diritto al contraddittorio, non sembrano aver trovato spazio nelle diverse leggi speciali, tenuto conto delle diverse forme di controllo, verifica e accertamento delle

in materia di disposizioni antielusive, l'art. 37-bis, d.P.R. n. 600/1973, per quanto concerne l'accertamento con adesione, l'art. 5, d. lgs. n. 218/1997. Sul tema del contraddittorio, da distinguere dalle ipotesi di collaborazione/cooperazione del contribuente nella fase dell'accertamento, L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 3570 e ss.. In tema di assenza di un diritto al contraddittorio generalizzato a livello normativo, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, pagg. 492-493. S. STUFANO, *Prospettive di rivalutazione del diritto al contraddittorio in fase pre-contenziosa*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 882 e ss.. In relazione all'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000, si veda Ord. della Corte cost. n. 244/2009. Cfr. M. BRUZZONE, *Il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato negli accertamenti «standardizzati»*, in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 421 e ss.. Sulla necessità del contraddittorio prima di ogni provvedimento, si veda Sent. Cassazione, SS.UU., n. 19667/2014, con nota di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 3019 e ss.; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2014, pag. 937 e ss..

³⁸⁸ L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011, pag. 1939 e ss..

³⁸⁹ Ai sensi dell'art. 2-*quater*, d. l. n. 564/1994, conv., con modif., con la l. n. 656/1994, il quale prevede che, con decreti del Ministro delle finanze, sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati, nonché i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'Amministrazione; D.M. n. 37/1997. Cfr. R. SCHIAVOLIN, *Autotutela*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di F. MOSCHETTI, Padova, 2011, pag. 504 e ss..

imposte che richiedono un'apposita procedura e sequenzialità di atti. In altri termini, sono assai ridotte le occasioni di contatto con l'Amministrazione finanziaria per ridurre errori rimediabili in sede amministrativa. A ciò si aggiungono anche le difficoltà dell'interprete ad applicare le disposizioni contenute nella l. n. 241/1990 al procedimento tributario per la sua diversità, in parte superata grazie ad alcuni richiami operati dalla l. n. 212/2000³⁹⁰.

Tuttavia questi non sembrano adeguati sia per evitare situazioni di conflittualità nel rapporto tributario, sia per garantire la diminuzione del contenzioso.

Quanto alla fase precontenziosa, occorre sin da subito, evidenziare la portata dei due istituti a confronto. Mentre il ricorso extragiudiziale ha un carattere generale, ovvero applicabile a tutti gli atti amministrativi a contenuto fiscale, il "reclamo/mediazione" opera solo per atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e per controversie di un valore non superiore a ventimila euro. Si escluderebbero, quindi, tutte le controversie relative ad atti della riscossione³⁹¹, ad atti non inclusi nell'elenco di cui all'art. 19, cit., almeno secondo una interpretazione letterale³⁹², le controversie con un valore non determinabile, oltretutto gli atti impositivi emessi da soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate.

Da un punto di vista procedurale, vi sono alcune differenze. Il "reclamo/mediazione" non prevede poteri di integrazione del contraddittorio, chiamata in causa di terzi ed assunzione di prove, d'ufficio o su istanza di parte, e

³⁹⁰ Sulla difficoltà strutturale all'applicazione dei principi contenuti nella l. n. 241/1990 al procedimento tributario, si veda L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011, pag. 563 e ss.. L. DEL FEDERICO, op. cit., pag.1939 e ss. il quale si sofferma sul depotenziamento delle violazioni procedurali e formali in materia tributaria, alla luce anche delle modifiche apportate alla l. n. 241/1990. In particolare, l'art. 21 *octies*, 2 comma dispone che non è ammessa l'annullabilità dell'atto, qualora, "per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".

³⁹¹ Per approfondimenti, par. 2.5.4.

³⁹² Cfr par. 2.5.4.

nemmeno la necessaria convocazione del contribuente in un'audizione apposita³⁹³. Come visto nei paragrafi precedenti, questo, invece, è presente nel sistema fiscale tedesco. Nel sistema fiscale italiano, emerge anche il problema del coordinamento con questioni giuridiche esaminate da autorità giurisdizionali superiori affini al caso concreto sottoposto all'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, ove nulla è disposto. In tale caso, nel procedimento amministrativo e nella fase precontenziosa, il legislatore tedesco prevede, invece, la sospensione.

Si riporta anche il problema della sospensione degli effetti dell'atto amministrativo oggetto di contestazione in sede precontenziosa. In effetti, il legislatore italiano, nella prima versione, non aveva previsto una specifica norma in tal senso, tanto da spingere l'Amministrazione finanziaria a rimediare con un'interpretazione della norma introduttiva del "reclamo/mediazione"³⁹⁴. Con la nuova formulazione, a dimostrazione dell'inefficacia del rimedio *de quo* come occasione di "contatto" e di riduzione del contenzioso, attraverso la rimozione di errori e vizi evidenti formali e sostanziali, il legislatore italiano ha introdotto una sospensione *ex lege* che opera dal momento della presentazione del "reclamo/mediazione" al momento, eventuale, di costituzione del contribuente innanzi alla commissione tributaria provinciale competente. Invece, come si è potuto rilevare, il sistema tedesco ha disposto che l'Autorità fiscale possa sospendere il provvedimento e se rigetta l'istanza, il contribuente può ricorrere innanzi al Tribunale Fiscale del *Länder*.

Infine, occorre soffermarsi sulle differenti conseguenze relative alla mancata espletazione del rimedio stragiudiziale. Il sistema italiano, inizialmente, prevedeva una

³⁹³ Sebbene gli strumenti deflattivi del contenzioso previsti dal sistema fiscale italiano prevedano l'invito al contraddittorio.

³⁹⁴ Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/2012.

causa di inammissibilità. In seguito, con la nuova formulazione dell'art. 17-*bis*, d. lgs. n. 546/1992, tuttora vigente, l'inammissibilità è stata rimossa ad opera dello stesso legislatore³⁹⁵ - poco dopo comunque dichiarata incostituzionale dal Giudice delle Leggi³⁹⁶ -, ed è stata convertita in una causa improcedibilità. Nel sistema tedesco, invece, molto più rigido sotto tale aspetto, è causa di inammissibilità.

In conclusione, la comparazione evidenzia le diverse lacune rinvenute nel sistema italiano, nella legislazione relativa all'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, che risulta priva, di fatto, nella formazione di qualsivoglia atto amministrativo, di vere tutele generalizzate nei confronti del contribuente. Il sistema non sembra in grado di trasformare il rapporto tra Erario e contribuente, oggi inteso come contrapposizione tra due parti, in un rapporto di "reciproca collaborazione" volta alla riduzione della conflittualità, con l'aumento delle "occasioni" di incontro e di contraddittorio, non per il mero rispetto del principio del diritto alla difesa (art. 24 Cost.), bensì per la migliore ricostruzione delle fattispecie, da un punto di vista fattuale e giuridico e la composizione bonaria e stragiudiziale delle controversie, volendo investire i giudici tributari di un ridotto numero di controversie. Una chiara conferma dell'approccio adottato dal legislatore è data proprio dalla limitata estensione del "reclamo/mediazione".

Gli spunti colti dall'analisi del sistema tedesco dovrebbero indurre il legislatore a un ripensamento del rapporto tra l'Amministrazione e il contribuente nella fase di accertamento e liquidazione dell'imposta e, conseguentemente, degli strumenti vigenti, o appositamente da introdurre, in grado di ridurre la conflittualità, prima dell'emissione del provvedimento a contenuto fiscale e, se persistente, dopo la sua

³⁹⁵ Art. 1, comma 611, lett. *a)* e *b)*, l. n. 147/2013.

³⁹⁶ Sentenza Corte Cost. n. 98/2014.

emissione; strumenti efficaci e idonei per la riduzione del contenzioso, limitando così le controversie innanzi al giudice tributario.

5 CONCLUSIONI

SOMMARIO 1.1. *Criticità rilevate* -. 1.2. *Prospettive* -.

5.1. Criticità rilevate

Nel suo complesso, l'indagine condotta ha avuto lo scopo di rilevare le molteplici criticità del reclamo e della mediazione sotto differenti profili.

Certamente, da un punto di vista interpretativo, permangono perplessità su diversi aspetti di seguito riportati per i quali si rinvia alle sezioni dedicate nel presente lavoro.

Da un punto di vista procedimentale, si osserva che non vi è un coordinamento con gli strumenti deflattivi del contenzioso, prospettando ipotesi di sovrapposizione come nel caso dell'accertamento con adesione e, per l'appunto il reclamo e la mediazione. Si pensi, inoltre, alla somiglianza del reclamo con l'istanza di autotutela e della mediazione con l'accertamento con adesione. Per i rimedi pocanzi citati, non si rinviene un obbligo "formale" di partecipazione dell'Amministrazione - bensì si tratta di una mera facoltà -, la quale, in ogni momento, può valutare la convenienza e l'opportunità della sua partecipazione.

Tale criticità, come evidenziato nella presente indagine, ha sicuramente ridotto le occasioni proficue di ridurre effettivamente la conflittualità e le azioni di natura repressiva che potrebbero generarsi a causa di una poco tutelata ed adoperata "partecipazione" attiva del contribuente nella fase accertativa e soprattutto precontenziosa. Ne risente, di conseguenza, non solo il principio del contraddittorio, che è ridotto, nella fase di reclamo e mediazione che ci occupa, all'atto introduttivo

della fase amministrativa di filtro, senza alcuna possibilità di sanzioni (processuali o pecuniarie) in caso di mancata partecipazione di una delle parti a tale fase.

Per certi versi, l'assenza di una regolamentazione del procedimento di reclamo e mediazione ed il suo mancato coordinamento con le procedure di cooperazione e collaborazione ne riducono, come dimostrato l'utilità.

Occorre ribadire, altresì, che appare ancor di più ridotta la sua efficacia nel nostro ordinamento, se ci si sofferma sulla limitata estensione dell'istituto ai soli "atti emessi" dall'Agenzia delle entrate e di valore non superiore ai ventimila euro.

La limitazione quantitativa potrebbe apparire di natura discriminatoria, nonostante la Corte costituzionale abbia, di fatto, ritenuto appartenesse alla discrezionalità del legislatore esercitata in modo corretto.

Vale la pena osservare che, tenuto conto della maggiore partecipazione dei Comuni al prelievo tributario, in ogni sua fase (controllo, accertamento e riscossione), sarebbe stata certamente una positiva occasione l'estensione dell'art. 17-*bis*, ai tributi locali, per aumentare e favorire le ipotesi di collaborazione e cooperazione dei contribuenti proprio in materia di tributi locali.

Lo stesso può certamente osservarsi per quanto riguarda le controversie di valore indeterminabile che potrebbero, almeno inizialmente, essere sottratte alla conoscenza del giudice.

Si deve, tuttavia, osservare che, a seguito della pronuncia della sentenza 98/2014, e delle modifiche normative per il tramite della l. n. 147/2013, permangono a tutt'oggi alcune criticità legate alle spese di giudizio al di liti-consorzio e all'assenza di poteri istruttori nella fase di reclamo e mediazione.

Le predette carenze, come già osservato, rendono incompleto e inefficace l'istituto in commento, inidoneo e inadeguato a svolgere il compito prefissato.

5.2. Prospettive

Allora, per certi versi, si potrebbe essere concordi, su quanto emerso nell'analisi del sistema tedesco, per l'introduzione di una fase obbligatoria di riesame della pretesa con possibilità anche di una sua riforma *in pejus*. In effetti, l'impostazione ha il pregio di aver trasposto molto principi e tutele - tipici del processo - nella fase amministrativa ed antecedente il vero e proprio processo tributario, tanto da far prospettare, sul punto, una possibile "giurisdizionalizzazione" della fase di opposizione amministrativa dell'atto impositivo grazie anche a: un riesame generale, senza vincoli quantitativi e qualitativi, della pretesa erariale, (ii) un contraddittorio garantito da diverse tutele come: a) l'audizione, b) l'integrazione del contraddittorio, c) l'assunzione delle prove, e d) la tutela cautelare. I predetti elementi permettono efficacemente di raggiungere gli obiettivi che anche il nostro legislatore si è prefissato ovvero sia la riduzione della conflittualità e la giusta imposizione (art. 53 Cost.).

Sicuramente la generalizzazione del contraddittorio e della partecipazione collaborativa nella fase antecedente all'emissione dell'accertamento, con l'intento di raggiungere, per mezzo della partecipazione del contribuente una più corretta rideterminazione della pretesa possono indurre a un ripensamento e ad una diversa conformazione del reclamo e della mediazione, alla luce anche dei diversi arresti giurisprudenziali europei e di legittimità³⁹⁷. In questa prospettiva, sicuramente, si

³⁹⁷ Si vedano i dati forniti da F. BROCCERI, *La mediazione aggira il contenzioso. Chiusi in pace il 57% dei confronti* in *Fiscooggi.it* del 14 marzo 2014, il quale osserva che "Secondo gli ultimi dati disponibili, su circa 125mila istanze di mediazione attivate nel periodo che va dal 2 aprile 2012 al 2 ottobre 2013, quasi 72mila si sono concluse con un accordo tra Amministrazione e contribuente, dribblando di fatto la presentazione del ricorso in commissione tributaria. I dati sono in linea con la diminuzione del numero dei ricorsi, calati nel 2013 di quasi il 39% rispetto al 2011: si è passati dai 159.392 del 2011 a meno di 100mila dello scorso anno. Il calo del contenzioso si registra soprattutto per le liti di valore inferiore ai 20mila euro (- 25% nei primi nove mesi del 2013 rispetto allo stesso

colloca le “Delega fiscale” che, con due diverse disposizioni, potrebbe consentire la rimozione delle summenzionate criticità in un’ottica di coordinamento delle norme sul procedimento e sul processo, in termini di cooperazione³⁹⁸ e tutela del contraddittorio³⁹⁹.

periodo dell'anno precedente), che sono poi quelle interessate dall'istituto della mediazione. Sostanzialmente stabili, invece, i ricorsi per le liti di importo superiore. Significativo anche il dato sulla rapidità dell'azione amministrativa: il 97% delle richieste si chiude entro 90 giorni. Migliora, poi, anche la performance del Fisco in sede giurisdizionale. L'indice di vittoria dell'Amministrazione finanziaria si attesta al 65%, percentuale che sale al 75% (era il 70% nel 2012), se si considerano i successi in base al valore delle controversie: In crescita anche il ricorso alla conciliazione. Al 31 dicembre 2013, sono 4.720 le liti tra Agenzia delle Entrate e contribuenti risolte avvalendosi di quell'istituto (nel 2012 furono 2.857). Aumentano anche gli importi conciliati: 401 milioni di euro nel 2013 contro i 308 milioni del 2012.”

Gli effetti positivi ascrivibili all'introduzione del reclamo e della mediazione sono dimostrati anche dalla seguente tabella riepilogativa:

Grado di giudizio	Pendenti al 31 dic 2012	Pervenuti 2013	Definiti 2013	Pendenti 31 dic 2013	Δ	Δ%
CC.TT.PP	556.040	202.107	247.911	510.236	-45.804	-8,24%
CC.TT.RR.	127.934	54.707	59.148	123.493	-4.441	-3,47%
TOT	683.974	256.814	307.059	633.729	-50.245	-7,35%

Fonte: M.E.F., Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario, marzo 2014.

Tali dati più che confermare l'utilità deflattiva svolta dal reclamo e dalla mediazione, offrono interessanti spunti su una rivisitazione del contraddittorio nella fase endoprocedimentale e, di fatto, dimostrano che più della metà degli avvisi impositivi meritano una fase di riesame, evidenziando il *deficit* in tema cooperazione e collaborazione nella fase antecedente all'emissione dell'accertamento ancora permante.

³⁹⁸ Si veda l'art. 6 della menzionata legge.

³⁹⁹ Cfr. art. 10 della legge *de qua*.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

- AA.VV., *Costituzioni comparate*, Torino, 2013
- A. ADELE, J. LUTHER, *La legge fondamentale tedesca*, Milano, 1997
- E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1968
- L. ARCIDIACONO, *Ricorsi amministrativi*, in *Enc. Giur. Trecc.*, 1990
- C. ATTARDI, *Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2013, pag. 1446 e ss.
- C. ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 553 e ss.
- L. BACCAGLINI, *Commento all'art. 14*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, pag. 162.
- E. M. BAGAROTTO, *Commento all'art. 21, l. n. 413/1991*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Accertamento e sanzioni*, F. MOSCHETTI, Padova, 2011, pag. 413 e ss..
- F. BARTOLOMEI, *La carta costituzionale della Repubblica federale di Germania*, Milano, 2000
- M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo alla mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 841 e ss..
- M. BASILAVECCHIA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impoesattivi*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2491 e ss.
- D. BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Federale Tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995

D. BIRK., *Diritto tributario tedesco*, Milano, 2006

G. BOTTINO, *Il nuovo articolo 97 della Costituzione*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2014, pag. 681 e ss.

M. BRUZZONE, *Il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato negli accertamenti «standardizzati»*, in *Corr. Trib.*, 2013

M. BRUZZONE, *Contenuto e parti dell'istanza di reclamo*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1435 e ss.

C. BUCCICO, *La riforma della riscossione: alcune novità introdotte dal D. lgs. n. 46/1999*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 3285 e ss.

V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 765 e ss.

A. BUSCEMA, *Il contraddittorio preventivo rende inutile il reclamo*, in *Il Fisco*, pag. 3931 e ss.

M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 11 e ss.

I. CARACCIOLI, F. GHISELLI, S. MATTIA, R. RIZZARDI, P. VALENTE, *Proposta di un manifesto generale per la "tax compliance" e i rapporti tra stato e cittadino-contribuente*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 1725 e ss.

A. CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti* in *Il Fisco*, 2014, pag. 4338 e ss.

A. CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 270 e ss.

A. CARINCI, *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 969 e ss.

G. CHIARIZIA, *La non autonoma impugnabilità della comunicazione di irregolarità*, in *Boll. Trib.*, 2014, pag. 784.

M. CHIONCHIO, Z. GOLLA, R. LUPI, *Mediazione tributaria: irragionevolezza vere e presunte sulla via della «deprocessualizzazione»*, in *Dial. Trib.*, 2013, n. 2

C. CIPOLLINI, *L'accoglimento parziale del reclamo*, in *Boll. Trib.*, pag. 1704

A. CISSELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in *Il Fisco*, 2012, pag. 2103 e ss.

A. CISSELLO, *Comm. Trib. Prov. Treviso 4 marzo 2009, n. 23 – Comm. Trib. Prov. Piacenza 29 giugno 2009, n. 71*, in *Il Fisco*, 2009, pag. 5371 e ss.

L. P. COMOGLIO, *Contraddittorio (principio del)*, in *Encl.Giur.Trecc.*, 1997

C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988

G. CORASANTI, *Commento all'art. 17-bis*, in *Commentario breve alle legge del processo tributario*, (a cura di) C. CONSOLO, C. GLENDI, 2012, Padova

G. CORASANTI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013

G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2008

E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006

L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, pag. 729 e ss.

L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011

D. DEOTTO, *Ancora tanta (forse troppa) strada da fare per una organica disciplina delle dichiarazioni integrative*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 4343 e ss.

A. DI PIETRO, *L'accertamento tributario nella Comunità Europea, L'esperienza della repubblica federale tedesca*, Milano, 1997

- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010
- V. E. FALSITTA, *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca*, Milano, 2011
- G. FALCON, C. FRANKEL, *Ordinamento processuale amministrativo tedesco (VwGO)*, Trento, 2000
- A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2012
- S. FEDETTO, *Il principio di tutela dell'affidamento nel diritto tributario tedesco: Treu und Glauben im Steurrecht*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996
- F. B. FERRARA, *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, Torino, 2007
- C. FERRARI, I. M. RUGGERI, *La cartella di pagamento può considerarsi atto reclamabile?*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1806 e ss.
- V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1364
- G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, p. 979 e ss.
- D. U. GALLETTA, *La legge tedesca sul procedimento amministrativo*, Milano, 2002
- F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pag. 947 e ss.
- F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 435 e ss.
- C. GARBARINO, *La tutela giustiziale con accordi tra fisco e contribuenti analisi economica del diritto e comparazione parte II – comparazione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2004
- M. GIORGETTI, *L'esecuzione e i suoi rimedi*, in *Riv. dei Dottori Commercialisti*, 2006, pag. 900 e ss.

A. GIOVANNINI, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 814 e ss.

A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, pagg. 320-321.

A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 51 e ss.

F. M. GIULIANI, *Autonoma impugnabilità di atti endoprocedimentali tributari e la relativa giurisdizione: il Consiglio di Stato si pronuncia sul processo verbale di constatazione*, in *Boll. Trib.*, 2014, pag. 1181 e ss.

C. GLENDI, *La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria "ancien régime"*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2014, pag. 469 e ss.

C. GLENDI, *Tutela cautelare e «nuova» mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 275 e ss.

C. GLENDI, V. UCKMAR, *La concentrazione della riscossione dell'accertamento*, Padova, 2011

C. GLENDI, *Corte costituzionale e centri di servizio*, in *Corr. Trib.*, 1998, pag. 2938

A. GUIDARA, D. STEVANATO, R. LUPI, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dial. Trib.*, 2012, n. 1

G. INGRAO, *La natura "ibrida" dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2701 e ss.

W. JAKOB, P. PALMISANO, *Diritto tributario e diritto impositivo in Germania*, Ed. Quasar, 1994, Ceradi

S. LA ROCCA, *Il concordato preventivo e la transazione fiscale: la Corte costituzionale conferma inammissibilità della falcidia IVA*, in *Boll. Trib.*, 2014, pag. 1353

S. LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008

M. LENOTTI, *"Co-operative compliance" nella delega fiscale e nel progetto pilota dell'agenzia delle entrate*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1627 e ss.

M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1507

P. LUCIFREDI, *Appunti di diritto costituzionale comparato. Il sistema tedesco.*, Milano, 2001

F. P. LUISO, *Diritto processuale civile*, Vol. I, Milano, 2013

C. MAIORANO, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Boll. Trib.*, 2012, pagg. 85-86

C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, Vol. I, Torino, 2014

C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, Vol. II, Torino, 2014

C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, Vol. III, Torino, 2014

C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile*, Vol. IV, Torino, 2014

A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014

S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, pag. 241 e ss.

G. MARINI, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1782 e ss.

G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 853 e ss.

P. MARONGIU, *Dal diritto amministrativo al diritto tributario: la tutela dell'affidamento nell'ordinamento tributario*, in A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente: studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012

G. MELIS, A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, pag. 267 e ss.

M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, pag. 153 e ss.

V. NUCERA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 2012, pag. 1049 e ss.

A. NUZZOLO, P. VALENTE, *Tax governance e cooperazione rafforzata con il Fisco*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 1853 e ss.

M. C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1284 e ss.

L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011

F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, pag. 65 e ss.

G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?* *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 2013, pag. 71 e ss.

G. POLO, *Le controversie in materia di imposte di bollo*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 1601 e ss.

G. PUOTI, B. CUCCHI, F. SIMONELLI, *La nuova riscossione tributaria*, Padova, 2012

P. PULELLA LUCANO, *Grandi contribuenti: dal tutoraggio al progetto Cooperative compliance*, in *Fiscoggi.it*, 25 giugno 2013

N. RAGGI, *Avviso bonario: impugnare o non impugnare?* in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 2152.

F. RANDAZZO, *Commento all'art. 2*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012, pag. 25 e ss.

F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. Trib.*, 2011, pag. 2745 e ss.

F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla corte costituzionale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pag. 550 e ss.

A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, pag. 3 e ss.

A. RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposables*, in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 715 e ss.

F. RICCA, *Riforma del ravvedimento operoso per rafforzare la "compliance"*, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 3320 e ss.

A. RUSSO, *Atto imposables: l'informativa di affidamento in carico a Equitalia*, in *Il Fisco*, 2012, pag. 5309 e ss.

P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, pag. 595 e ss.

L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009

L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 13 e ss.

- L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990
- L. SALVINI, *La "richiesta di chiarimenti", nella cosiddetta "visentini ter"*, in *Rass. Trib.*, 1987, pag. 353 e ss.
- A. SANTORO, R. LUPI, A. MANZITTI, *Ricchezza non registrata e pianificazioni fiscali aggressive: in che consiste la "cooperative compliance" della delega fiscale?*, in *Dial. Trib.*, 2014, pag. 127 e ss.
- G. SEPIO, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 2869 e ss.
- R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 19 (Atti impugnabili ed oggetto del ricorso)*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, pagg. 282-283
- R. SCHIAVOLIN, *Autotutela*, in *Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di F. MOSCHETTI, Padova, 2011
- STEINHAUFF in HÜBSCHMANN, HEPP, SPITTALER, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung*, looseleaf, Cologne, O. Schmidt, § 44 FGO Rz 43
- D. STEVANATO, *Commento all'art. 48*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO, C. GLENDI, Padova, 2012
- S. STUFANO, *Prospettive di rivalutazione del diritto al contraddittorio in fase pre-contenziosa*, in *Corr. Trib.*, 2012
- F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 1137 e ss.
- A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2012
- M. TORTORELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e il modello di partecipazione attiva accolto nello statuto dei diritti del contribuente*, in *Boll. Trib.*, 2012, pag. 891
- F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *Riv. Giur. Trib.*, 2014

P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2014, pag. 174 e ss.

M. VERSIGLIONI, *Diritto tributario ed 'equivalent dispute resolution'*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, pag. 223 e ss.

M. VERSIGLIONI, *Commento all'art. 1, l. n. 218/1997*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, pag. 422.

VON GROLL in GRÄBER, *Finanzgerichtsordnung*, 6 Ed., § 44 Rz 7

G. ZIZZO, *Commento all'art. 11, l. n. 212/2000*, in *Commentario breve alle leggi tributarie. Diritto costituzionale tributario e statuto del contribuente*, G. FALSITTA, Padova, 2011

A. VOZZA, *La giurisdizione sulle controversie relative all'illegittimità del pignoramento*, in *Corr. Trib.*, 2009, pag. 3921 e ss.

GIURISPRUDENZA

Europea

Corte di Giustizia, C-132/2006, 17 luglio 2008

Corte di Giustizia, C-349/07,

Italiana

Costituzionale

Corte costituzionale sentenza n. 225/2014

Corte Costituzionale sentenza n. 98/2014

Corte costituzionale ordinanza n. 244/2009

Corte costituzionale sentenza. n. 274/2005

Corte costituzionale sentenza n. 433/2000

Corte costituzionale. n. 336/1998

Corte costituzionale sentenza n. 56/1995

Corte costituzionale sentenza n. 360/1994

Corte costituzionale sentenza n. 406/1994

Corte costituzionale sentenza n.82/1992

Corte costituzionale sentenza n. 15/1991

Corte costituzionale sentenza n. 530/1989

Corte costituzionale sentenza n. 47/1964

Amministrativa

Sentenza Cons. Stato n. 1821/2014

Legittimità

Sent. Cass., SS.UU., 19667/2014

Sentenze Cass. n. 6395/2014

Sentenza Cass. n. 18505/2013

Sentenza Cass. n. 6906/2013

Sentenza Cass. n. 6610/2013

Sentenza Cass. n. 17010/2012

Sentenza Cass. n. 7344/2012

Sentenza Cass., SS. UU., n. 14667/2011

Sentenza Cass. n. 24931/2011

Sentenza Cass. n. 9219/2011

Sentenza Cass. n. 8663/2011

Sentenza Cass. n. 8168/2011

Sentenza Cass. 15946/2010

Sentenze Cass. n. 724/2010

Sentenza Cass., SS. UU., n. 14704/2010

Sentenza Cass., SS. UU., nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009

Sentenza Cass. n. 25699/2009

Sentenza Cass. n. 17202/2009

Sentenza Cass. n. 4513/2009

Sentenza Cass. n. 3560/2009

Sentenza Cass. n. 27385/2008

Sentenza Cass., SS. UU., n. 14815/2008

Sentenza Cass. n. 12194/2008

Sentenza Cass. n. 21045/2007

Sentenza Cass. n. 16428/2007

Sentenza Cass., SS. UU., n. 16293/2007

Sentenza Cass. n. 22015/2006

Sentenza Cass. n. 21325/2006

Sentenza Cass. n. 16776/2005

Sentenza Cass. n. 15149/2005

Sentenza Cass. n. 22869/2004

Sentenza Cass. n. 787/2004

Sentenza Cass. n.12314/2001

Sentenza. Cass. n. 4312/1998

Merito

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale Reggio Emilia del 17 aprile
2013, n. 98

Ordinanza del 7 febbraio 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Perugia

Ordinanza 17 aprile 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso

Ordinanza del 18 aprile 2013, Commissione Tributaria Provinciale di
Benevento

Ordinanza del 12 luglio 2013, Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Caserta del 13 giugno 2011,
n. 212

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Bari del 18 maggio 2011, n.
83

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Milano del 7 giugno 2010, n.
256

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Novara 23 luglio 2010, n. 89

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Milano 27 ottobre 2009, n.
255

Sentenza Commissione tributaria Provinciale di Piacenza 29 giugno 2009, n.
71

Sentenza Commissione Tributaria provinciale Treviso del 28 gennaio 2009, n.
23

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Treviso 4 marzo 2009, n. 2

Tedesca

BFH, Urteil vom 17. 12. 2008 - IV R 77/06; Niedersächsisches FG
(lexetius.com/2008,4252)

PRASSI

Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/2005

Circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 9, 33 e 39 del 2012

Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/2014

ALTRI DOCUMENTI

Relazione tecnica allegata al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98/2011, AS n. 2814

Co-operative compliance: a framework from enhanced relationship to co-operative compliance, 2013, OECD

Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging, OECD

Interr. e Resp. Parl. n. 5-02922 del 4 giugno 2014, Risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti