

Dottorato di ricerca in Diritto ed Impresa

Ciclo XXIX

Coordinatore: Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

**ANALISI COMPARATIVA DEGLI STRUMENTI
DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO:
QUALI PROSPETTIVE PER L'ITALIA?**

Tutor:

Chiar.mo Prof. Giuseppe Melis

Dottoranda:

Maria Lembo

Valutatori: Chiar.mi Vincenzo Busa

Giangiaco D'Angelo

Anno accademico 2016/2017

Alla mia famiglia

Indice

1 Strumenti deflativi interni	5
1.1 Introduzione	5
1.2 Strumenti deflativi interni: l'autotutela e l'acquiescenza	9
1.3 L'accertamento con adesione.....	18
1.4 Ulteriori strumenti deflativi: la conciliazione	25
1.5 La mediazione tributaria: descrizione della procedura	35
1.6 Le caratteristiche della mediazione.....	46
1.7 Critiche all'istituto.....	50
1.8 Considerazioni conclusive	55
2 La mediazione fiscale negli Stati Uniti.....	57
2.1 Premessa	57
2.2 Disciplina della <i>Fast Track Mediation</i> (FTM).....	62
2.3 ADR in sede di impugnazione: la Mediazione <i>Post Appello</i> (PAM)	
.....	64
2.3.1 ADR in fase di appello: la mediazione innanzi alla <i>Tax Court</i> ...	68
2.4 Le caratteristiche della mediazione fiscale statunitense.....	71
2.4.1 L'autodeterminazione	72
2.4.2 La volontarietà della procedura	77
2.4.3 La riservatezza	79
2.4.4 L'indipendenza del mediatore	83
2.5 Positivizzazione dell'istituto.....	86
2.6 Efficacia della mediazione.....	89
2.7 Opinioni a favore e contrarie ai regimi di mediazione fiscale negli Stati Uniti.....	91
3 Mediazione in Australia ed in Canada	105
3.1 Strumenti deflativi previsti in altri Paesi: l'Australia	105
3.2.1 La mediazione fiscale	108
3.2.2 La mediazione innanzi alla Corte Federale d'Australia.....	111
3.2.3 La mediazione innanzi all'amministrazione fiscale: critiche dottrinali.....	112
3.3 Sistemi di soluzione alternativa delle controversie in Canada....	114
3.4 La procedura di mediazione	118
3.5 L'influenza del principio di legalità	123
3.6 Valenza del principio di legalità nell'ordinamento fiscale italiano e canadese e suoi riflessi sull'accordo di mediazione.....	128
3.7.1 Posizione del mediatore	131
3.7.2 Requisiti dei mediatori.....	134

3.7.3	Contrasto tra regole professionali	136
3.8	Riservatezza delle informazioni: eccezioni alla regola	138
3.9	Inefficacia della mediazione	139
3.10	Considerazioni conclusive	141
4	Soluzione alternativa delle controversie in Europa	146
4.1	Soluzioni adottate in Regno Unito e Nuova Zelanda (cenni)	146
4.2	Sistemi di deflazione adottati in Francia, Germania e Spagna...	148
4.3	Mediazione fiscale in Olanda	154
4.4	Le caratteristiche della procedura	158
4.4.1	Riservatezza della procedura.....	166
4.4.2	L'indipendenza del mediatore	171
4.5	Orientamenti dottrinali sull'efficacia della mediazione nei vari stadi delle liti	172
4.6	Formazione dei mediatori sulle tecniche di soluzione delle controversie	176
5.	Conclusioni	179
5.1	Prospettive	179

1 Strumenti deflativi interni

1.1 Introduzione

Scopo della presente ricerca è analizzare la disciplina in materia di strumenti deflativi del contenzioso tributario, con particolare approfondimento dell'istituto della mediazione, come regolamentata in altri Paesi, nell'ottica di individuare nel diritto interno soluzioni evolutive maggiormente efficaci per la composizione in modo amichevole delle liti fiscali.

La problematica oggetto della ricerca risponde alla crescente necessità di individuare una regolazione normativa adeguata che consenta di prevenire conflittualità tra Amministrazione e contribuenti, permettendo a quest'ultimi di evitare i costi e i tempi derivanti dall'instaurazione di eventuali giudizi.

Si deve riconoscere, infatti, che gli strumenti deflativi del contenzioso tributario, così come sono regolamentati attualmente in Italia, non sono in grado di conseguire gli scopi prefissati: nel sistema tributario interno, infatti, sussiste un'elevata propensione al contenzioso che non ha riscontri negli altri Stati europei, basti considerare che nel 2012 anno in cui la mediazione fiscale venne introdotta nel nostro ordinamento, a fronte di 187.000 controversie instaurate mediamente all'anno in Italia avverso atti dell'Agenzia dell'Entrate (di cui circa il 70% di valore inferiore a 20.000 euro), in altri Stati, quali la Francia ad esempio, se ne registravano non più di 20.000¹.

¹ Vedi V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corriere Tributario* n. 11 del 2012.

Attualmente, nonostante l'introduzione di tale istituto, i ricorsi presentati tra il primo gennaio ed il 30 settembre 2016 sono pari, complessivamente a 176.870.

Peraltro, l'estensione della mediazione fiscale nei confronti degli enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate non pare aver prodotto i risultati sperati: nel terzo trimestre del 2016, si è assistito, invece, ad una crescita del 24% dei ricorsi sotto i 20 mila euro².

Il fulcro dell'analisi ruota intorno all'assunto che, analizzando la disciplina adottata in vari Paesi per la soluzione alternativa delle controversie tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, possano individuarsi possibili modalità con cui si potrebbe procedere, anche in Italia, ad una soluzione preventiva ed efficace di tali liti.

Al riguardo, aspetto interessante della disciplina adottata in vari Stati è la tendenza a riportare la determinazione della ricchezza a fini tributari nella naturale sede dell'azione amministrativa, riservando il processo alle patologie. In molti Paesi, infatti, è il caso ad esempio di Spagna e Polonia, al fine di deflazionare il contenzioso tributario, vi è un sistema misto nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo/tributario e giurisdizione ordinaria, prevedendosi un preventivo riesame amministrativo degli atti fiscali, che consenta un annullamento delle decisioni "irragionevoli" o "errate" dell'Amministrazione, con la conseguenza di ricorrere all'azione giudiziaria nei soli casi in cui non vi siano altri rimedi disponibili. In tali Stati, infatti, rientra tra le competenze degli uffici regionali l'esame dei ricorsi contro le decisioni adottate dai direttori degli uffici locali.

² Rapporto trimestrale sul contenzioso tributario del 20 dicembre 2016 della Direzione Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze.

In Francia, invece, sussiste un sistema dualistico, caratterizzato da una giurisdizione civile e una amministrativa, mentre la Germania ha optato per un sistema con una giurisdizione speciale.

Diverso ancora, è il sistema adottato da Stati Uniti, Canada ed Australia, che costituirà specifico oggetto di analisi. Ciò che accomuna i sistemi deflativi adottati in tali Paesi è la presenza di un istituto giuridico che funge da “filtro pre-giurisdizionale”.

In Italia, analoga finalità ha ispirato l'introduzione della disciplina della mediazione tributaria, istituto previsto all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546³, caratterizzato dal medesimo scopo di riservare il processo alle patologie dell'azione amministrativa.

Si tratta di uno strumento deflativo del contenzioso volto a risolvere, in una fase antecedente a quella giurisdizionale, le controversie tributarie di valore non superiore a 20.000 euro - che rappresentano quasi il 50 per cento delle controversie complessive⁴ - relative a tutti gli atti impugnabili.

Il citato articolo 17-*bis* prevede che per tali controversie il ricorso produca altresì gli effetti di un reclamo/istanza di mediazione

³ La norma è stata oggetto di varie rivisitazioni. Nella versione originaria essa stabiliva che, per le controversie di valore non superiore a 20 mila euro concernenti atti, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, la proposizione del ricorso innanzi alla Commissione tributaria dovesse essere preceduta dalla presentazione di un'istanza di annullamento (totale o parziale) dell'atto stesso alla competente struttura dell'Agenzia delle Entrate. Quest'ultima, ricorrendone i presupposti, poteva accogliere l'istanza di annullamento, determinando il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rendendo inammissibile l'eventuale ricorso giurisdizionale. Di contro, in assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto, l'amministrazione valutava la possibilità di concludere un accordo di mediazione, tenendo conto dell'incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa. In ogni caso, trascorsi 90 giorni dalla proposizione dell'istanza senza che fosse stato notificato l'accoglimento o venisse conclusa la mediazione, l'istanza si convertiva di diritto nell'atto introduttivo del successivo giudizio, producendo gli effetti del ricorso giurisdizionale.

⁴ F.BRANDI, *Esiti del contenzioso tributario: la lettura dei dati relativi al 2015*, in *Fiscooggi*.

nei confronti dell'ufficio che ha emanato l'atto, a pena di improcedibilità del ricorso alla Commissione tributaria.

L'istruttoria relativa al procedimento di mediazione è attribuita ad apposite strutture diverse e funzionalmente autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti impugnabili. Tali strutture, per l'Agenzia delle Entrate, sono gli Uffici legali istituiti presso ciascuna Direzione regionale o provinciale e il Centro operativo di Pescara.

In sede di mediazione, il confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente avviene sulla base dei motivi del ricorso, che tuttavia non limitano l'ambito della mediazione tributaria: sarà, infatti, possibile non solo annullare l'atto (con un'ampiezza di intervento analoga a quella del giudice tributario), ma anche rideterminarne il contenuto, attribuendo al contribuente il beneficio della riduzione sanzioni al 40 per cento.

L'istituto in esame persegue l'obiettivo della giusta imposizione: gli uffici sono stati chiamati a non sostenere questioni formali se non quando vi sia la concreta prospettiva di accreditare soluzioni legittime sul piano sostanziale, nonché ad abbandonare la difesa di atti illegittimi, anche quando, facendo valere preclusioni o decadenze, vi fosse la concreta prospettiva di una vittoria in giudizio.

Ciò soprattutto in considerazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, enunciato espressamente dal legislatore, come criterio guida nella gestione delle controversie, nell'articolo 17 *bis*.

E' in tale ottica che la disciplina della mediazione valorizza la funzione di autotutela dell'Amministrazione finanziaria: il reclamo istituzionalizza, per le liti mediabili, l'obbligo per l'ente impositore di verificare se l'autotutela sia esercitabile o meno.

Tale disciplina tuttavia, risulta inadeguata per un'efficace prevenzione della totalità delle liti tra contribuenti ed enti impositori.

Al riguardo, è sufficiente considerare come il circoscritto ambito di applicazione dell'articolo 17 *bis* del d.lgs. 546 del 1992 (controversie di valore inferiore ai 20.000 €) mal si attaglia ai giudizi promossi dalle imprese – soprattutto di medie o grandi dimensioni – i cui importi in contestazione sono di solito ben superiori a detto limite.

Con tale lavoro si cerca dunque, attraverso lo studio delle soluzioni adottate a livello internazionale ed europeo, da un lato, (i) di illustrare quanto sia possibile introdurre appositi metodi di soluzione alternativa dei conflitti e dall'altro, (ii) di stimolare una discussione in merito alla possibile evoluzione degli strumenti deflativi esistenti nel nostro ordinamento.

La possibilità per i contribuenti di pervenire efficacemente alla composizione delle potenziali controversie in via anticipata rispetto all'introduzione delle liti comporta, infatti, vari effetti positivi, concorrendo ad instaurare rapporti con l'Amministrazione finanziaria fondati su valori di reciproca correttezza, lealtà e fiducia, responsabilizzando entrambe le parti del rapporto tributario ed inducendole a valutare con maggiore ponderazione il ricorso alla fase processuale, con conseguente abbattimento dei correlati costi che le medesime parti avrebbero dovuto affrontare.

1.2 Strumenti deflativi interni: l'autotutela e l'acquiescenza

Nella categoria degli istituti deflativi del contenzioso tributario rientra l'insieme degli strumenti a disposizione del contribuente per comporre le liti sorte con l'Amministrazione finanziaria, prevenirne l'insorgere ovvero accelerarne il decorso.

Si procede, dunque, ad un'analisi sintetica degli strumenti deflativi previsti dal nostro ordinamento, concentrandosi

maggiormente sulla mediazione tributaria, oggetto successivo di analisi comparativa con i corrispondenti istituti di diritto straniero.

In particolare, per la deflazione del contenzioso tributario il diritto interno prevede l'autotutela⁵, l'acquiescenza⁶, l'accertamento con adesione⁷, la conciliazione giudiziale⁸ e la mediazione⁹.

Con riguardo all'autotutela¹⁰, l'istituto è disciplinato dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564¹¹, che attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere-dovere di correggere o eliminare, su propria iniziativa o su istanza del contribuente, un

⁵ Art. 2-*quater*, D.L. n. 564 del 1994.

⁶ Art. 15, D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

⁷ Artt. da 1 a 13, D.lgs. n. 218 del 1997.

⁸ Art. 48, D.lgs. n. 546 del 1992.

⁹ Art. 17-*bis*, D.lgs. n. 546 del 1992.

¹⁰ Per approfondimenti in dottrina, v., tra gli altri, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino 2004; B. PATRIZI - G. MARINI - G. PATRIZI, *Accertamento con adesione, conciliazione e autotutela*, Giuffrè, 1999, pag. 191 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Autotutela*, in G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo II, Accertamenti e sanzioni*, Padova, 2011, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2011, pag. 174 e ss.; G. BOLETTA, *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rassegna tributaria* n. 1 di gennaio-febbraio 2008, pag. 42; F. P. D'ORSOGNA, *L'Erario è obbligato a risarcire i danni al cittadino per gli atti illegittimi emessi: sentenza del Giudice di pace di Patti n. 157 del 24 marzo 2005*, in *il fisco* n. 26 del 27 giugno 2005, pag. 1-4034; V. AZZONI, *Danni risarcibili per ingiusta imposizione*, in *il fisco* n. 26 del 27 giugno 2005, pag. 1-4029; N. MONFREDA - A. COSCARELLI, *Mancato esercizio dell'autotutela e risarcimento del danno*, in *il fisco* n. 13 del 29 marzo 2010, pag. 1-1993; E. A. SEPE, *L'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *il fisco* n. 34 del 21 settembre 2009, pag. 1-5669; S. CAPOLUPO, *Definitivamente chiarita l'impugnazione del diniego di autotutela*, in *il fisco* n. 29 del 20 luglio 2009, pag. 1-4780; M. CANTILLO, *Il controllo giudiziale del provvedimento di diniego dell'autotutela*, in *Rassegna tributaria* n. 2 di marzo-aprile 2008, pag. 303; S. CAPOLUPO, *Autotutela e rimedi giurisdizionali*, in *il fisco* n. 26 del 2 luglio 2007, pag. 1-3769; M. FARALDI, *Autotutela tributaria e rimedi giurisdizionali*, in *il fisco* n. 23 dell'11 giugno 2007, pag. 1-3411; S. CAPOLUPO, *Autotutela e Statuto del contribuente*, in *il fisco* n. 8 del 26 febbraio 2007, pag. 1-1067; V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rassegna tributaria* n. 6 di novembre-dicembre 2007, pag. 1715; G. GIANNI, *L'autotutela tributaria e i mezzi di tutela alla luce delle modifiche introdotte alla L. n. 241/1990*, in *il fisco* n. 33 del 12 settembre 2005, pag. 1-5168; E. GRASSI, *L'autotutela tributaria e la posizione giuridica del soggetto interessato al suo esercizio*, in *il fisco* n. 4 del 26 gennaio 2004, pag. 1-472; G. D'AMICO, *Autotutela tributaria*, in *il fisco* n. 2 del 12 gennaio 2004, pag. 1-218.

¹¹ Conv. in L. 30 novembre 1994, n. 656.

proprio atto riconosciuto successivamente invalido, ovvero inadeguato. Tale potere di annullamento o di revoca degli atti illegittimi o infondati, può essere attivato dagli Uffici finanziari anche in pendenza di giudizio, ovvero in caso di non impugnabilità, non è invece possibile procedere all'annullamento d'ufficio *«per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria¹²»*.

Secondo quanto sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente ¹³ all'art. 7, comma 2, lett. b), negli atti dell'Amministrazione finanziaria deve essere tassativamente indicato l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame, anche nel merito, in sede di autotutela.

Conseguentemente, l'art. 1 del D.M. n. 37 del 1997 ha previsto che la competenza ad annullare, revocare ovvero rinunciare all'imposizione in caso di autoaccertamento spetti all'Ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio, ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende.

¹² Articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37. In dettaglio, l'articolo 2, comma 1, del suddetto decreto ministeriale dispone che «l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: a. errore di persona; b. evidente errore logico o di calcolo; c. errore sul presupposto dell'imposta; d. doppia imposizione; e. mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti; f. mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g. sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati; h. errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione». Le suddette ipotesi sono da considerarsi meramente esemplificative, non esaurendo la tipologia dei casi in cui l'Amministrazione finanziaria può esercitare il potere di autotutela.

¹³ L. 27 luglio 2000, n. 212.

Sono annullabili d'ufficio ovvero revocabili in via di autotutela, tutti quegli atti che possano incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente, dunque non solo i tipici atti di imposizione, quali gli avvisi di accertamento, di rettifica, di liquidazione, i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni (amministrative), ma anche atti quali i processi verbali di constatazione, gli atti di diniego di agevolazioni fiscali ecc.

Al riguardo, si osserva che possono essere annullati in autotutela, anche gli atti per i quali è prevista obbligatoriamente la procedura di reclamo e mediazione¹⁴, non essendo i due istituti in rapporto di alternatività.

L'annullamento posto in essere a seguito di autotutela può essere totale o parziale; peraltro, ove l'annullamento in via di autotutela abbia ad oggetto un atto prodromico, la conseguenza che ne deriva è la caducazione necessaria ed automatica di tutti gli altri atti ad esso consequenziali, con obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse¹⁵.

Tradizionalmente si suole distinguere tra autotutela integrativa e sostitutiva. In particolare, l'autotutela integrativa ricorre qualora l'Amministrazione finanziaria si limiti ad integrare un precedente atto di accertamento a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi¹⁶, mentre l'autotutela è di tipo sostitutivo ove si abbia la sostituzione di un precedente atto viziato con un nuovo atto¹⁷.

¹⁴ Vedi par. 1.5.

¹⁵ Cfr. C.M. 8 luglio 1997, n. 195.

¹⁶ Articolo 57, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA, e dell'articolo 43, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte sui redditi.

¹⁷ C. CALIFANO, *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rassegna tributaria* n. 5 del 2012, p. 1266; A. CISELLO, *Accertamento parziale, "autotutela sostitutiva" e reiterazione del potere impositivo*, in *il fisco* n. 11 del 2010, p. 1-1655.

Secondo l'Amministrazione finanziaria¹⁸, presupposti per l'esercizio dell'autotutela sono: l'illegittimità e l'infondatezza dell'atto nonché il concreto ed attuale interesse pubblico alla sua eliminazione. In particolare, l'illegittimità riguarda le eventuali violazioni di legge commesse nel procedimento di formazione dell'atto o nella emissione dell'atto stesso, mentre l'infondatezza concerne gli eventuali vizi sostanziali conseguenti a erronee valutazioni dei presupposti, degli elementi e/o delle circostanze di fatto.

Al riguardo, giova osservare che in dottrina discussa è la qualificazione del potere di autotutela in materia tributaria.

Secondo una prima impostazione, tale potere si differenzia nettamente dall'autotutela amministrativa poiché l'Amministrazione finanziaria non è titolare di un potere discrezionale, finalizzato al perseguimento di un determinato fine mediante la comparazione di interessi pubblici e privati, disponendo, invece, di un potere del tutto vincolato dalle norme impositive e dai principi costituzionali ad esse sottese¹⁹.

Al riguardo, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che se è vero che l'Ufficio non ha il dovere giuridico di ritirare l'atto viziato, tuttavia non dispone di una potestà meramente discrezionale nell'annullamento degli atti.

Difatti, ove non sia stato esercitato il potere di autotutela nei confronti un atto palesemente illegittimo, poi impugnato,

¹⁸ Cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 8 luglio 1997 n. 197.

¹⁹ Cfr. MUSCARA', *Autotutela, IV) diritto tributario*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 2005; ID., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, 71; LUPI, *Atti definitivi e decadenze: se l'autotutela non arriva cosa può fare il contribuente*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 751; STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1189.

l'Amministrazione rischia di essere condannata alle spese, con conseguente danno erariale.

Quanto al momento temporale in cui il potere di autotutela può essere esercitato, l'annullamento può avvenire sia prima che il contribuente proponga ricorso giurisdizionale avverso l'atto impositivo, sia in una fase successiva alla instaurazione del giudizio, determinando in tal caso il venir meno dell'interesse del ricorrente alla prosecuzione del giudizio.

Discusso è invece se sia consentito all'Amministrazione finanziaria di esercitare il proprio potere di riesame dell'atto oltre il limite del giudicato sostanziale.

Al riguardo, sulla tematica non si registra un adeguato approfondimento giurisprudenziale, mentre in dottrina sussistono divergenti correnti di pensiero: una parte della dottrina²⁰ è dell'avviso che non si possa in alcun modo riconoscere ad un contribuente, dopo che un atto impositivo sia divenuto definitivo, ulteriori mezzi di difesa, a ciò ostando una specifica disposizione normativa²¹; altra parte²² evidenzia, invece, come, a determinate condizioni, sia possibile ricorrere allo strumento del riesame anche in presenza di sentenze inoppugnabili.

In particolare, la tesi che evidenzia la non superabilità del giudicato sottolinea come il valore normativo che il nostro ordinamento attribuisce all'accertamento di diritto sostanziale contenuto in una sentenza passata in giudicato esclude, in modo

²⁰ RUSSO, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Adesione, Conciliazione ed Autotutela*, CEDAM, 2007, p. 81-89.

²¹ Cfr. D.M. 11 febbraio 1997, art. 2, comma 2 che esclude il ricorso all'istituto dell'autotutela per quei motivi di diritto o di fatto oggetto di sentenza passata in giudicato favorevole per l'Amministrazione finanziaria.

²² Cfr. GEMINO, *Cass., SS.UU., n. 2870/2009 e n. 9669/2009 - Diniego di autotutela e giudicato*, in *il fisco* n. 24 del 15 giugno 2009, p. 1-3932.

assoluto, che tale accertamento possa essere rimesso in discussione, data la prevalente esigenza di certezza dei rapporti giuridici.

L'altra impostazione, di contro, evidenzia la necessità di individuare correttamente, secondo il diritto interno, quali siano i limiti del giudicato preclusivi di un riesame da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare, il succitato art. 2, comma 2, D.M. n. 37 del 1997, dispone che l'Amministrazione non può procedere al ritiro dei propri atti illegittimi o infondati, se ciò contrasta con quanto stabilito nel giudicato. Pertanto, affinché la preclusione possa operare, il giudice deve essersi pronunciato sulla fondatezza sostanziale della pretesa del contribuente, non potendosi considerare preclusiva una mera pronuncia di rito riguardante questioni di carattere formale o procedurale²³.

E' possibile, invece, procedere ad un riesame dell'atto, anche in presenza di una sentenza definitiva, quando il giudicato si è formato su mere questioni di rito, ossia sull'esistenza di rapporti pregiudiziali (difetto di giurisdizione, irricevibilità, inammissibilità o improcedibilità del ricorso). In tali casi, la pronuncia si è limitata ai soli aspetti processuali della domanda, per cui non essendovi stato un pronunciamento nel merito della controversia, non si viola il divieto di giudicare una seconda volta sullo stesso oggetto.

Dalla normativa si evince, peraltro, che il giudicato di merito debba essere favorevole all'Amministrazione, vale a dire deve rigettare il ricorso del contribuente e non annullare l'atto impugnato.

E' necessario, allora, stabilire quali siano i limiti del giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, facendo riferimento alle

²³ In tali termini si esprime la Circ. Min. n. 198 del 5 agosto 1998.

ragioni del giudicato di merito, che osta all'esercizio del potere di riesame in senso difforme.

In merito, ad avviso di chi scrive e secondo autorevole dottrina²⁴, il giudicato tributario preclude il riesame dei soli motivi che sorreggono l'impugnazione e che il giudice ha ritenuto infondati, mentre l'autorità finanziaria conserva il potere di riesaminare l'atto divenuto definitivo, sulla base di motivi o vizi dell'atto che non sono stati dedotti in giudizio o che, pur dedotti, non siano stati esaminati nella sentenza.

Sono i motivi, infatti, che ove decisi a favore dell'Amministrazione finanziaria, non possono essere rimessi in discussione nell'esercizio del potere di riesame, essendo causa ostativa all'esercizio di tale potere.

Ne deriva che, per motivi diversi da quelli dedotti nella domanda, l'Amministrazione finanziaria può procedere al riesame della propria attività.

Altro istituto deflativo disciplinato dal nostro ordinamento è l'acquiescenza²⁵.

La disciplina di tale istituto è dettata dall'art. 15 del D.lgs. n. 218 del 1997 che prevede che contribuenti che ricevono avvisi di accertamento fondati su dati e valutazioni difficilmente contestabili possano ottenere una riduzione delle sanzioni a un terzo²⁶, laddove

²⁴ FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999, p. 234-235.

²⁵ Cfr. G. NAPOLI – S. ROCCHI, *Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente*, Cacucci, Bari, 2013, p. 369 e ss.

²⁶ Per gli atti notificati fino al 31 dicembre 2015, il contribuente poteva beneficiare di una riduzione maggiore, rispetto a quella di 1/3 qualora, l'avviso di accertamento oggetto di acquiescenza non fosse stato preceduto da "invito al contraddittorio" o da "processo verbale di constatazione" definibile. In tali casi, in particolare, la riduzione della sanzione era pari ad 1/6 (c.d. acquiescenza rinforzata) in luogo di quella di 1/3 (acquiescenza ordinaria). A decorrere dal 1° gennaio 2016, invece, per effetto della legge 23 dicembre 2014, n. 190 viene disposta l'abrogazione dell'art. 15 c. 2-bis del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 che prevedeva l'acquiescenza

rinuncino all'impugnazione ed a presentare istanza di accertamento con adesione e provvedano al pagamento di quanto dovuto entro il termine di 60 giorni della notifica dell'atto²⁷.

Ulteriori vantaggi derivanti da tale istituto sono la cancellazione delle sanzioni tributarie accessorie di cui all'art. 21 del D.lgs. n. 472 del 1997²⁸, la riduzione fino ad un terzo delle sanzioni penali pecuniarie e la disapplicazione delle pene accessorie, nonché la rideterminazione della base imponibile dei contributi previdenziali e assistenziali correlati a imponibili tributari, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Perché possa realizzarsi l'acquiescenza è necessario un comportamento concludente del contribuente che rinunci ad impugnare l'atto con ricorso alla Commissione tributaria provinciale e a formulare istanza di accertamento con adesione e, al contempo, versi entro il termine stabilito per la presentazione del ricorso le somme dovute a titolo di imposta, oltre agli interessi e sanzioni (ridotte)²⁹.

La definizione della pretesa erariale mediante l'istituto dell'acquiescenza rende l'accertamento definitivo, per cui l'ente impositore non potrà successivamente né integrarlo, né modificarlo,

rinforzata, nonché degli istituti deflativi dell'adesione agli inviti a comparire (previsto dall' art. 5 c. da 1-bis a 1-quinquies e art. 11 c. 1-*bis* del D.lgs. n. 218 del 1997) e dell'adesione ai PVC (previsto dall'art. 5-*bis* del D.lgs. n. 218 del 1997).

²⁷ Art. 15, co. 2 *bis*, D.lgs., n. 218 del 1997.

²⁸ D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

²⁹ In particolare, si prevede che tale pagamento possa avvenire in un'unica soluzione oppure, se il contribuente opti per la forma rateale, con corresponsione della prima rata entro lo stesso termine: l'acquiescenza si perfeziona, infatti, con il versamento dell'unica o prima rata del totale dovuto entro il termine per la proposizione del ricorso. Il mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva legittima, ai sensi dell'art. 8, comma 3-*bis*, del D.lgs. n. 218 del 1997, l'Amministrazione finanziaria ad iscrivere a ruolo non solo gli importi riferiti alla rata non pagata, ma anche il totale delle somme residue, comprensive dei relativi interessi. Sull'importo complessivamente dovuto a titolo di tributo, è prevista, altresì, l'iscrizione al ruolo della sanzione di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, applicata in misura doppia.

salvo alcuni casi tassativamente previsti dall'art. 2, comma 4, del D.lgs. n. 218 del 1997³⁰.

1.3 L'accertamento con adesione

L'istituto dell'accertamento con adesione è stato introdotto dal decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, con lo scopo, per un verso, di fornire all'Amministrazione finanziaria ed al contribuente *«uno strumento snello ma, al tempo stesso, garantista, per giungere ad una rapida definizione della pretesa tributaria e, per l'altro, di incrementare il gettito fiscale e ridurre drasticamente il contenzioso tributario»*³¹.

Si tratta sostanzialmente di un accordo tra il Fisco e il contribuente per definire, bonariamente e in modo tendenzialmente stabile, le posizioni pendenti, in cui assume un ruolo rilevante il contraddittorio, che consente alla parti di trovare un punto di incontro tra i rilevi sollevati dall'Ufficio e le deduzioni difensive adottate dal contribuente.

Il procedimento, da un lato, offre al contribuente l'opportunità di conoscere i motivi e le ricostruzioni che l'Amministrazione finanziaria pone a fondamento della pretesa tributaria e, conseguentemente, di valutare se aderire o resistere impugnando l'atto dinanzi alle

³⁰ In particolare, in base a tale norma l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice è consentita quando: sulla base della sopravvenuta conoscenza è possibile accertare un maggior reddito superiore al cinquanta per cento di quello definito e comunque non inferiore a 77.468,53 euro; la definizione per acquiescenza ha riguardato un accertamento parziale; la definizione per acquiescenza ha riguardato esclusivamente i redditi derivanti dalla partecipazione in società di persone o associazioni professionali di cui all'art. 5 TUIR, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; se, successivamente alla definizione per acquiescenza della posizione personale del socio, associato o coniuge, è stato accertato un maggior reddito nei confronti della società di persone, dell'associazione professionale o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria.

³¹ Cfr. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E.

competenti Commissioni tributarie; dall'altro, attribuisce agli Uffici finanziari un utile mezzo per deflazionare il contenzioso tributario ed anticipare la riscossione dei tributi, con conseguenti concreti risultati positivi dell'azione d'accertamento.

Quanto all'ambito applicativo dell'istituto, da un punto di vista soggettivo sono ammessi alla definizione tutti i contribuenti (persone fisiche, società di persone, associazioni professionali, società di capitali, enti, sostituti d'imposta), mentre, dal punto di vista oggettivo, l'istituto si estende a tutte le tipologie reddituali senza alcuna limitazione e a tutte le più importanti imposte dirette e indirette, nonché alle imposte sostitutive.

L'accertamento con adesione si svolge secondo un determinato *iter* procedurale, caratterizzato da una partecipazione attiva del contribuente³².

Il contraddittorio rappresenta, invero, la fase fondamentale della procedura³³: l'Ufficio, infatti, entro 15 giorni dal ricevimento della domanda, è tenuto ad invitare il contribuente a comparire ed è tenuto a

³² In particolare, la procedura consta di quattro fasi: iniziativa, d'ufficio o su istanza del contribuente, contraddittorio, formazione dell'atto di adesione, perfezionamento della definizione. Ove l'iniziativa provenga da parte degli Uffici finanziari, ai sensi dell'art. 5, c. 1, del D.lgs. n. 218 del 1997, l'avvio del procedimento si realizza prima della formazione degli atti di imposizione, attraverso l'invio al contribuente di uno specifico invito a comparire. In seguito, il contribuente può decidere di aderire all'invito e partecipare al contraddittorio con l'Ufficio, oppure può decidere di non presentarsi ed attendere l'eventuale avviso di accertamento, riservandosi di impugnarlo davanti alla commissione tributaria provinciale. Se il contribuente non aderisce all'invito a comparire dell'Ufficio non è soggetto ad alcuna sanzione, ma si preclude la possibilità di presentare l'istanza di adesione. Nell'ipotesi prevista dall'art. 6, del D.lgs. 218 del 1997, è, invece, il contribuente stesso che porta a conoscenza dell'Agenzia delle Entrate i fatti o i documenti che reputa idonei a ridurre la pretesa tributaria, con un'istanza, in carta semplice, che dà avvio al procedimento di accertamento con adesione. Tale possibilità per il contribuente è prevista esclusivamente, in via preventiva, quando siano stati effettuati degli accessi, ispezioni o verifiche o, successivamente, quando abbia ricevuto un atto di accertamento, anche parziale, o di rettifica non preceduto dall'invito a comparire.

³³ Per approfondimenti, cfr. L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Bollettino tributario d'informazione*, n. 7/2010, p. 486.

valutare con attenzione ed obiettività le argomentazioni e gli elementi forniti dal contribuente, ai fini della rideterminazione del *quantum* dovuto.

Quanto alle conseguenze del mancato invito del contribuente da parte dell'Amministrazione finanziaria a seguito della ricezione dell'istanza da parte del contribuente, la giurisprudenza ha espresso opinioni difformi.

In particolare, mentre per alcune pronunce di merito, la mancata convocazione del contribuente determina la nullità degli atti³⁴; di contrario avviso è, invece, la Cassazione, la quale con orientamento costante rileva «... *l'assenza di una previsione legislativa che sanziona, con la nullità dell'atto, il mancato rispetto dell'iter procedimentale*³⁵» e precisa, inoltre, come «... *la convocazione del contribuente, a seguito della sua richiesta, non costituisce per l'ufficio un obbligo, ma soltanto una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e della opportunità di evitare la contestazione giudiziaria*³⁶».

Con riferimento agli effetti, dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza di adesione discendono due conseguenze fondamentali per il contribuente, ossia: la sospensione dei termini di 90 giorni per impugnare l'atto di fronte alla Commissione tributaria provinciale, cosicché il tempo totale a disposizione per preparare l'eventuale ricorso sarà pari a 150 giorni dalla notifica; il pagamento dell'IVA risultante dagli atti di accertamento e dell'iscrizione provvisoria a ruolo delle imposte sui redditi.

³⁴ C.T.P. Nuoro, n. 280/01/05; C.T.P. Genova, n. 103/12/09; C.T.P. Torino, 2009, n. 96/10/09.

³⁵ Cass., ord. 28 dicembre 2011, n. 29127.

³⁶ Cass. 30 dicembre 2009, n. 28051, in senso conforme vedi Cass. ordinanza 28 dicembre 2012, n. 29127, Cass. 17 ottobre 2014, n. 21991, Cass.1 giugno 2016, n. 11438.

Quanto al primo effetto, peraltro, si segnala che, per contrastare un recente orientamento giurisprudenziale³⁷ secondo cui tale termine non godrebbe della sospensione feriale, sul presupposto che trattasi di termine amministrativo e non processuale, il D.l. 22 ottobre 2016, n. 193 ha previsto la cumulabilità del periodo di sospensione dell'adesione con quello di sospensione feriale.

Con riguardo alla natura giuridica da attribuire all'atto di accertamento con adesione, in dottrina³⁸ vengono sostenute due posizioni: una di estrazione privatistica, l'altra sostanzialmente pubblicistica³⁹.

La prima posizione⁴⁰ ritiene che l'accertamento con adesione configuri un atto privatistico, più precisamente, una transazione, secondo lo schema dettato dall'art. 1965 c.c.: la tesi si fonda sul presupposto giuridico secondo cui Amministrazione finanziaria e

³⁷ Cass., 11632 del 2015 e 7995 del 2016.

³⁸ Per una panoramica completa ed esauriente delle opinioni dottrinali avutesi sul tema, cfr. in generale: E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, in *Riv. dir. fin.* 2000, I, (parte I) pp. 666 e ss. ed ivi, 2001, I, (parte II) pp. 62 e ss.; M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico ed il problema della natura giuridica*, in *Rass. trib.* 1998, I, pp. 1232-1233 e pp. 1240-1241, dove si fa cenno alla costruzione dottrinale risalente a P. RESCIGNO (*Obbligazioni - diritto privato - nozioni*, in *Enc. dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, pp. 133 e ss.) della nozione di "diritto privato comune", riferita alla applicazione estensiva delle norme civilistiche sulle obbligazioni, soprattutto di quelle aventi carattere generale, praticabile anche in diritto tributario.

³⁹ In tal senso, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, UTET, 1991, p. 342; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Roma, 2001, p. 137 e ss.

⁴⁰ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2005, p. 434; B. SANTAMARIA, *Diritto tributario - Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 236; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 49 ss. e 331 ss.

contribuente si confrontano, nella fase dell'accertamento con adesione, su un piano paritetico⁴¹.

La seconda teoria⁴² qualifica l'accertamento con adesione come provvedimento autoritativo unilaterale connesso allo svolgimento della funzione di natura pubblicistica di cui l'Amministrazione finanziaria è portatrice.

In tale contesto, il contribuente gioca un ruolo fondamentale nel perfezionamento della procedura, ma non indispensabile per la qualificazione della pretesa tributaria nei suoi aspetti sostanziali, che può avvenire solo per mano dell'Agenzia delle Entrate.

All'interno di tale filone, l'orientamento maggioritario⁴³ ha, invece, sostenuto la tesi c.d. giuspubblicistica⁴⁴ e garantistica, qualificando l'accertamento con adesione, non come contratto pubblico, ma come un particolare ed articolato modulo consensuale

⁴¹ Quest'orientamento è stato criticato principalmente perché la Pubblica Amministrazione non avrebbe la capacità di disporre del diritto relativo all'obbligazione tributaria.

⁴² Cfr. Circ. Assonime, in *Italia Oggi*, 10 febbraio 1998, n. 2/98, p. 10, nella quale si afferma che il concordato tributario non è un atto né negoziale né transattivo, ma «un atto unilaterale dell'amministrazione, emanato nell'esercizio di una tipica potestà pubblica».

⁴³ M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, Cedam, 1999, p. 4; M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, op. cit., p. 1740; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, p. 433, il quale esclude la configurabilità di un contratto di diritto privato o di diritto pubblico, perché «nella materia in oggetto difettano sia la pariordinazione delle volontà, sia il carattere dispositivo, tipico del contratto».

⁴⁴ F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, UTET, 2004, p. 132, secondo cui «l'accertamento con adesione realizza una forma di imposizione concordata individuale. Nell'ordinamento tributario vigente esiste peraltro anche una ulteriore forma di imposizione concordata di tipo collettivo, in quanto basata su riferimenti di tipo generale/categoriale, normativamente denominata programmazione fiscale: art. 1, comma 499 L. n. 266 del 2005. Tale istituto è, sostanzialmente l'erede di istituti analoghi, comunemente individuati con il nome di concordato di massa. Alla programmazione fiscale possono accedere tutti i soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo e d'impresa che rientrano nell'applicazione degli studi di settore o dei parametri per il periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2004».

non contrattuale di formazione procedimentale del provvedimento finale di accertamento (accordo pubblico).

In base al disposto dell'art. 9, D.lgs. n. 218 del 1997, l'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento, da parte del contribuente, delle somme risultanti dall'atto di adesione sottoscritto, entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto⁴⁵.

E' bene evidenziare che l'omesso, tardivo o carente versamento delle somme definite, provoca il mancato perfezionamento dell'adesione con la conseguente inefficacia dell'atto sottoscritto.

Il perfezionamento dell'adesione, invece, comporta quale principale effetto c.d. premiale la riduzione delle sanzioni a un terzo del minimo previsto dalla legge⁴⁶.

La procedura di tale strumento deflativo, dunque, si caratterizza per la previsione di un invito a comparire per lo svolgimento del contraddittorio, che si conclude con la redazione di un verbale in duplice esemplare sottoscritto da entrambe le parti contraenti, da cui deriva, oltre alla riduzione dell'imposta come in esso concordata, effetti "premiali", ai fini del ricalcolo della sanzione.

Il contraddittorio con il contribuente, peraltro, non è di tipo endoprocedimentale, attesa la sua collocazione successiva, che precede il cd. ricorso/mediazione o il ricorso, a seconda del valore della controversia.

⁴⁵ In particolare, il contribuente può scegliere di effettuare il pagamento in unica soluzione o in forma rateale, delle quali la prima da versare entro il termine di 20 giorni dalla redazione dell'atto. Entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'Ufficio competente la quietanza dell'avvenuto pagamento accompagnata, nei casi di rateizzazione, dalla documentazione relativa alla garanzia. La presentazione della documentazione citata costituisce presupposto essenziale per il rilascio di copia dell'atto di accertamento con adesione da parte dell'Ufficio.

⁴⁶ Tale misura è stata così ridotta a seguito della L. 13 dicembre 2010, n. 220; l'originaria misura di riduzione era pari ad un quarto.

Al riguardo, si segnala che, non essendo disciplinato un principio generale di diritto alla difesa nella fase (endo)procedimentale, la previsione di un contraddittorio obbligatorio nella fase di accertamento con adesione assume un'enorme rilevanza per gli atti dell'Amministrazione per i quali non sono previste forme di partecipazione "difensiva" nel procedimento⁴⁷.

Difatti, in tali casi, ove il contribuente non si avvalga dell'adesione all'accertamento e per la fattispecie non sia applicabile la procedura di mediazione, le doglianze del contribuente resteranno prive di qualsivoglia forma di contraddittorio non processuale, potendo essere oggetto solo di ricorso giurisdizionale.

Per tali ragioni, dunque, controversa è sia in dottrina che in giurisprudenza l'esistenza di un principio generale del contraddittorio nella fase endoprocedimentale, ossia prima che venga emesso l'accertamento vero e proprio.

Al riguardo, da un lato, in senso contrario si sono pronunciate le Sezioni Unite⁴⁸, secondo cui non esiste nel nostro ordinamento un obbligo generalizzato per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo non sia espressamente previsto per legge. In particolare, ad avviso della suprema Corte, il principio del contraddittorio ha derivazione comunitaria e pertanto risulta applicabile esclusivamente ai tributi "armonizzati" (IVA), comportando la nullità del provvedimento contestato solo ove il contribuente riesca a dimostrare che, in presenza di esso, avrebbe potuto produrre utili elementi difensivi.

⁴⁷ Si pensi, a titolo esemplificativo, all'accertamento parziale, ai sensi dell'art. 41-*bis*, d.p.r. n. 600 del 1973; alla liquidazione dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 52, d.p.r. n. 131 del 1986, che prevede che l'Ufficio adoperi criteri comparativi per addivenire al valore venale comune in commercio.

⁴⁸ Cass. SS.UU. 9 dicembre 2015, n. 24823.

Dall'altro, varie ordinanze di merito⁴⁹, dubitando che nel nostro ordinamento non sussista un generale obbligo per l'Amministrazione di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima di emettere un accertamento, venendo in rilievo tale obbligo solo ove previsto da specifiche disposizioni di legge, hanno sollevato varie questioni di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, su cui spetterà alla Consulta pronunciarsi in modo definitivo.

Invero, a prescindere da quali saranno le decisioni della Corte, l'analisi comparativa dimostrerà⁵⁰ che una previsione legislativa generalizzata di contraddittorio sia endoprocedimentale che, in modo analogo a quanto disciplinato per l'accertamento con adesione, per tutti gli strumenti deflativi del contenzioso, appare opportuna al fine di un'adeguata prevenzione delle liti con l'Amministrazione.

1.4 Ulteriori strumenti deflativi: la conciliazione

Ulteriori strumenti di deflazione del contenzioso tributario sono la mediazione e la conciliazione. In particolare, la mediazione

⁴⁹ In dettaglio, si tratta della CTR Toscana, che con ordinanza 10 gennaio 2016 n. 736, ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale di chiusura delle operazioni di accertamenti e di disporre dei 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi di verifiche in loco. La CTR Emilia Romagna, ordinanza 19 gennaio 2016, n. 59, che ha affermato il principio per cui le garanzie poste dall'art. 12, c. 7, dello Statuto prescindono dal luogo in cui è effettuata la verifica, in quanto la norma tutela la difesa e l'affidabilità dell'accertamento, e non il luogo in cui la verifica viene messa in atto. La CTR Piemonte, ordinanza di gennaio 2016, n. 126, secondo cui, non essendo stato concesso nella specie il diritto al contraddittorio per l'imposta sul valore aggiunto, la violazione va riconosciuta anche per gli altri tributi, data l'unicità dei fatti. CTP di Siracusa, ordinanza 17 giugno 2016, n. 565 che individua un contrasto tra gli artt. 32, 39 e 41-*bis* del D.P.R. 600 del 1973, nonché l'art. 12 Statuto del contribuente con le disposizioni contenute nella Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e l'art. 117 della Cost.

⁵⁰ Cfr. par. 4.3.1.

tributaria è stata introdotta con l'articolo 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, che ha previsto tale fase precontenziosa per le controversie di valore non superiore ai 20.000 €, relative ad atti dell'Agenzia⁵¹ notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

Prima di procedere ad un'esposizione approfondita di tale istituto, comparando la sua disciplina con quella prevista in altri Paesi, si ritiene opportuno illustrare le caratteristiche dello strumento deflativo della conciliazione⁵², sebbene quest'ultima intervenga in una fase procedurale successiva alla mediazione.

La conciliazione è stata oggetto di recente modifica⁵³ a seguito della quale l'attuale disciplina risulta contenuta in tre articoli del D.lgs. n. 546 del 1992: l'art. 48, che rispetto alla previgente formulazione presenta rubrica e testo integralmente riscritti e gli articoli 48-*bis* e 48-*ter*, di nuova introduzione.

Nello specifico, gli articoli 48 e 48-*bis* disciplinano le due tipologie di conciliazione, ossia quella fuori udienza e in udienza, mentre l'art. 48-*ter* detta disposizioni, comuni alle due tipologie di conciliazione, per la definizione, il pagamento ed il versamento delle somme conciliate.

Con riferimento alla natura di tale rimedio deflativo, secondo la prevalente giurisprudenza⁵⁴, la conciliazione giudiziale della

⁵¹ Attualmente, a seguito della riforma della disciplina ad opera dell'art. 9 del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 recante «*Misure per la revisione della disciplina degli interpellati e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*» l'ambito di applicazione è stato esteso agli atti di tutti gli enti impositori.

⁵² Per approfondimenti dottrinali sull'istituto della conciliazione, v. F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, II Agg., Milano, 1998, p. 229 ss.; M. CANTILLO, *Conciliazione (processo tributario)*, in *Enc. Giur.*, VII, Roma 2002; G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, p. gen., 2005, Padova, p. 548 s.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 513; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, p. gen., Torino, 2005, p. 379 ss.

⁵³ La disciplina è stata riformata ad opera dell'art. 9 lettere s) e t) del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156,

⁵⁴ *Ex multis*, Cass., sent. 3 ottobre 2006, n. 21325.

controversia tributaria ha natura negoziale, poiché le parti pervengono alla composizione dei loro interessi senza che il relativo accordo sia sottoposto a un controllo intrinseco di legalità da parte del giudice, in ordine alla congruità delle somme determinate dalle parti⁵⁵.

Tuttavia, parte della dottrina⁵⁶ sottolineando l'esistenza del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁵⁷, rileva che non avendo la conciliazione ad oggetto diritti disponibili, l'Amministrazione non può discrezionalmente rinunciarvi, essendo tenuta al rispetto degli artt. 23 e 97 della Costituzione che informano il suo operato al principio di legalità ed imparzialità.

Peraltro, condizione fondamentale per il perfezionamento dell'intesa tra Amministrazione e contribuente è la presenza di una pronuncia giurisdizionale di convalida dell'accordo raggiunto dalle parti: è tale decisione che rende efficace e legittima la negoziazione di un diritto altrimenti irrinunciabile.

A tal proposito, viene evidenziato⁵⁸ che il Cons. di Stato⁵⁹ già da tempo ha sottolineato la differenza tra opportunità (intesa come scelta tra più opzioni per la cura dell'interesse pubblico) ed opinabilità (soggettività di un giudizio tecnico sul fatto), con la conseguenza che, in caso di discrezionalità tecnica, vi sarebbe una possibilità di verifica diretta da parte del giudice in ordine alla attendibilità delle operazioni tecniche (c.d. sindacato intrinseco).

⁵⁵ In dottrina tale tesi è sostenuta da F. BATISTONI-FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, op. cit., p. 229 ss.; M. CANTILLO, *Conciliazione (processo tributario)*, *Enc. Giur.*, VII, Roma 2002; G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, cit., p. 548 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 513; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, p. gen., op. cit., p. 379 ss.

⁵⁶ *Ex multis*, D. RICCIO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rivista S.S.E.F.*, n. 1 dicembre 2007.

⁵⁷ Tale principio viene fatto risalire all'art. 13, r. d. 30 dicembre del 1923, n. 3269.

⁵⁸ G. PALUMBO, N. GIOVANROSA, M. E. CHININEA *Gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, Cesi Multimedia.

⁵⁹ C.D.S. 9 aprile 1999, n. 601.

Tuttavia, l'opinione dominante in giurisprudenza, aderendo alla tesi della natura negoziale della conciliazione, è nel senso di ritenere che i poteri del giudice tributario siano limitati alla mera verifica della legittimità dell'accordo, potendo egli accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge, con esclusione di qualsiasi valutazione che attenga al merito, che rimane riservata alle parti in causa.

Quanto all'ambito di applicazione della conciliazione, a seguito della riforma, possono formare oggetto dell'accordo conciliativo non solo le controversie tributarie che si trovino nella fase processuale di primo grado di giudizio ma anche quelle in grado di appello, nonché le liti per le quali è obbligatoria la procedura di mediazione tributaria, prevista dall'art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, non essendo più i due istituti in rapporto di alternatività.

Peraltro, si era posta la problematica della sua applicabilità in ipotesi di controversie in tema di applicazione delle sanzioni amministrative⁶⁰: la *quaestio* risulta oggi risolta dal nuovo dettato normativo nel senso dell'ammissibilità.

Conseguentemente, la possibilità di valersi della conciliazione è consentita, sia nelle ipotesi in cui l'istanza ha ad oggetto un atto impositivo con contestuale irrogazione di sanzioni, sia quando il contribuente intende proporre ricorso avverso un provvedimento di sola irrogazione sanzioni.

Ammessa è anche la cosiddetta conciliazione adesiva, che ricorre qualora il contribuente intenda addivenire ad essa solo per ottenere la riduzione delle sanzioni amministrative⁶¹, accettando

⁶⁰ Sull'argomento, in dottrina, cfr. R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 804; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., p. 513.

⁶¹ Al riguardo è ancora valevole, non essendovi stata sul punto alcuna innovazione della disciplina, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 2012, punto 1.1,

interamente la quantificazione dell'imposta contenuta nell'atto di accertamento impugnato.

Ne deriva che possono oggi formare oggetto di conciliazione sia i provvedimenti con i quali vengono irrogate le sole sanzioni, in modo analogo a quanto previsto per la mediazione dall'art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, che le controversie aventi ad oggetto provvedimenti che, come gli avvisi di classamento o i dinieghi di agevolazione, non importano la necessità di corrispondere un tributo o non possono beneficiare della riduzione delle sanzioni.

L'attuale disciplina ha inoltre risolto le pregresse incertezze circa la conciliabilità delle liti da rimborso, prevedendo espressamente l'art. 48, comma 4 del D.lgs. n. 546 del 1992 che l'accordo conciliativo costituisca titolo per la riscossione anche *«per le somme dovute al contribuente»*, somme su cui devono essere calcolati gli interessi di cui all'art. 1 del D.M. 21 maggio 2009.

Con riferimento specifico alla conciliazione giudiziale, essa può aver luogo sia davanti alla Commissione tributaria provinciale che alla Commissione tributaria regionale.

La differenza tra i due gradi di giudizio, invero, riguarda unicamente la misura delle sanzioni, che sono ridotte al 40 per cento del minimo se la conciliazione ha luogo in primo grado, ed al 50 per cento se perfezionata in grado di appello⁶².

Il nuovo testo dell'art. 48 D.lgs. n. 546 del 1992, eliminando ogni riferimento al limite temporale⁶³ entro cui la conciliazione può

secondo cui *«tale conclusione, seppure non immediatamente rinvenibile dal tenore letterale dell'articolo 48...è coerente con il sistema di definizione degli atti impositivi complessivamente delineato dal legislatore»*.

⁶² Nella precedente versione della norma la riduzione della sanzione era commisurata non al minimo edittale ma alle *«somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima»*.

⁶³ Il previgente comma 2 dell'art. 48 individuava, invece, quale limite temporale per l'esperibilità della conciliazione la prima udienza dinanzi la Commissione tributaria provinciale.

aver luogo, estende la conciliazione ad ogni grado del processo tributario, prevedendo quale unica condizione di ammissibilità che sia pendente un giudizio.

Peraltro, nella relazione illustrativa al D.lgs. n. 156 del 2015 si rinvencono le ragioni per le quali il legislatore non ha ritenuto di estendere la conciliazione anche al grado di cassazione, «*stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto*».

In assenza di dati normativi in senso contrario, invece, deve ritenersi che la conciliazione possa avvenire nel giudizio di rinvio, posto che, ai sensi dell'art. 63, comma 3 del D.lgs. n. 546 del 1992, «*in sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato*».

Le stesse considerazioni valgono per il giudizio di revocazione di cui all'art. 66 del D.lgs. n. 546 del 1992⁶⁴.

Come nel vecchio rito, la conciliazione può essere parziale o totale adottando nel primo caso, il giudice un'ordinanza o un decreto di parziale estinzione del giudizio, destinato a proseguire per la parte non conciliata.

Dato che la conciliazione avviene nel processo, con effetti estintivi dell'azione processuale, condizione imprescindibile è che il giudizio sia stato validamente instaurato. Diversamente, il giudice chiude la controversia pendente innanzi a se, dichiarando il ricorso inammissibile.

Con riferimento al perfezionamento della conciliazione giudiziale, mentre *ante* riforma esso si realizzava con il pagamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di

⁶⁴ In tal senso, P. ROSSI, P. SAGGESE, *Il reclamo e la conciliazione giudiziale dopo il d.lgs. 156/2016*, documento del 15 aprile 2016, Fondazione Nazionale dei Commercialisti.

pagamento rateale, entro venti giorni dalla data di redazione del processo verbale (conciliazione in udienza), o dalla data di comunicazione del decreto presidenziale (conciliazione fuori udienza), attualmente si prevede che la conciliazione si perfezioni con la sottoscrizione dell'accordo o la formazione del processo verbale di conciliazione.

Tale anticipazione del perfezionamento consente, dunque, di superare i problemi procedurali che si ponevano in passato, in caso di mancato pagamento⁶⁵.

A seguito dell'intervenuta conciliazione totale della controversia, la Commissione tributaria dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere⁶⁶.

In ipotesi di conciliazione fuori udienza, l'art. 48 del D.lgs. n. 546 del 1992 prevede che *«se in pendenza di giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta, sottoscritta personalmente o dai difensori, per la definizione totale o parziale della controversia»*.

Conseguentemente, tale conciliazione si realizza con il deposito in giudizio di una "istanza congiunta", ossia di una proposta di

⁶⁵ Il mancato pagamento, infatti, poteva sopravvenire quando l'estinzione del processo era ormai già stata dichiarata dalla Commissione adita, determinando la necessità di appellare la sentenza o reclamare ex art. 28 del D.lgs. n. 546 del 1992 il decreto di estinzione, ai fini di una prosecuzione del giudizio. Attualmente, invece, l'art. 48-bis comma 3 prevede che la conciliazione in udienza si perfezioni con la redazione di un processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute ed i termini e le modalità di pagamento, non richiedendosi più un verbale di conciliazione. Il processo verbale ha efficacia novativa del precedente rapporto e costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo verbalizzato e per l'applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle somme in base allo stesso accordo dovute.

⁶⁶ E' consentito il versamento in forma rateale, per un massimo di otto (dodici se l'importo complessivamente dovuto supera i 50.000,00 euro) rate trimestrali di pari importo. In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, l'importo residuo viene iscritto a ruolo e la sanzione da omesso versamento viene irrogata nella misura del 60% e parametrata all'intero importo residuo dovuto a titolo di tributo.

conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito, potendo nel nuovo rito ciascuna delle parti effettuare il deposito⁶⁷. Al riguardo, con circolare n. 38/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate⁶⁸ vengono indicati gli elementi da indicare nell'istanza⁶⁹.

Sebbene nel nuovo testo dell'art. 48 non sia indicato un termine per il deposito dell'accordo conciliativo, la circolare n. 38/E/2015 individua quale limite temporale il momento in cui la causa è trattenuta in decisione, in considerazione della circostanza che, superato tale limite temporale *«apparirebbe vanificato lo scopo deflativo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione»*⁷⁰.

La suddetta circolare, inoltre, ha stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, per cui in caso di mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente, si ha l'iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo conciliativo e l'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento.

L'accordo conciliativo legittima l'ente impositore all'iscrizione a ruolo del "nuovo" credito da esso vantato e, parimenti, qualora sia il contribuente a vantare il credito e l'ente impositore a non effettuare il

⁶⁷ Nella formulazione previgente, invece, si prevedeva che la possibilità del deposito fosse riservata in via esclusiva all'ufficio.

⁶⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 16 settembre 2016, n. 38/E.

⁶⁹ Si tratta dell'indicazione della Commissione tributaria adita e dei dati identificativi della causa, della manifestazione della volontà di conciliare, con l'indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici (accordo conciliativo); della liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione; della motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione; dell'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta, nonché delle somme concordate; della data, la sottoscrizione del titolare dell'ufficio e del contribuente e/o del suo difensore.

⁷⁰ Ne deriva che il deposito dell'accordo di conciliazione deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado.

pagamento di quanto concordato, è lo stesso accordo a legittimare il contribuente ad esperire azione esecutiva⁷¹.

Una problematica non risolta dalla riforma dell'istituto riguarda la disciplina applicabile in ipotesi di rapporti plurisoggettivi, lasciando anche l'attuale disciplina del tutto indeterminato tale aspetto.

In tale ambito, occorre considerare le ipotesi di litisconsorzio necessario, ossia quelle in cui la causa per il carattere inscindibile della situazione controversa, deve essere necessariamente istaurata contro più parti.

Al riguardo, è dubbia la possibilità per i litisconsorti di pervenire autonomamente alla conciliazione della lite pendente. Peraltro, sebbene i pareri sulla tematica sono stati e permangono discordi⁷², l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate⁷³ è risultato in favore dell'autonomia dei rapporti tra i soggetti interessati al componimento della lite.

⁷¹ Ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 48, se sussistono le condizioni di ammissibilità per dar luogo alla conciliazione e l'udienza di trattazione è stata già fissata, viene pronunciata la cessazione della materia del contendere dalla Commissione tributaria, provinciale o regionale. Se, invece, la data di trattazione non è stata ancora fissata, provvede con decreto il Presidente della sezione.

⁷² Cfr. C. BAFILE, *Alcune osservazioni sulla pluralità soggettiva e sulle società di persone*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, pag. 340; P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano 1996, pag. 306; F. BRIGHENTI, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone*, in *Rass. trib.*, 1985, I, p. 391 e ss.; M. CISSELLO, P. SAGGESE, succit., p. 775; G. FABBRINI, *Litisconsorzio*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974; R. LUPI, *Prime considerazioni*, op. cit., pag. 796; P. RUSSO *La conciliazione delle liti relative ad accertamenti a società di persone*, in *Il fisco*, n. 5 del 31 gennaio 2011, pag. 1-693; P. RUSSO, *Processo tributario*, op. cit., pag. 766, nota 36; F. TESAURO, *L'avviso di accertamento unitario*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 437; nonché in *Profili sistematici del processo tributario*, Padova 1980, pag. 100; L. TOSI, *Il procedimento conciliativo*, cit., p. 122-123; G. TREMONTI, *Ancora sull'accertamento "unitario" dei redditi delle società di persone*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 883.

⁷³ Cfr. circolare 9/E del 2012 cit., in cui al punto 2.2) viene richiamata la pronuncia della Cassazione, sentenza 11 aprile 2011, n. 8168, secondo cui «i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano insensibili alle determinazioni che la società autonomamente assuma in relazione all'accertamento che la riguarda».

Di contro, diverso è il caso in cui a definire la controversia in conciliazione sia un soggetto coobbligato. In tal caso, in considerazione dell'inscindibilità del rapporto, la conciliazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri.

Esposta sinteticamente la disciplina di tale istituto, si ritiene opportuno evidenziarne le differenze con gli strumenti deflativi del contenzioso precedentemente delineati.

In *primis*, la conciliazione, in quanto strumento deflativo di natura processuale, presuppone che vi sia un giudizio pendente, istaurato a seguito di un ricorso ammissibile. Tale circostanza rappresenta una fondamentale differenza con gli altri istituti, che si caratterizzano, invece, per prevenire una controversia.

Peraltro, sono ravvisabili ulteriori importanti differenze. In particolare, con riferimento all'accertamento con adesione ordinario, esso comporta sempre una riduzione della pretesa originaria laddove, di contro, il componimento conciliativo può consistere anche in un riconoscimento unilaterale della pretesa dell'Amministrazione, accettata integralmente dalla controparte.

Come visto, infatti, è ammessa la praticabilità di una conciliazione adesiva, vale a dire di una conciliazione nella quale il contribuente accetta completamente la contestazione proveniente dall'Ufficio, beneficiando in tal modo dell'attenuazione delle sanzioni.

Infine, come si avrà modo di approfondire nel paragrafo seguente, differenze sussistono anche tra la conciliazione e la mediazione tributaria, sia con riguardo all'ambito di applicazione, che ai presupposti ed agli effetti. In merito, il carattere obbligatorio della mediazione costituisce una distinzione di rilievo tra tale istituto e quello della conciliazione giudiziale, inoltre, gli enti impositori

(laddove non accolgano il reclamo) formulano, anche d'ufficio, una proposta di mediazione sulla base di criteri specifici (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa e principio di economicità dell'azione amministrativa) non previsti nel caso di conciliazione.

1.5 La mediazione tributaria: descrizione della procedura

La mediazione tributaria è stata introdotta nel nostro ordinamento solo di recente, ad opera dell'art. 39, comma 9 del D.L. n. 98 del 2011 (conv., con modif., dalla L. n.111 del 2011⁷⁴), che ha inserito nel D.lgs. n. 546 del 1992, l'art. 17 *bis*⁷⁵.

⁷⁴ D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. in l. 15 luglio 2011, n. 111.

⁷⁵ Per approfondimenti in dottrina v. R. ARTINA, M. MANGILI, *Il nuovo istituto del reclamo-mediazione per le liti inferiori a € 20.000: presentazione dell'istanza*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2012, n. 16, p. 20; M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 12, p. 841; M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corriere tributario*, 2011, n. 31, pag. 2491; M. BRUZZONE, *L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 10, p. 709; V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 11, p. 765; M. BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 10, p. 704; M. CANTILLO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, in il fisco*, 2011, n. 31, p. 1-4997; S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 8, p. 584; A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 11, p. 775; A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 37, p. 2877; A. CISSELLO, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *il fisco*, 2012, n. 13, p. 1-1950; A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rassegna Tributaria*, 2013, n. 1, p. 51; C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 12, p. 845; C. GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di decreto delegato sul contenzioso*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 32-33, p. 2467; G. FRANSONI - R. SURACI, *L'esecuzione degli «accordi» che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corriere Tributario*, 2016, n. 6, p. 429; A. GUIDARA, D. STEVANATO e R. LUPI, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi Tributari*, 2012, n. 1; G. INGRAO, F. DE DOMENICO e R. LUPI, *Un «reclamo» scoordinato rispetto a*

Tale istituto, costituito da un'istanza di reclamo ed un'eventuale proposta di mediazione, costituisce un rimedio "pre-processuale" con finalità di filtro per ridurre il contenzioso innanzi al giudice tributario, analogamente a quanto previsto in diversi sistemi giuridici europei⁷⁶.

In particolare, l'art. 17-*bis*, cit., nella sua attuale formulazione⁷⁷, dispone che per gli atti degli enti impositori, nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro⁷⁸, il ricorso produce altresì gli

ruolo esecutivo e spese di lite, in *Dialoghi Tributari*, 2012, n. 3; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 12, p. 853; F. PISTOLESI, *Per rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente basta un processo più veloce?* in *Corriere tributario*, 2012, n. 38, p. 2927; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, 2012, n. 1, p. 65; A. RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 10, p. 715; A. RUSSO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *il fisco*, 2011, n. 30, p. 1-4843; B. SANTACROCE, L. LODOLI, *Mediazione tributaria, Gruppo24ore*, Milano, 2012; G. SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 11, p. 768; G. SEPIO, F. BIANCHI, S. COVINO, R. LUPI, *Reclamo e mediazione: a piccoli passi verso la deprocessualizzazione*, in *Dialoghi Tributari*, 2012, n. 2; A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, n. 4, p. 898; M. VILLANI, F. SANNICANDRO, *Il reclamo e il diniego parziale: analisi di un caso*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2012, n. 22, p. 25.

⁷⁶ In particolare, il legislatore interno sembra essersi ispirato al corrispondente istituto di diritto francese, che tende a favorire la soluzione delle controversie fra contribuenti ed Amministrazione finanziaria già in sede precontenziosa, attraverso la previsione della *réclamation préalable* davanti all'autorità amministrativa. Tale fase è seguita da un contraddittorio, il quale può concludersi con un accordo fra l'Amministrazione ed il contribuente che preveda il condono e la transazione tributaria. In particolare, il condono permette di ottenere una remissione o una diminuzione delle imposte regolarmente stabilita, mentre la transazione ha lo stesso effetto, ma solo sulle maggiorazioni e le penalità fissate. In caso di mancato accordo tra le parti, è inoltre prevista la possibilità di ricorrere a degli organismi imparziali di conciliazione come la *Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* (composta da rappresentanti dell'Amministrazione e dei contribuenti e presieduta da un magistrato), oppure al *Comité consultatif pour la repression des abus de droit*, (composto da magistrati del Consiglio di Stato e della Corte di Cassazione, da un professore della facoltà di diritto e dal Direttore generale delle imposte).

⁷⁷ La disposizione è stata oggetto di importanti modifiche per effetto dell'art. 9 del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 recante «*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*».

⁷⁸ Con circolare 19 marzo del 2012, n. 9/E (documento di prassi che, sebbene relativo alla previgente formulazione della norma è valevole ancora oggi per quegli

effetti di un reclamo e, ove formulata, di una proposta di mediazione, contenente una diversa rideterminazione della pretesa impositiva.

Per tali controversie, dunque, la proposizione dell'impugnazione determina oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione e, ove quest'ultima fase dia esito positivo, formalizzato mediante un accordo di mediazione, le sanzioni vengono ridotte al trentacinque per cento⁷⁹. Diversamente, se il procedimento di reclamo/mediazione si conclude in senso negativo, ossia il reclamo non viene accolto e non si addiende ad un accordo di mediazione, scaduto il termine di novanta giorni dalla proposizione del ricorso, la controversia prosegue innanzi all'organo giurisdizionale.

In sostanza, viene previsto un limite all'accesso diretto alla tutela giurisdizionale per le controversie di "modesto" valore, individuate dal legislatore con esclusivo riferimento ad una soglia quantitativa (valore inferiore ai 20.000 €), senza alcuna valutazione della complessità della controversia, sia in termini fattuali, che giuridici.

L'esclusione dalla previa espletazione della fase precontenziosa è prevista, inoltre, per le controversie di valore indeterminabile⁸⁰,

aspetti della disciplina che non sono stati riformati), al punto 1.3, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il valore della lite è dato non dall'importo accertato (sia esso tributo o sanzione), bensì dall'importo in contestazione, per cui se il contribuente contesta solo una parte del tributo accertato (o della sanzione irrogata) il valore della lite sarà dato dalla sola quota contestata. Inoltre, il valore della lite va calcolato con riferimento al singolo atto impugnato.

⁷⁹ Nella previgente disciplina, invece, la riduzione era fissata al quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione e, in ogni caso, la misura delle sanzioni non poteva risultare inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

⁸⁰ Fanno eccezione alcune controversie in materia catastale, indicate nell'art. 2, comma 2, primo periodo del D.lgs. n. 546 del 1992, 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 delle liti su atti relativi al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il diritto europeo, di cui all'art. 47-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992. Sono mediabili, invece, come previsto *expressis verbis* dal novellato comma 6 dell'art. 17-*bis* il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori⁸¹.

Per tali controversie, con l'introduzione del procedimento di reclamo/mediazione, a seguito della presentazione del ricorso, quest'ultimo diviene non procedibile⁸² fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla notifica dell'atto (termine entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione)⁸³. Peraltro, durante i novanta giorni successivi alla notifica del ricorso, sono sospesi la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto contestato. Si tratta di una sospensione *ex lege*⁸⁴ che consegue

nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

⁸¹ Viene codificata, a livello normativo, la soluzione interpretativa adottata nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n.9/E del 2012 prevedente l'obbligo ad esperire la fase di reclamo/mediazione anche con riferimento alle liti di rimborso.

⁸² L'istanza di mediazione costituiva condizione di inammissibilità del successivo ricorso sino al 3 marzo scorso, divenendo poi condizione di procedibilità, per effetto della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Del resto, la formulazione originaria dell'art. 17-*bis* è stata dichiarata costituzionalmente illegittima dalla Corte Costituzionale (sentenza 16 aprile 2014, n. 98), proprio con riferimento alla previgente previsione di inammissibilità del ricorso, conseguente alla mancata presentazione del reclamo, rilevabile d'ufficio in ogni stato a grado del giudizio. Per approfondimenti sulla tematica vedi, *ex multis*, M. C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, p. 1284 e ss., A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, p. 320-321, L. AMBROSI, *La mediazione diventa condizione di procedibilità*, in *Il Sole 24 Ore* del 28 dicembre 2013, C. GLENDI, *La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria "ancien régime"*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2014, p. 469 e ss., G. MARINI, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 1782 e ss.; F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla corte costituzionale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, p. 550 e ss.

⁸³ La pregressa disciplina prevedeva, invece, un'apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso.

⁸⁴ In particolare, la sospensione automatica è prevista al comma 8 dell'art. 17-*bis*, D.lgs. 546 del 1992.

automaticamente alla presentazione del ricorso, senza necessità di alcuna richiesta di parte⁸⁵.

La procedura di cui all'art. 17 *bis* citato è stata estesa, ad opera del D.lgs. n. 156 del 2015, alle liti aventi ad oggetto un atto impositivo o della riscossione, per le quali la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata.

Invece, nelle controversie aventi ad oggetto la restituzione di somme, la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo⁸⁶ nel quale siano indicate le somme dovute con i relativi termini e modalità di pagamento.

Le Agenzie delle Entrate, delle Dogane e dei Monopoli provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili, mentre per gli altri enti impositori è previsto che la mediazione possa trovare applicazione compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

L'art. 17-*bis*, anche nell'attuale formulazione, non dispone vi sia un "invito a comparire", come invece è imposto, per quanto concerne l'adesione all'accertamento, dagli artt. 5 e 11⁸⁷ o dagli artt. 6 e 12 del D.lgs. n. 218 del 1997⁸⁸.

⁸⁵ La previsione originaria dell'istituto non prevedeva il beneficio della sospensione legale della riscossione, introdotto dall'art. 1, comma 611, lett. a), della L. n. 147 del 2013, a seguito delle numerose critiche dottrinali (v. A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. Trib.* n. 11/2012, pag. 775; C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 845; A. RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, in *Corr. Trib.* n. 10/2012, p. 715).

⁸⁶ L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

⁸⁷ Tali articoli disciplinano l'avvio del procedimento di adesione su proposta dell'Ufficio.

⁸⁸ Tali norme disciplinano l'avvio del procedimento di adesione su istanza del contribuente.

Al riguardo, con circolare n. 9/E del 2012, par. 6.1, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che costituisce oggetto di comparizione solo una diversa rideterminazione della pretesa e non la trattazione di eventuali vizi formali e sostanziali oggetto del reclamo⁸⁹. Dunque, allo stato, l'invito a comparire non è generalizzato e costituisce una facoltà piuttosto che un obbligo.

Peraltro, come si vedrà⁹⁰, la mancata previsione di un contraddittorio obbligatorio ha costituito oggetto di critica da parte della dottrina, che ha ne ha sottolineato la necessità ai fini di una più efficace prevenzione delle liti.

Per quanto riguarda i criteri che gli enti impositori, ove non intendano accogliere il reclamo, devono valutare per addivenire ad un accordo di mediazione, essi sono individuati dal comma 5 dell'articolo 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992: si tratta dell'incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa.

A differenza di quanto accade per altri strumenti deflativi, dunque, il legislatore ha tentato di circoscrivere la discrezionalità delle Amministrazioni, codificando dei canoni oggettivi sulla base dei quali gli enti impositori devono esercitare il proprio potere di mediare.

In particolare, avendo riguardo al primo criterio, viene in rilievo un'incertezza che attiene alla rideterminazione della pretesa tributaria riferita tanto ad elementi fattuali, quali problematiche di natura estimativa o di rilevanza economica di alcuni fatti, quanto ad elementi

⁸⁹ Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/2012, par. 6.1: « 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. ».

⁹⁰ Cfr. par. 1.7.

giuridici, relativi, ad esempio, all'interpretazione delle norme applicabili.

In proposito, la circolare n. 9/E del 2012 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, sebbene nel nostro ordinamento interno non sia presente, al pari di quanto previsto nel diritto anglosassone, il principio del precedente giudiziario vincolante, ciò non impedisce, tuttavia, che anche nel nostro sistema giuridico possa ritenersi sussistente una "certezza" delle questioni di diritto, ogni qualvolta sussista un orientamento consolidato della Corte di Cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso al giudice di legittimità possa essere dichiarato inammissibile.

Tale assunto si comprende in considerazione delle modifiche introdotte dall'articolo 47, comma 1, lettera a), della legge 18 giugno del 2009, n. 69, all'articolo 360-*bis*, primo comma, n. 1), c.p.c., che prevede l'inammissibilità del ricorso per Cassazione ove la questione giuridica sottoposta all'attenzione della Suprema Corte sia in contrasto con l'orientamento della stessa e i motivi del ricorso non prospettino elementi sufficienti a giustificare un *revirement* da parte della Cassazione.

Conseguentemente, in tutti i casi in cui la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con il consolidato orientamento giurisprudenziale dei giudici di legittimità, è opportuno che l'ente impositore addivenga a mediazione, anche elaborando una propria proposta di accordo da sottoporre al contribuente⁹¹.

⁹¹ La circolare n. 9/E del 2012 prevede, inoltre che ove la prassi amministrativa e la Cassazione non si siano pronunciate sulla questione controversa, può aversi riguardo all'orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente, al fine di motivare una proposta di mediazione ritenuta altresì opportuna alla luce dei criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa. Di contro, risulta esclusa la possibilità di definire il procedimento in via amministrativa con riferimento a questioni risolte da specifici documenti di prassi, cui gli enti impositori devono necessariamente

Secondo requisito da considerare nella procedura di mediazione è dato dal grado di sostenibilità (cosiddetto *rating*) dell'eventuale controversia. Tale criterio appare funzionale alla necessità che nella trattazione della mediazione, l'ente impositore esamini le questioni di fatto basandosi, sostanzialmente, sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi adottati dall'istante.

In particolare, la proponibilità dell'accordo di mediazione risulta direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.

Di conseguenza, ai fini di un'eventuale mediazione sulla base di tale canone, rilevanza centrale assumono le pronunce giurisdizionali della Commissione tributaria provinciale e regionale delle circoscrizioni in cui ha sede l'ufficio, ove ritenute condivisibili o comunque non suscettibili di essere utilmente contrastate con ricorso per Cassazione.

In definitiva, alla valutazione preventiva consegue una proposta di mediazione dell'Amministrazione ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non risultino ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

Da ultimo, a seguito della valutazione dei precedenti criteri, un ulteriore requisito informa la valutazione dell'Amministrazione circa l'opportunità di procedere alla mediazione della pretesa tributaria: il principio di economicità dell'azione amministrativa. Si tratta di principio espressamente sancito all'articolo 1, comma 1, della legge n.

attenersi, a nulla rilevando l'eventuale contrario orientamento della giurisprudenza cui le Amministrazioni non abbiano prestato adesione.

241 del 1990⁹², secondo cui «*L'attività amministrativa ... è retta dai criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza*».

Contrariamente all'apparenza terminologica, tale criterio non impatta esclusivamente nella sfera economica risolvendosi nella mera necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma opera altresì a livello procedimentale, riferendosi all'attività amministrativa nel suo complesso, che deve essere svolta nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza, con l'impegno di non aggravio del procedimento amministrativo con oneri inutili e dispendiosi.

La circolare 9/E del 2012 dell'Agenzia delle Entrate evidenzia come tale canone affianchi i precedenti, individuando, in ipotesi di scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di addivenire alla mediazione della pretesa tributaria, avendo adeguata considerazione del rischio di soccombenza nelle spese processuali.

L'analisi di tali criteri evidenzia, dunque, che il giudizio di fondatezza della domanda di mediazione non costituisce un'inutile duplicazione della procedura di accertamento con adesione, come invece sostenuto da parte della dottrina⁹³.

Al riguardo, si osserva che l'opportunità di una composizione stragiudiziale dell'eventuale controversia prevista all'articolo 17-*bis* del D.lgs. 546 del 1992, è sintomatica di una valutazione sul possibile esito negativo del contenzioso. Difatti, le strutture preposte ad occuparsi della procedura di cui all'art. 17 *bis* suddetto, nel rispetto dei criteri enunciati, esprimono ipotesi di mediazione ogniqualvolta, in caso di possibile esito sfavorevole o parzialmente sfavorevole del contenzioso, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in

⁹² L. 7 agosto 1990, n. 241.

⁹³ Vedi par. 1.7.

appello della controversia; mentre per converso, ove reputino la pretesa sostenibile, difendono la stessa in ogni stato e grado del giudizio.

Con riferimento alla tempistica, in passato, ove il rigetto del reclamo o della proposta di mediazione veniva comunicato prima della decorrenza del termine dei novanta giorni, il termine decadenziale per procedere all'iscrizione a ruolo del reclamo/ricorso decorreva da tale momento antecedente; successivamente⁹⁴ invece, si è stabilito che ove la decisione sia comunicata prima dei novanta giorni, occorre comunque attendere la decorrenza di tale termine⁹⁵ per il deposito del ricorso in Commissione tributaria.

Inoltre, è previsto che se la Commissione tributaria rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta in data anteriore al termine legale⁹⁶, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo⁹⁷. Si deve aver presente che la cristallizzazione della materia del contendere avviene al momento della presentazione del ricorso: le ragioni di dissenso avverso il reclamo, ove non accolte con conseguente instaurazione della fase processuale, impediranno qualsiasi integrazione degli originari motivi di contestazione.

In ipotesi di un accoglimento parziale del reclamo, analogamente a quanto accade nella procedura di autotutela, la parte della pretesa che è accolta viene annullata, mentre la parte residua del

⁹⁴ Già a seguito delle modifiche introdotte con la L. 27 dicembre 2013, n.147.

⁹⁵ Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il termine di novanta giorni decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ente destinatario.

⁹⁶ In caso di insuccesso del procedimento di mediazione entro 90 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo, dallo scadere di detto termine decorre l'ulteriore termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del contribuente (art. 22 del D.lgs. n. 546 del 1992).

⁹⁷ Nella precedente versione dell'art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, come modificata dalla L. n. 147 del 2013, se il contribuente ometteva la fase di reclamo il rinvio dell'udienza era possibile solo su eccezione del resistente.

debito tributario continuerà ad essere oggetto di ricorso innanzi al giudice tributario, salvo il contribuente rinunci a tale parte restante⁹⁸.

Nel caso, invece, in cui la proposta di mediazione venga accettata dall'Amministrazione o dal contribuente, l'accordo trova la sua perfezione secondo le seguenti regole: se la lite ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, il perfezionamento coincide con il versamento delle somme dovute o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo; nelle liti di rimborso, il perfezionamento avviene con la sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicati le somme dovute e i termini e le modalità di pagamento, mentre per le controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo e gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione e nei termini risultanti dall'accordo⁹⁹.

A seguito dell'accettazione della proposta da parte del contribuente, viene sottoscritto l'accordo di mediazione, con conseguente rideterminazione della pretesa tributaria nella misura fissata dall'accordo ed applicazione di sanzione, nella misura del 35% delle somme irrogabili in base all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. Peraltro, in caso di progressione, è stata estesa anche al reclamo/mediazione la disciplina prevista dall'art. 12, comma 8, del D.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta.

⁹⁸ In tal caso, sono applicabili le disposizioni recate dall'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, D.L. n. 564 del 1994, per cui il contribuente è rimesso in termini per ottenere eventualmente la riduzione delle sanzioni ad un terzo prevista dall'art. 15 del D.lgs. n. 218 del 1997 (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 2015, par. 1.7.5)

⁹⁹ Cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 2015, par. 1.7.4.

1.6 Le caratteristiche della mediazione

Fatta questa premessa, va verificato il rapporto intercorrente tra la mediazione e le altre misure deflative del contenzioso, al fine di porre in evidenza le caratteristiche precipue di tale procedura.

In particolare, l'istanza di mediazione è rivolta nei confronti degli enti impositori al fine di un annullamento parziale o totale degli atti da loro adottati, presentando, dunque, delle affinità con l'istanza di autotutela e tuttavia differenziandosi da quest'ultima per il suo carattere obbligatorio, oltre che per la circostanza che la mediazione è rimessa al solo impulso del contribuente.

Peraltro, differentemente dall'autotutela, l'istanza di mediazione benché rivolta agli enti impositori, è destinata ad un Ufficio diverso da quello che ha curato la fase istruttoria antecedente all'emissione dell'atto, inoltre, mentre la presentazione del reclamo diretto all'annullamento dell'atto sospende il termine per ricorrere, l'istanza di autotutela non produce tale effetto.

Quanto al rapporto tra la mediazione tributaria e l'accertamento con adesione, notevoli sono le differenze tra i due istituti.

In dettaglio, la procedura di cui all'art. 17-*bis* del D.lgs n. 546 del 1992 ha un ambito di applicazione diverso, per certi versi più ristretto (limite di valore), per altri più ampio, essendo esperibile per atti quali l'avviso di liquidazione del tributo, il rifiuto espresso della richiesta di rimborso, il diniego dell'agevolazione, nonché il rifiuto tacito della restituzione dell'imposta e, da ultimo, nei confronti di tutti gli atti degli enti impositori (non esclusivamente dell'Agenzia delle Entrate), salvo non si tratti di atti volti al recupero di aiuti di Stato.

Per altro, parte della dottrina¹⁰⁰ ha criticato che possa essere oggetto di mediazione l'atto di contestazione delle sanzioni (tranne se considerato provvedimento di irrogazione sanzioni), nel caso in cui il privato non abbia inteso ricorrere alla definizione agevolata, né presentare le deduzioni difensive previste dall'art. 16, co. 4, D.lgs. n. 472 del 1997. Invero, tale tesi suggerisce di escludere dall'accertamento con adesione le sanzioni, disponendo invece la decurtazione delle stesse nell'ambito della mediazione, in misura pari a quella contemplata per il perfezionamento del procedimento di cui al D.lgs. n. 218 del 1997.

Un'ulteriore differenza tra l'accertamento con adesione e la mediazione è costituita dall'obbligatorietà di quest'ultima procedura: la presentazione dell'istanza di mediazione non è una facoltà per il contribuente, ma un onere ogniqualvolta ricorrano i presupposti previsti dall'art. 17-bis, comma 1, del D.lgs. n. 546 del 1992.

Inoltre, come visto¹⁰¹, nelle due procedure diversa è anche la disciplina del contraddittorio: quest'ultimo, infatti, è necessariamente previsto nella procedura di accertamento con adesione, mentre nella mediazione fiscale, il dialogo contribuente-Ufficio può limitarsi ad essere solo documentale, non essendo previsto alcun esplicito momento di confronto orale.

Peraltro, nella procedura di adesione vi è una forte commistione tra chi ha esercitato l'accertamento e chi è chiamato a rivedere l'operato dell'Amministrazione, non essendo tale strumento deflativo affidato, come nel caso della mediazione, ad una diversa struttura degli enti impositori che hanno posto in essere l'azione di controllo.

¹⁰⁰ F. PISTOLESI *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario* in *Rassegna tributaria* n.1 del 2012.

¹⁰¹ Cfr. par. 1.3.

Da ultimo, un'altra differenza va individuata nella circostanza che la procedura di mediazione consente di rivedere i contenuti dell'atto contestato alla luce dei motivi del ricorso, che possono essere diversi dalle questioni trattate durante l'*iter* di accertamento con adesione (ad esempio, perché relativi a vizi di motivazione dell'atto), nonché degli orientamenti giurisprudenziali.

Ad ogni modo, stanti le evidenti affinità tra i due istituti, per evitare un'eccessiva dilatazione dei tempi di accesso alla giustizia, parte della dottrina¹⁰² auspica che il legislatore preveda l'alternatività tra il procedimento dell'accertamento con adesione e quello di mediazione, con estensione a quest'ultima procedura dello stesso regime di riduzione delle sanzioni previsto per l'accertamento con adesione.

Quanto al rapporto intercorrente tra mediazione e conciliazione, sebbene tra i due strumenti di deflazione del contenzioso vi sia un collegamento evidente¹⁰³, la conciliazione diversamente dalla procedura di cui all'art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, ha natura processuale e presuppone vi sia un giudizio pendente, istaurato a seguito di un ricorso ammissibile.

La procedura di mediazione, invece, (al pari degli altri istituti deflativi) si caratterizza per prevenire le controversie.

In particolare, si deve aver presente che la conciliazione produce effetti processuali peculiari, sia con riguardo alla fine del processo in corso, sia con riguardo al fatto che la legge attribuisce efficacia di titolo esecutivo al documento nel quale la conciliazione viene consacrata. Di conseguenza, mentre la conciliazione, avendo come effetto principale quello di porre termine alla lite, costituisce un modo

¹⁰² *Ex multis*, F. PISTOLESI, cit.

¹⁰³ Basti pensare che nella versione originaria dell'art. 17 *bis* erano state richiamate, in quanto compatibili, le disposizioni del D.lgs. n. 546 del 1992 previste per la conciliazione giudiziale.

di estinzione del processo, la mediazione, avendo efficacia precontenziosa, non rappresenta un momento processuale, bensì una fase amministrativa.

Peraltro, ulteriori distinzioni di rilievo tra i due istituti vanno ravvisate nel diverso ambito di applicazione, nel carattere obbligatorio della mediazione, nonché nel prevedere¹⁰⁴ tale procedura, che gli enti impositori (laddove non accolgano il reclamo) formulino, anche d'ufficio, una proposta volta alla composizione degli interessi delle parti, sulla base di specifici criteri (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa e principio di economicità dell'azione amministrativa) non previsti nel caso di conciliazione.

Dunque, con riferimento alle caratteristiche precipue della mediazione tributaria, si rileva che trattasi di procedura obbligatoria, caratterizzata dall'uso di criteri normativamente previsti. In essa, peraltro, differentemente da quanto previsto nell'istituto della mediazione civile e commerciale:

- non è contemplato l'intervento di un terzo imparziale;
- lo svolgimento del procedimento è condizione di procedibilità per determinate controversie individuate per valore, e non per oggetto;
- non opera una negoziazione avente ad oggetto rapporti disponibili;
- non è previsto espressamente il contraddittorio tra le parti,
- non è prevista l'inutilizzabilità delle dichiarazioni rese e delle informazioni acquisite nel procedimento;
- la domanda di mediazione si trasforma *ope legis* nell'atto introduttivo del giudizio.

¹⁰⁴ Art. 17 *bis*, 8 del D.lgs n. 546 del 1992.

L'unico tratto comune con la mediazione civilistica, dunque, è la finalità di contribuire alla riduzione del contenzioso.

Con riferimento alla natura di tale strumento deflativo taluni autori¹⁰⁵ hanno considerato la mediazione fiscale una congiunta attività di accertamento dell'Ente impositore e del contribuente, ritenendo tuttavia che, nella versione originaria della disciplina, il comma 8 dell'allora vigente art. 17-*bis* rivelasse, *ex adverso*, il carattere di definizione transattiva dell'istituto, nella stessa ottica della transazione fiscale di cui all'art. 182 *ter* del R.D. n. 267 del 1942.

Altri autori¹⁰⁶, invece, secondo tesi che pare maggiormente condivisibile, sostengono la duplice natura dell'atto introduttivo della procedura di mediazione volto, da un lato, ad avviare una preventiva fase amministrativa e dall'altro, ad introdurre un eventuale processo, con valore di ricorso "quiescente", che può essere depositato presso la Commissione tributaria, ove la fase di mediazione si concluda senza dare esito positivo¹⁰⁷.

1.7 Critiche all'istituto

L'istituto della mediazione è stato introdotto per deflazionare l'elevato numero di controversie giacenti, che pregiudicava fortemente

¹⁰⁵ F. PISTOLESI, cit. e M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26.12.1996, n. 662*, a cura di M. MICCINESI, Padova, 1999, p. 21 e seguenti. Per ricostruzioni ravvisanti nell'accertamento con adesione un atto a contenuto transattivo, v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 193 e ss. e F. BATISTONI FERRARA, B. BELLE', *Diritto tributario processuale*, Padova, 2009, p. 153 e ss.

¹⁰⁶ A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, pag. 51 e ss. definisce l'istanza di reclamo come "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.

¹⁰⁷ In tal senso è anche la Circ. 9/E del 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

il lavoro dei giudici tributari: tuttavia, sebbene le liti tributarie nel 2016 siano in calo¹⁰⁸, l'istituto non ha prodotto gli effetti positivi sperati¹⁰⁹.

Con riguardo a tale strumento deflativo, non sempre il giudizio della dottrina è risultato favorevole e la mediazione è stata oggetto di svariate critiche, di cui occorre dar conto, onde individuare, alla luce di un'analisi comparativa, possibili evoluzioni della disciplina.

In primo luogo, si è posto l'interrogativo, già avanzato a suo tempo per l'accertamento con adesione, del se tale istituto abbia comportato l'avvenuto superamento o meno dello storico canone dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Nei confronti della mediazione tributaria, infatti, taluni autori¹¹⁰ hanno lamentato che, in contrasto con le garanzie fissate dai principi costituzionali, con legge ordinaria fosse stata attribuita una certa discrezionalità sul rapporto tributario controverso.

Invero, deve rilevarsi come in ambito tributario, dato il carattere pubblicistico dell'obbligazione, non può esservi, come accade nel diritto civile, una negoziazione degli interessi fatti valere dalle parti, poiché quest'ultimi assumono in tale ramo dell'ordinamento natura di diritti indisponibili.

Conseguentemente, la discrezionalità in capo al funzionario mediatore dell'ente impositore risulterà assai ridotta, non potendo i componenti della struttura operare sulla base del principio del libero convincimento.

¹⁰⁸ Comparando i ricorsi pendenti al 30 settembre 2016, con il contenzioso dell'anno precedente si è registrato un calo dell'8,3% e per la prima volta la giacenza media dei ricorsi è sotto quota 500 mila, attestandosi alla data del 30 settembre scorso a 497.117 mila fascicoli. Cfr. Rapporto trimestrale del 20 dicembre 2016 della Direzione Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze.

¹⁰⁹ Cfr. par. 1.1.

¹¹⁰ M. C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 2012, p. 1284 e ss., A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, p. 320-321.

E' infatti escluso che, nell'ambito della mediazione fiscale, le parti possano transigere la pretesa tributaria sulla base di valutazioni di mera convenienza quali, ad esempio, un prevedibile rigetto del ricorso in sede giurisdizionale o l'esigenza di evitare ispezioni documentali che potrebbero comportare l'accertamento di altri illeciti.

Peraltro, un'ulteriore problematica che si è posta con riguardo alla procedura di mediazione ha riguardato il timore che essa potesse costituire uno strumento contrario alle garanzie costituzionali di accesso alla giustizia¹¹¹.

Sul punto, come è noto, si è pronunciata la Corte Costituzionale con sentenza del 16 aprile 2014, n. 98.

Con tale pronuncia, in particolare, la Consulta chiarì che i precetti costituzionali, in linea di principio, non esprimono un divieto assoluto all'introduzione di rimedi amministrativi che possano ritardare l'accesso all'azione giudiziaria e ritenne fondata, per contrasto con i principi di tutela giurisdizionale, diritto alla difesa e il principio di uguaglianza e ragionevolezza della norma, la sola questione che investiva l'originario comma 2 dell'art. 17-*bis* (che prevedeva la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo, nonché la rilevabilità d'ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio).

Tuttavia, tale aspetto non riguarda l'attuale disciplina dell'istituto, poiché già antecedentemente alla pronuncia della Corte, la procedura di mediazione era stata riformata sotto tale aspetto, prevedendo il legislatore la mera improcedibilità del ricorso, nel caso

¹¹¹ In dettaglio, innanzi alla Corte Costituzionale vennero sollevati diversi profili di incostituzionalità della procedura di mediazione con varie ordinanze dei giudici di merito: CTP di Perugia, ordinanza del 7 febbraio 2013; CTP di Campobasso ordinanza 17 aprile 2013; CTP di Benevento, ordinanza del 18 aprile 2013; CTP di Ravenna, ordinanza del 12 luglio 2013.

di mancato avvio della procedura di cui all'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 546 del 1992¹¹².

Un'altra critica che è stata mossa all'istituto attiene alla sua asserita inutilità, in caso di insuccesso dell'*iter* di accertamento con adesione.

A tal proposito, parte della dottrina¹¹³ ha proposto una modifica della disciplina degli istituti deflativi, secondo cui dovrebbe essere obbligatorio l'avvio del procedimento di accertamento con adesione prima dell'emissione dell'atto impositivo, escludendosi, invece, che tale possibilità possa essere avviata, dall'ufficio o dal contribuente, successivamente alla sua notifica.

Altro orientamento¹¹⁴, invece, per evitare che entrambi gli istituti deflativi vengano utilizzati per meri fini dilatori, con il solo effetto di raddoppiare la sospensione dei termini per presentare ricorso e duplicare i procedimenti amministrativi nella fase preprocessuale, propone che l'istituto della mediazione venga previsto come alternativo all'accertamento con adesione.

Viene rilevato, inoltre, che la previsione che la procedura di mediazione sia trattata da una diversa struttura degli enti impositori che hanno adottato l'atto impositivo, pur implicando la diversità delle persone fisiche che gestiscono tale fase pre-contenziosa, non sia sufficiente ad assicurare la terzietà e l'autonomia della struttura stessa, soprattutto con riferimento all'effettività del diritto alla difesa, ferma

¹¹² Per approfondimenti, G. MARINI, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 1782 e ss.; F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla corte costituzionale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, p. 550 e ss..

¹¹³ S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corriere Tributario*, n. 8 del 2012.

¹¹⁴ G. SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo* in *Corriere Tributario*, n. 11 del 2012.

restando la dipendenza gerarchica di tali soggetti dal direttore dell'ufficio.

Di contro, come alternativa, viene ipotizzata la costituzione di una struttura *ad hoc* con la partecipazione anche di soggetti esterni esperti della materia, ovvero si propone di affidare la gestione della procedura – anziché al soggetto creditore della somma in contestazione – ad entità terze, connotate da neutralità ed indipendenza quali il Difensore civico od il Garante per il contribuente.

Infine, vi è la problematica del valore afferente alle informazioni rese durante una mediazione non perfezionata, portate successivamente a conoscenza dell'organo giurisdizionale: è indubbio che ove tali informazioni fossero ammesse, potrebbero rappresentare per quest'ultimo un decisivo elemento di valutazione delle prove e degli altri argomenti dedotti dalle parti ai fini della soluzione della lite.

Al riguardo autorevole dottrina¹¹⁵ ha sostenuto che le dichiarazioni di fatti a sé sfavorevoli, sia per il privato che per l'ente impositore, assumono valore confessorio, con la conseguenza che la loro rettificabilità dovrebbe essere ammessa nei limiti nei quali la si riconosce per le confessioni stragiudiziali (a meno che non ne si dimostri l'erroneità in fatto od in diritto).

Altra dottrina¹¹⁶, invece, è favorevole all'applicabilità dell'art. 10 del D.lgs. n. 28 del 2010, che per la mediazione civile e commerciale, espressamente prevede che le dichiarazioni rese dalle parti nel corso del procedimento non possano essere utilizzate nel

¹¹⁵ In tal senso, M. SCUFFI, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra "correttiva" del 2011*, in *il fisco* n. 47 del 19 dicembre 2011.

¹¹⁶ F. PISTOLESI cit.

giudizio promosso a seguito dell'insuccesso del tentativo di conciliazione.

Infine, criticata è stata anche la disciplina delle spese di giudizio, poiché parte della dottrina avrebbe addossato, nell'ipotesi in cui il giudizio non viene istaurato perché il reclamo è stato accolto oppure perché la mediazione è andata a buon fine, i costi della procedura agli enti impositori¹¹⁷, in conformità all'orientamento giurisprudenziale sugli effetti risarcitori derivanti dall'omessa o tardiva adozione delle misure di autotutela¹¹⁸.

1.8 Considerazioni conclusive

Da quanto sin qui analizzato è emerso quanto segue.

Anzitutto l'opzione del legislatore interno di prevedere a favore del contribuente una molteplicità di strumenti di deflazione del contenzioso tributario, non è stata in grado di conseguire gli scopi prefissati¹¹⁹.

In secondo luogo, come già anticipato¹²⁰, l'assenza di un principio generale di contraddittorio endoprocedimentale ha dei riflessi negativi in termini di partecipazione collaborativa del contribuente.

Inoltre, con riferimento particolare alla procedura di mediazione, contrariamente a quanto accade in altri Paesi, nell'ordinamento interno vi è un'assenza di specifiche norme che garantiscano l'inutilizzabilità da parte dell'organo giurisdizionale, delle informazioni rese durante tale fase amministrativa, ove la stessa non abbia esito positivo.

¹¹⁷ F. PISTOLESI, cit.

¹¹⁸ Cfr., *ex multis*, Cass., 3 marzo 2011, n. 5120.

¹¹⁹ Cfr. par. 1.1.

¹²⁰ Cfr. par. 1.3.

Peraltro, non appare adeguata la limitazione della procedura di cui all'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 546 del 1992, alle sole controversie di valore inferiore ai 20.000 €, poiché non consente la prevenzione del contenzioso tributario di maggiore rilievo.

Le predette criticità, unitamente ad ulteriori profili di cui si darà conto più avanti, costituiranno oggetto di una più ampia riflessione nell'ambito dell'analisi comparativa della normativa sulla mediazione, consentendo di individuare possibili evoluzioni legislative della suddetta disciplina, volte a garantire che tale fase amministrativa costituisca un efficace filtro per il sistema processuale tributario.

2 La mediazione fiscale negli Stati Uniti

2.1 Premessa

Delineati sinteticamente gli istituti deflativi previsti dall'ordinamento interno, si procede ora ad un'analisi comparativa di essi con gli strumenti regolamentati in altri Paesi, analizzando *funditus*, la disciplina straniera della mediazione fiscale.

Al riguardo, si procede nell'esame della disciplina adottata negli Stati Uniti, considerati come il Paese fondatore della mediazione e tra i primi Stati a sperimentare tale istituto nel diritto tributario.

Attualmente, la legge fiscale statunitense ha una vasta gamma di forme alternative di gestione dei conflitti: ci sono molteplici forme di mediazione, nonché un sistema di soluzione alternativa delle liti (ADR¹²¹) vasto e differenziato all'interno del diritto tributario.

Nel 1990 è stata adottata dal Congresso la legge di riforma della giustizia civile, a seguito della quale ad ogni Corte distrettuale degli Stati Uniti è stato richiesto di elaborare un piano dei costi delle procedure, al fine di limitare ed evitare ritardi nelle cause civili. Nello stesso anno, il Congresso ha inoltre approvato l'istituzione dell'*Administrative Dispute Resolution Act* (ADRA)¹²².

L'ADRA ha cominciato ad essere sperimentato dall'Amministrazione finanziaria statunitense, l'*Internal Revenue*

¹²¹ ADR è l'acronimo di Alternative Dispute Resolution.

¹²² Si veda *IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities (Letter Report, 05/09/97, GAO/GGD-97-71)* in cui il Congresso afferma che «*federal agencies [should] avoid these problems by offering prompt and inexpensive administrative processes for resolving disputes; yet over the last 30 years, agency processes have grown more formal, costly and time consuming*».

Service (IRS) con l'introduzione della mediazione quale alternativa alla soluzione delle liti fiscali¹²³. Fino ad allora, nel diritto tributario statunitense quale unica alternativa al ricorso vi era solo la possibilità di fare opposizione agli atti dell'Amministrazione.

I contribuenti avevano, dunque, solo una duplice alternativa: avviare una procedura di opposizione o presentare ricorso giurisdizionale¹²⁴.

L'introduzione dell'ADRA si rivelò da subito di notevole efficacia, se si considera che già nel primo quinquennio di introduzione dei modelli alternativi, vennero risolti dall'IRS circa 53.000 casi all'anno durante la fase di opposizione. Di tali casi, peraltro, circa l'1% erano relativi a grandi imprese con valore delle controversie superiore ai 10 milioni di dollari, ossia l'equivalente dell'88% del costo totale della gestione dei conflitti¹²⁵.

Poiché l'ADRA impone a tutti gli enti pubblici l'introduzione di procedure di ADR gestite da una terza parte indipendente in modo da ridurre i costi del contenzioso, nel gennaio del 1995, l'IRS annunciò un progetto pilota che prevedeva la mediazione in fase di appello¹²⁶.

Nel settembre del 1995 vennero formalmente individuati i requisiti per accedere alla procedura e nel successivo ottobre dello stesso anno, ebbe avvio la prima mediazione.

Inizialmente, la mediazione fiscale negli Stati Uniti era utilizzata esclusivamente per casi relativi ad aziende con patrimonio superiore ai

¹²³ *IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities (Letter Report, 05/09/97, GAO/GGD-97-71)*.

¹²⁴ Per approfondimenti, v. W. BURNHAM, *Introduction to the law and legal system of the United States, St. Paul (U.S.A.), West Group 2003*, p. 608 e ss.

¹²⁵ *Report of the Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, Internal Revenue Service, IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities*, Maggio 1997, p. 3.

¹²⁶ *Report of the Chairman cit.*, p.1.

250 milioni di dollari e solo per controversie con valore superiore ai 10 milioni di dollari¹²⁷.

Con il *Restructuring e Reform Act* del 1998 (RRA 98) la mediazione venne introdotta in Appello¹²⁸ e codificata all'interno dell'*Internal Revenue Code* (IRC).

Inoltre, furono introdotte anche due nuove forme di mediazione nella fase antecedente a quella di opposizione: il cd. *Fast Track Settlement* e la *Fast Track Mediation*.

Attualmente, dunque, l'Amministrazione finanziaria, ossia l'*Internal Revenue Service* (IRS) offre una serie di procedure di ADR al fine di risolvere le controversie fiscali, senza attendere la definizione del processo d'appello. In dettaglio, i metodi di ADR di cui si avvale l'Amministrazione includono il cd. *Fast Track Settlement* (FTS), ossia un accertamento definito celermente, la *Fast Track Mediation* (FTM), cioè la mediazione che interviene in fase pre-contenziosa e la *post-Appeal Mediation* (PAM), che si ha quando la mediazione interviene durante la fase innanzi alla Divisione Appello.

Si deve aver presente che le forme alternative di risoluzione delle controversie offerte dall'IRS non possono essere tutte qualificate come forme di mediazione e non tutti i rimedi sono offerti alla generalità dei contribuenti.

In particolare, i requisiti necessari affinché ci si possa avvalere delle procedure di ADR hanno particolare riguardo a tre categorie di contribuenti coinvolti nelle controversie: 1) enti pubblici, 2) piccole imprese e lavoratori autonomi, 3) grandi aziende e multinazionali.

¹²⁷ S.M. KEY, *Seven steps for effective mediation of tax controversies*, *Tax Note* 18 gennaio 1999, p. 363.

¹²⁸ *In Appeals, Introduction to Alternative Dispute Resolution, Publication 4167* <www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4167.pdf>

Con riguardo al FTS¹²⁹, si tratta di un metodo di soluzione generale, che trova applicazione a tutte e tre le categorie di contribuenti¹³⁰.

Come suggerito dal nome, la procedura FTS è volta ad una celere risoluzione dei conflitti, peraltro, la tempistica varia da 60 ad un massimo di 120 giorni, a seconda della tipologia del contribuente in rilievo. Più in particolare, se la procedura FTS ha ad oggetto una controversia che coinvolge piccole imprese o lavoratori autonomi¹³¹, i contribuenti hanno la possibilità di risolvere le relative controversie fiscali in meno di 60 giorni, utilizzando l'assistenza di un funzionario dell'Amministrazione specificamente formato per la mediazione e risoluzione delle controversie tecniche.

In tal caso, a gestire la procedura è un funzionario che funge da mediatore neutrale, con potere di decidere le questioni legali, nel caso in cui le parti non riescano a raggiungere un accordo valendosi delle tecniche di mediazione.

Il vantaggio del FTS risiede nell'ampia discrezionalità del mediatore che è autorizzato a negoziare, sulla base dei rischi che il contenzioso presenta.

Allo stesso modo, anche le procedure FTM e PAM offrono ai contribuenti e all'Amministrazione fiscale la possibilità di mediare le controversie attraverso un funzionario dell'IRS che agisce in modo

¹²⁹ Si veda *Revenue Procedure 2003-40, IRM 8.26.1 e ss., Announcement 2011-05, Announcement 2008-110, News Release IR-2007-200*, 14 dicembre 2007, *FTS Program Expands, Announcement 2006-61, IRM 8.26.2 in Revenue Procedure 2008-105*.

¹³⁰ <www.irs.gov/Individuals/Alternative-Dispute-Resolution>.

¹³¹ Rientrano in tale tipologia di contribuenti persone che hanno presentato il Modello 1040 (la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche negli Stati Uniti), gli Schedules C, E, F o Modello 2106 (di cui si avvalgono le imprese per le spese commerciali) e le altre aziende con un patrimonio inferiore ai \$ 10 milioni dollari, vedi *Internal Revenue Service, 2011, Small Business / Self Employed Division At-A-Glance*, <http://www.irs.gov/irs/article/0,id=101001,00.html>.

neutrale. Tuttavia, a differenza del sistema FTS, in tali procedure il funzionario non ha l'autorità per la risoluzione delle controversie e non può rendere una decisione in merito alle questioni giuridiche in discussione.

Ci si soffermerà, dunque, sui regimi FTM e PAM, essendo gli unici due schemi che utilizzano la forma di mediazione propria delle ADR limitandosi ad effettuare brevi cenni, in generale, alle altre procedure di risoluzione delle controversie fiscali degli Stati Uniti.

Nel sistema fiscale statunitense sono i contribuenti stessi a valutare in modo volontario quale sia l'imposta da essi dovuta. Le leggi sull'imposta federale degli Stati Uniti sono contenute nel *Internal Revenue Code* del 1986 (IRC 1986) secondo cui, ove l'Amministrazione fiscale rilevi che il contribuente non abbia correttamente individuato l'imposta dovuta, propone un accordo volto alla modifica della dichiarazione dei redditi.

Se tale accordo non è accettato ed il contribuente rifiuta di modificare la propria dichiarazione dei redditi sulla base delle richieste dei revisori dell'IRS, gli viene notificato un avviso (cd. *Examination Letter*) in cui è individuata l'imposta dovuta a seguito degli errori commessi nella dichiarazione dei redditi, o sono richieste informazioni su punti specifici. Successivamente, inizia una fase di esame al fine di preparare una relazione che delinei eventuali adeguamenti proposti.

Completata la relazione, viene inviato al contribuente il cd. '*30-Day Letter*' (processo verbale), in cui sono indicate le norme in base alle quali viene operata la rettifica d'imposta e la motivazione, dando al contribuente 30 giorni di tempo per giustificare il proprio comportamento. Il contribuente può proporre appello avverso i risultati della relazione d'esame, redigendo un atto formale di opposizione indirizzato alla Divisione d'Appello (denominata anche

Ufficio d'Appello), che è una divisione amministrativa dell'IRS. In alternativa, avvalendosi dei mezzi alternativi di risoluzione delle controversie fiscali, egli può utilizzare la cd. *Fast Track Mediation* (FTM).

2.2 Disciplina della *Fast Track Mediation* (FTM)

La mediazione veloce (cd. FTM¹³²) viene utilizzata in caso di conflitti che si trovano nella fase pre-contenziosa ed è curata dalla Divisione d'Appello, ossia un ufficio dell'IRS indipendente, ideato al fine di rendere una decisione neutrale.

In linea di principio, la FTM può essere applicata a tutti i tipi di contenziosi fiscali relativi a piccole imprese e lavoratori autonomi. Nella pratica si tratta per lo più di:

- controversie su questioni in cui la giurisprudenza non si è ancora pronunciata;
- casi in cui il contribuente non ha dato risposta alle comunicazioni dell'IRS;
- casi in cui vi è rischio di disparità di trattamento;
- controversie in cui i contribuenti rifiutano di adempiere ai loro obblighi fiscali sulla base della propria religione, motivi di coscienza, di politica e simili¹³³.

Per le controversie di valore superiore a 100.000 dollari, il caso viene esaminato approfonditamente in modo da stabilire se esso può essere risolto avvalendosi della FTM.

Lo scopo principale di quest'ultima procedura è quello di risolvere il conflitto entro un massimo di 30 / 40 giorni attraverso la

¹³²*Revenue Procedure 2003-41, IRM (Internal Revenue Manual) part. 8, Chapter 26, section 3 in Publication 3605 (Revenue Procedure 09-2002).*

¹³³ *IRM 8.26.3.4.2.*

mediazione, ma in casi urgentissimi, possono bastare anche soli due giorni per completare le varie fasi all'interno della FTM¹³⁴.

Nell'ambito di tale metodo, ove necessario, si può impiegare un funzionario mediatore che tuttavia, come è stato già evidenziato¹³⁵, a differenza del FTS, non dispone del potere di negoziare sulla base dei rischi del contenzioso¹³⁶.

Il mediatore in una FTM svolge, invece, un ruolo funzionale a facilitare una migliore comprensione della natura del conflitto, essendo le parti a dover individuare una soluzione per esso¹³⁷. Il funzionario mediatore, peraltro, può anche assumere un ruolo valutativo, rientrando tra i poteri a lui conferiti quello di suggerire alle parti una possibile risoluzione di merito, individuata sulla base dell'analisi delle questioni.

Anche la procedura di FTM, al pari del FTS, è caratterizzata per la sua riservatezza, per cui ogni informazione comunicata durante una sessione di FTM è da ritenersi confidenziale.

Pertanto i dipendenti dell'IRS, i contribuenti e le persone invitate dal Fisco a partecipare alla FTM sono tenuti a non divulgare volontariamente le informazioni riguardanti le comunicazioni fatte nel corso della sessione di FTM, salvo specifiche eccezioni previste dalla legge.

Sovente una controversia specifica diviene oggetto, nella fase pre-contenziosa, di una richiesta di FTM, da presentarsi alla Divisione d'Appello ove abbia ad oggetto questioni relative a mutamenti nei metodi di contabilità, paghe, piani per dipendenti od organizzazioni esenti¹³⁸. Di contro, sono specificamente escluse dalla FTM

¹³⁴ *IRM 8.3.6.1 e IRM 8.26.3.7.*

¹³⁵ Vedi par. 2.1.

¹³⁶ *IRM 8.26.3.2, in Revenue Procedure 2003-41, section 7.*

¹³⁷ *Revenue Procedure 2003-41, section 02.*

¹³⁸ *IRS Restructuring and Reform Act of 1998.*

controversie che per legge debbono essere risolte in fase contenziosa, ossia, le ipotesi in cui vi sia assenza di un precedente legale, questioni sulle quali sussiste un contrasto giurisprudenziale, controversie per le quali la mediazione non sarebbe coerente con la prassi dell'Amministrazione fiscale e casi in cui si discorre per futili motivi.

A conclusione della FTM, il dipendente della Divisione d'Appello prepara la cd. relazione del mediatore, dandone copia a ciascuna delle parti. Diversamente, nel caso in cui il mediatore accerti che non vi sia un progresso significativo per addivenire alla risoluzione dei conflitti, egli può disporre che il processo di mediazione abbia termine.

La procedura di FTM può terminare anche per recesso di una delle parti, essendo quest'ultime libere di sottrarsi al processo di mediazione in qualsiasi momento, mediante notifica scritta del ritiro alla controparte e al funzionario della Divisione d'Appello che cura la FTM.

In tali ipotesi, la controversia procede in fase contenziosa o viene definita avvalendosi di altre procedure solutorie: l'uso della FTM, difatti, non elimina o sostituisce la possibilità di avvalersi di diversi strumenti di risoluzione delle controversie esistenti.

2.3 ADR in sede di impugnazione: la Mediazione Post Appello (PAM)

Negli Stati Uniti, la mediazione oltre che nella fase pre-contenziosa è prevista anche durante la fase di opposizione agli atti: si tratta della mediazione *post* appello, cd. PAM¹³⁹. Il dipartimento

¹³⁹ La procedura PAM è disciplinata formalmente nella procedura del Fisco (Rev. Proc. 2009-44): vedi *Internal Revenue Service, 2009*, procedura Entrate 2009-44, <http://www.irs.gov/pub/IRS-IRBs/irb09-40.pdf>.

dell'IRS che si occupa delle opposizioni è la cd. Divisione Appello, la cui indipendenza è prevista dal *Reform Act* del 1998. In particolare, al fine di garantire l'indipendenza dei dipendenti della Divisione di Appello, tale atto ha introdotto il divieto di comunicazione di ogni informazione relativa ai ricorsi presentati, con la conseguenza che ai dipendenti di tale Divisione è vietato consultarsi con altri dipendenti dell'IRS in assenza del contribuente.

La Divisione di Appello è composta dalle seguenti unità: Ricorsi delle grandi e medie imprese, l'Unità d'Appello della piccola impresa e quelle del lavoro autonomo, imprese esenti da imposte, investimenti.

La PAM è uno strumento deflativo disponibile per alcuni casi già oggetto di ricorsi, in ipotesi di infruttuosi incontri volti alla conclusione di un accordo tra l'Ufficio Appelli e il contribuente, ovvero per le ipotesi in cui, sebbene talune questioni controverse sono state risolte, per altre il contribuente richiede la mediazione¹⁴⁰. Tale procedura può avere ad oggetto sia questioni di fatto che di diritto e non vi è un limite al valore delle controversie che possono beneficiare di tale strumento deflativo.

La mediazione è gestita obbligatoriamente da un mediatore interno (dipendente della Divisione Appello) durante le fasi di FTS e/o FTM, mentre nella PAM possono essere nominati anche dei mediatori esterni, in tal caso il gruppo di mediatori che gestisce la procedura è costituito da essi, unitamente al mediatore interno, scelto congiuntamente dal contribuente e dall'IRS¹⁴¹.

¹⁴⁰ La procedura del Fisco 2009-44 illustra i tipi di casi che possono essere mediati con PAM. Ad esempio, sono specificamente esclusi dalla PAM: questioni la cui soluzione è per legge devoluta in via esclusiva al contenzioso, talune problematiche afferenti la riscossione, questioni non fiscali, controversie basate su futili motivi e controversie in cui il contribuente non ha agito in buona fede durante i negoziati svolti durante la fase pre-contenziosa.

¹⁴¹ Il contribuente e la Divisione Appello selezionano il mediatore da un elenco di dipendenti specificamente formati che, generalmente, si trovano nella stessa area

Quanto alle spese della procedura, ove il contribuente decida di avvalersi di un mediatore interno, esse sono a carico esclusivo dell'Amministrazione, viceversa, la scelta di avvalersi di un co-mediatore esterno è a carico del contribuente ¹⁴².

La PAM è dunque una procedura non vincolante che, di norma, si avvale di un dipendente dell'IRS, formato come mediatore per addivenire ad una soluzione negoziata della controversia.

Nell'ambito di tale procedura, il mediatore funge da facilitatore, assistendo le parti nella definizione delle questioni controverse e nella promozione di una soluzione concordata, volta alla composizione del conflitto tra l'Ufficio Appelli e il contribuente.

In tale contesto, il mediatore non ha autorità per la risoluzione del processo di mediazione e non rende una proposta vincolante per le parti. Difatti, solo ove la proposta di accordo venga accettata, a seguito della firma dell'accordo raggiunto dalle parti, vengono seguite le normali procedure per l'avvio di una procedura di composizione della controversia.

La mediazione *post* Appello, cioè, è una procedura assimilabile ad un tentativo di mediazione promosso da un funzionario dell'IRS o da un mediatore esterno.

La PAM è di tipo confidenziale, per cui tutte le informazioni rivelate in tale fase sono coperte da riservatezza e non possono essere utilizzate in fasi successive, ove la procedura abbia esito negativo¹⁴³.

geografica del contribuente, con esclusione dei funzionari che hanno curato la fase accertativa.

¹⁴² Il contribuente ed il *Team Manager* della Divisione Appello possono selezionare il co-mediatore esterno da qualsiasi elenco di mediatori tenuto da organizzazioni a carattere nazionale o locale.

¹⁴³ Nella PAM tutte le informazioni riguardanti qualsiasi comunicazione effettuata durante la fase di risoluzione delle controversie è riservata, non potendo pertanto essere divulgata da qualsiasi parte, partecipante, osservatore o mediatore salvo quanto previsto dalla legge, come ad esempio accade nell'*Internal Revenue code* IRC § 7214 (a) (8) secondo cui l'IRS e tutti gli altri dipendenti del Tesoro coinvolti

A conclusione della procedura di mediazione, il mediatore prepara un “Rapporto di mediazione” dandone copia a ciascuna delle parti.

La procedura PAM è facoltativa, potendo farne richiesta sia il contribuente, che i dipendenti della Divisione Appello, a seguito di consultazione reciproca. Peraltro, ciascuna delle parti può recedere dalla procedura in qualsiasi momento, prima che si addivenga alla soluzione del problema mediante accordo scritto, notificato alle parti e al mediatore.

Per l’avvio della PAM, il contribuente e un funzionario della Divisione Appello possono richiedere la mediazione inviando una richiesta scritta al *Team manager* della Divisione Appello.

Approvata la richiesta di mediare, il contribuente e il *Team Manager* redigono per iscritto un accordo che dia atto dell’intento di dare inizio a tale procedura per la soluzione della controversia, prevedendo, generalmente, la conclusione di tale fase entro 60 giorni dalla firma dell’accordo.

Ad ogni sessione di mediazione deve essere presente ciascuna parte o almeno un soggetto delegato¹⁴⁴. Se le parti non raggiungono l’accordo su una questione oggetto di PAM, possono chiedere di avvalersi dell’arbitrato, a condizione che la questione abbia i requisiti per essere oggetto di tale procedura¹⁴⁵. In caso contrario, viene dato avviso di tutte le questioni non risolte mediante accordo: si tratta dei casi il cui contenzioso può essere proseguito innanzi alle *Tax Courts*.

nella mediazione sono vincolati dal IRC § 7214 (a) (8) e devono riportare le informazioni riguardanti le violazioni di ogni legge tributaria al Segretario.

¹⁴⁴ Nell’accordo di mediazione si stabiliscono le modalità con cui le parti comunicano reciprocamente e con il mediatore, indicando inoltre eventuali limitazioni (numeriche o a soggetti non delegati) di partecipazione alle sessioni di mediazione.

¹⁴⁵ Per ulteriori approfondimenti sul programma arbitrale dell’IRS, si veda la Procedura del Fisco 2006- 44 (*Rev. Proc 2006-44.*): *Internal Revenue Service, 2006 Revenue Procedure 2006-44*, http://www.irs.gov/irb/2006-44_IRB/ar10.html.

2.3.1 ADR in fase di appello: la mediazione innanzi alla *Tax Court*

Se una controversia non è risolta nella fase di contestazione o di obiezione, il contribuente può avviare una procedura di ricorso presso la *Tax Court*, ovvero la Corte distrettuale degli Stati Uniti e la Corte dei reclami federali degli Stati Uniti¹⁴⁶. La *Tax Court* si occupa esclusivamente di liti fiscali, potendo un contribuente ricorrervi, solo se in regola con i pagamenti delle imposte già oggetto di precedenti accertamenti dell'IRS.

Le decisioni della Corte non sono adottate da una giuria, essendo invece un organo monocratico, ossia uno dei giudici della Corte fiscale, specializzati in fiscalità, ad emettere la sentenza.

Quanto alla sede di tale organo giurisdizionale, sebbene formalmente la Corte abbia sede a Washington, per ragioni pratiche le sessioni sono tenute in tutto il Paese.

Ove il contribuente decida di ricorrere contro una decisione della Corte, il ricorso va radicato presso la Corte d'Appello e presso la Corte Suprema degli Stati Uniti, organi non specializzati in materia fiscale.

Peraltro, nell'ipotesi in cui un contribuente, a seguito degli incontri con l'IRS avvii una controversia per il rimborso di tasse che egli assuma indebitamente pagate, tali processi possono essere radicati innanzi alla Corte distrettuale o alla Corte dei reclami federali.

Quest'ultime sono, infatti, entrambe competenti ma sotto diversi profili giuridici: la Corte dei reclami federali ove vengano in rilievo rimborsi fiscali, la Corte Distrettuale nel caso in cui il pagamento sia qualificabile come tale, ai sensi del diritto civile.

¹⁴⁶ *CCH Tax Law editors, U.S. Master Tax Guide 2013, Chicago: CCH Wolters Kluwer 2012, paragrafo 2776.*

Anche in tali ipotesi, i processi sono attribuiti ad un tribunale distrettuale e, come avviene innanzi alla *Tax Court*, sono gestiti da un giudice monocratico.

La Corte Federale dei Crediti, invece, decide il processo avvalendosi di una giuria¹⁴⁷.

Occorre considerare che molti tribunali distrettuali, nonché la Corte dei reclami federali hanno una Corte annessa o un tribunale specificamente dedicato alle procedure di ADR, incluse quelle relative alla soluzione delle controversie fiscali¹⁴⁸.

Peraltro, poiché la *Tax Court* sembra essere l'organo giurisdizionale più simile alle Commissioni tributarie di diritto interno, il lavoro di ricerca prende in considerazione esclusivamente la mediazione operata da tale organo giurisdizionale¹⁴⁹.

Presso la *Tax Court*, come già evidenziato¹⁵⁰, la mediazione venne introdotta, analogamente alla mediazione presso l'IRS nel 1995¹⁵¹. Invero, le norme disciplinanti la *Tax Court* non prevedevano espressamente la mediazione innanzi a tale organo giurisdizionale ma la Corte a quel tempo aveva già ritenuto che tale procedura ricadesse nell'ambito di applicazione della *T.C. Rule 124*¹⁵².

Nel 2011, ciò venne formalizzato con una modifica normativa che *expressis verbis* ricomprese tra le procedure esperibili innanzi alla *Tax Court*, anche la mediazione.

¹⁴⁷ In tal caso, il giudice monocratico applica la legge sulla base dei fatti rappresentatigli dalla giuria.

¹⁴⁸ Per approfondimenti <www.uscfc.uscourts.gov> e <www.uscourts.gov/Federal-Courts/UnderstandingtheFederalCourts/DistrictCourts.aspx>.

¹⁴⁹ Si evidenzia che in appello, innanzi alla *Tax Court*, quale forma di soluzione alternativa dei conflitti è ammesso anche l'arbitrato. Peraltro, sia quest'ultimo che la mediazione sono disciplinati dalla stessa disposizione di legge, ossia la *T.C. Rule 124*.

¹⁵⁰ Vedi par. 2.1.

¹⁵¹ *Chief Council Notice N(35)000-135, 1995 DTR 215*, d.d. 13 ottobre 1995.

¹⁵² *Explanatory Note to Rule 124 109 TC 596*.

Ad ogni modo, già prima del 5 maggio 2011 la *T.C. Rule 124* era interpretata estensivamente applicando alla mediazione le stesse disposizioni valevoli per l'arbitrato.

Attualmente, sulla base della *T.C. Rule 124*, la Corte offre alle parti la possibilità di valersi della mediazione volontaria, dando la possibilità di richiedere sia nominato come mediatore un giudice speciale (*Trial Judge*)¹⁵³.

E' possibile, inoltre, che il giudice tributario, ove ritenuto opportuno, possa fornire dei suggerimenti per la risoluzione del conflitto.

Se dopo la mediazione le parti addivengono ad un accordo, l'IRS deve formalizzarlo per iscritto e presentarlo alla *Tax Court*¹⁵⁴.

A seguito dell'accordo concluso in fase processuale, la Corte adotta una sorta di verdetto, che si limita ad indicare quasi esclusivamente i diritti di giustizia da corrispondere e che contiene, ove necessario, un elenco dei punti concordati¹⁵⁵.

Nella fase di mediazione innanzi alla Corte, inoltre, è possibile risolvere le relative controversie valendosi delle regole dell'arbitrato vincolante. Il costo dell'arbitro è a carico delle parti, le quali hanno l'onere di specificare quali aspetti della controversia debbano essere valutati dall'arbitro e quali informazioni debbano essere esaminate.

L'arbitro non deve decidere limitandosi ad interpretare la legge ma sulla base di criteri equitativi. Se la decisione dell'arbitro è ritenuta equa da entrambe le parti, viene trasfusa in una sentenza del tribunale.

Peraltro, all'interno delle procedure di arbitrato è ampio il ricorso all'arbitrato valutativo. In tal caso, le parti devono indicare in

¹⁵³ *T.C. Rule 124* in *IRM 35.5.5.7*.

¹⁵⁴ *IRM 35.5.5.6* in M.M. LORE e L. PAIGE MARVEL, *IRS willing to try mediation in docked tax court cases*, in *Journal of Taxation (84) 1996*, p. 186.

¹⁵⁵ M.I. SALTZMAN in L. Book, *IRS Practice and Procedure, Chapter 9, section 9.08 Settlement Agreement Forms*, New York: Thomson Reuters 2013.

anticipo la pretesa che esse considerano correttamente dovuta, mentre il parere dell'arbitro in merito al valore dell'imposta dovuta viene reso successivamente: il *quantum debeatur* viene determinato avendo come riferimento il valore indicato dalla parte, che risulti più vicino all'apprezzamento dell'arbitro.

2.4 Le caratteristiche della mediazione fiscale statunitense

Delineata, per sommi capi, la disciplina della mediazione fiscale negli Stati Uniti, occorre ora individuarne le caratteristiche.

In tale procedura, in particolare, l'autodeterminazione delle parti è di primaria importanza, essendo il ricorso ad essa volontario ed essendo necessaria la collaborazione tra le parti, per addivenire alla soluzione del conflitto.

Inoltre, altro elemento caratterizzante la mediazione è l'intervento di un soggetto terzo indipendente, che utilizza tecniche volte alla soluzione dei conflitti: non avrebbe senso, infatti, una discussione tra le parti senza regole e la rappresentazione dei loro interessi costituisce solo il punto di partenza per la composizione della lite.

Tanto premesso, si procede ora ad esaminare in dettaglio le principali caratteristiche della mediazione fiscale statunitense; la disamina non è, invero, esaustiva, essendo stati selezionati solo quegli aspetti ritenuti rilevanti per l'ordinamento italiano.

2.4.1 L'autodeterminazione

La mediazione è una forma di risoluzione alternativa dei conflitti, in cui il mediatore non ha potere di decisione sulla lite, che resta affidata alla disponibilità delle parti¹⁵⁶.

Quest'ultime invero, sono considerate dall'ordinamento statunitense (sufficientemente) competenti e capaci di stabilire quali sia la soluzione maggiormente rispondente ai loro interessi, presumendosi che la capacità che esse hanno di individuare una risoluzione al conflitto per esse vantaggiosa, sia maggiore di quella di cui disporrebbe una parte terza.

Il mediatore pertanto, non determina la soluzione del conflitto, ma facilita la comunicazione e la negoziazione tra le parti, affinché siano esse ad addivenire alla sua soluzione. Essendo tale aspetto un elemento imprescindibile della mediazione, rientrano in tale procedura il FTS (nelle ipotesi in cui il mediatore si limiti a svolgere un ruolo di facilitatore), la PAM, la FTM e la mediazione in sede di impugnazione, mentre in essa non è ricompreso l'arbitrato, sia istaurato a seguito di ricorso che nella fase di appello, poiché in tale procedura viene resa una decisione sulla lite.

Pur essendo l'arbitrato una procedura di ADR, dunque, esso non costituirà oggetto di analisi per tale motivo.

Una delle differenze più evidenti nell'applicazione della mediazione prevista negli USA rispetto all'Italia, è data dalla circostanza che la mediazione negli Stati Uniti spesso viene utilizzata per la soluzione di controversie fiscali di notevole valore.

Di contro, nel nostro Paese, la mediazione fiscale è prevista solo per controversie che non superino i 20.000 €. ¹⁵⁷

¹⁵⁶ S.L. CUSHNER, *Mediation in the United States*, in *The Arbitration and Dispute Resolution Journal*, Vol. 9, 2000, LLP Londra Hong Kong, p. 107.

Negli Stati Uniti, invece, la mediazione in Appello viene utilizzata principalmente solo in casi in cui la controversia superi i 10 milioni di dollari. In tale Stato, inizialmente, la possibilità di valersi della mediazione era data solo alle imprese per controversie di notevole valore e aventi ad oggetto questioni puramente contabili. Ciò in quanto, mentre tali controversie comportano per l'IRS notevoli costi processuali, nelle controversie di scarso valore, il costo del mediatore potrebbe superare il valore economico della controversia¹⁵⁸.

Questa è la ragione per cui, anche attualmente, la mediazione presso la *Tax Court* è utilizzata esclusivamente per controversie di valore considerevole.

Pertanto, anche se per valersi della PAM non è più applicabile il requisito di valore della controversia (che doveva essere pari o superiore a 10 milioni di dollari), negli Stati Uniti (ed in specie in Canada) sia la PAM, che il FTS, nonché la mediazione da parte della Corte fiscale continuano ad essere utilizzati quasi esclusivamente per controversie di importo elevato.

Altro aspetto indagato dalla dottrina con riguardo all'autodeterminazione delle parti, afferisce all'equilibrio tra esse, quale requisito indispensabile perché l'autodeterminazione non sia meramente formale.

¹⁵⁷ Una soluzione analoga a quella adottata dall'Italia è prevista anche in altri Paesi europei (vedi capitolo 4). Nei Paesi Bassi, ad esempio, le controversie più rilevanti non possono essere oggetto di mediazione, poiché le controversie per essere mediabili devono avere importi in contestazione non superiori ai € 1000, ove il contribuente sia una piccola impresa, mentre l'importo può arrivare fino a € 50 000, ove la lite riguardi le grandi imprese.

¹⁵⁸ *Report of the Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, Internal Revenue Service, IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities*, Maggio 1997.

Al riguardo, autorevole tesi¹⁵⁹ ha rilevato che un equilibrio non uniforme del potere delle parti non favorisce il ricorso alla mediazione.

Secondo tale orientamento, poiché in un contenzioso fiscale con l'Amministrazione, spesso l'autorità fiscale è in una posizione di supremazia nei confronti dei contribuenti, la procedura di mediazione risulta essere più utile nelle controversie di ragguardevole valore, caratterizzate da una più equa parità tra le parti.

Ciò in quanto, se nel conflitto una delle parti ha la sensazione di essere "debole", reputando di non essere in grado di difendere adeguatamente il proprio (reale) interesse, essa deciderà di non valersi di tale procedura, nel timore che l'Amministrazione possa esercitare il suo potere per indurla ad ammettere la debenza dell'imposta contestata.

Di contro, in caso di controversie di valore elevato, le differenze di potere sono azzerate dalla circostanza che i contribuenti, generalmente, sono rappresentati da specialisti del settore fiscale con una vasta conoscenza tecnica. In tali casi, dunque, risulta complesso indurre il contribuente ad ammettere come dovuto quanto contestatogli dall'Amministrazione, nella prospettiva di evitare un appello.

Ne deriva, secondo tale orientamento, che nelle controversie di valore notevole i rapporti tra le parti risultano più equilibrati, con maggiore possibilità di successo di una reale composizione degli interessi in gioco durante la mediazione.

In senso opposto, altri autori¹⁶⁰ evidenziano che nelle controversie di valore modesto i contribuenti tendono a concludere

¹⁵⁹ D. VAN HOUT, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Sdu Uitgevers Den Haag, 2013.

rapidamente la procedura, poiché il costo e il tempo del processo non sono giustificati dall'importo contestato.

Inoltre, poiché spesso tali contribuenti non si avvalgono di rappresentanti legali, in ragione del limitato valore della controversia, essi risultano di solito più favorevoli alla definizione delle controversie con accordi di mediazione.

D'altro canto, viene invece evidenziato¹⁶¹ che un contribuente rappresentato avrà probabilmente maggiore conoscenza delle implicazioni legali derivanti dalle possibili soluzioni della controversia, con la conseguenza che ove opti per la mediazione, lo farà, probabilmente, meglio informato (cd. consenso informato) rispetto ad un contribuente che, durante tale procedura, non si avvalga della rappresentanza legale.

Sulla base di tali considerazioni, tale tesi sostiene che, durante la mediazione, l'autonomia delle parti è in grado di esprimersi al meglio se essa è utilizzata da contribuenti ben rappresentati e / o per la soluzione di controversie di notevole valore.

La possibilità che un contribuente percepisca se stesso come parte debole in tali casi è minore ed egli probabilmente è nelle condizioni ideali perché la propria autodeterminazione alla mediazione si esprima al meglio.

Ciò comporta, ad esempio, che nella FTM in cui vengono in rilievo controversie di scarso valore, non essendo il contribuente in grado di comprendere la natura della controversia, il ruolo del mediatore sarà incentrato più sulla spiegazione e la comprensione del conflitto, piuttosto che sull'individuazione di possibili soluzioni, come

¹⁶⁰ G.P. MATHEWS, *Using negotiation, mediation and arbitration to resolve IRS taxpayer disputes*, *Ohio State Journal on Dispute Resolution* (19) 2004, p. 709.

¹⁶¹ D. VAN HOUT, cit.

accade, invece, nelle procedure di mediazione aventi ad oggetto controversie di valore rilevante.

La suddetta dottrina¹⁶² reputa che la mediazione sia una risposta alla necessità di un diritto le cui dimensioni siano in crescita costante.

Tale tesi, in particolare, opera una distinzione tra il *self-empowerment* (autodeterminazione) formale e materiale.

L'autodeterminazione formale individuerebbe la libertà di scegliere il modo in cui risolvere un conflitto, quella materiale indicherebbe la libertà effettiva nel concorrere a definire il contenuto della soluzione del conflitto.

A tal proposito, si rileva che nel diritto tributario americano sussiste un pluralismo maggiore dei metodi di risoluzione alternativa delle controversie rispetto a quelli previsto in Italia (cd. autodeterminazione formale).

In tale Paese, infatti, ogni legge fiscale riconosce specifici vantaggi connessi all'utilizzo delle procedure di ADR. Ad esempio, il FTS e la FTM garantiscono che la soluzione del conflitto avvenga in tempi molto brevi e prefissati.

Il FTS presso la *Tax Court* permette, invece, che il mediatore possa indicare possibili soluzioni per la definizione della lite.

Il cd. *Referral* precoce dà la possibilità di individuare immediatamente le problematiche connesse alla controversia, in modo da poter presentare ricorso ad un altro funzionario delle imposte. Il vantaggio dell'arbitrato, invece, è costituito dalla circostanza che le parti hanno la libertà di scegliere un soggetto specializzato in relazione ad una tematica specifica oggetto della controversia, quale ad esempio quella dei prezzi di trasferimento.

¹⁶² D. VAN HOUT, op. cit., p. 173.

2.4.2 La volontarietà della procedura

Proseguendo nell'analisi delle caratteristiche della mediazione statunitense, essa, contrariamente a quanto accade nel diritto interno, è caratterizzata dalla volontarietà.

A tal riguardo, secondo autorevole dottrina¹⁶³, la mediazione negli Stati Uniti dovrebbe essere resa obbligatoria come avviene in altri rami del diritto del sistema legale americano (obbligatoria ad esempio è la mediazione commerciale).

In ambito non fiscale, infatti, sono previste forme obbligatorie di mediazione in cui le parti sono costrette a valersi di strumenti volti a risolvere in modo alternativo i propri conflitti.

Di contro, tutte le forme alternative di soluzione dei conflitti previsti dalla legge fiscale degli Stati Uniti sono su base volontaria, dovendo entrambe le parti essere d'accordo sugli strumenti deflativi di cui intendono valersi per risolvere il conflitto.

Dalla volontarietà di tali procedure deriva che sia nel FTS, che nella FTM, nella PAM e nella mediazione in giudizio, le parti sono libere in ogni momento di ritirarsi dalla procedura, purché il ritiro sia effettuato per mezzo di notifica per iscritto alla controparte.

La possibilità di ritiro non è prevista, invece, in caso di arbitrato (sia in fase di contestazione che di ricorso), data la natura della procedura che si conclude con un parere vincolante da parte di un soggetto terzo.

Come detto¹⁶⁴, in tale procedura, diversamente da quanto accade in sede di mediazione, le parti non cooperano per addivenire ad una

¹⁶³ A.S. WEI, *Can mediation be the answer to taxpayers woes?; an examination of the internal revenue service's mediation program*, *Ohio State Journal on Dispute Resolution* (15) 2000, p. 549 e G.P. MATHEWS, *Using negotiation, mediation and arbitration to resolve IRS taxpayer disputes*, *Ohio State Journal on Dispute Resolution* (19) 2004, p. 709.

¹⁶⁴ Vedi par. 2.4.1.

soluzione concordata del conflitto, essendo la soluzione della lite individuata da una decisione di un soggetto terzo (l'arbitro).

Peraltro, si deve aver presente che nella dottrina americana sussistono due opposti orientamenti in ordine all'ampiezza con cui, nel diritto tributario, vi sia spazio per la composizione dei reali interessi delle parti.

Da un lato, autorevole dottrina¹⁶⁵ ritiene che nelle controversie fiscali la mediazione svolga un ruolo limitato, giacché in tali conflitti, differentemente da quanto accade nel diritto civile, non vi è un rapporto tra le parti di lunga durata, i cui interessi sottesi possono essere oggetto di composizione.

Tale tesi evidenzia che la soluzione delle controversie fiscali, contrariamente a quanto accade per le liti di diritto privato, ha ad oggetto unicamente l'importo di denaro da pagare dovuto al Fisco, non potendo gli interessi personali in tale ambito rilevare in alcun modo.

In particolare, nelle controversie fiscali, gli interessi delle parti sono sempre inconciliabili poiché di senso opposto, vale a dire: l'interesse a non pagare del contribuente, contrapposto all'interesse a riscuotere dell'Amministrazione finanziaria.

Di contro, tale tesi è criticata da altra dottrina¹⁶⁶ che evidenzia come in ogni controversia, essendo i fatti alla base di essa suscettibili di interpretazione, vi è un margine di negoziazione.

Viene evidenziato, peraltro, che nelle controversie fiscali la mediazione può contribuire ad un migliore rapporto relazionale tra i contribuenti e l'IRS, suggerendo il ricorso a tale strumento deflativo per ripristinare o rafforzare la fiducia reciproca delle parti.

¹⁶⁵ K.J. MCDONOUGH, *Resolving Federal Tax Disputes Through ADR*, *Arbitration Journal*, Giugno 1993, p. 38 e ss.

¹⁶⁶ A.P. MOSTOVOI, *Tax Mediation: Is It Just a Test?*, *Tax Notes International*, 2 dicembre 1996, p. 1871 e ss.

Inoltre, tale dottrina rileva che la procedura di mediazione risulta particolarmente utile in presenza di controversie fiscali complesse, sia di notevole che di scarso valore, poiché caratterizzate dall'intreccio di diversi ed eterogenei interessi in gioco (quali gli interessi economici, gli interessi degli azionisti, gli interessi industriali o quelli dei lavoratori) che possono essere utilmente composti valendosi di tale strumento di deflazione¹⁶⁷.

In casi analoghi a quelli appena descritti, infatti, ove le liti siano state radicate innanzi alla *Tax Court* statunitense, è stato necessario attendere un lungo arco temporale, in genere pari a 20 anni, prima che si addivenisse ad una loro soluzione, mentre laddove le parti si sono avvalse della procedura di mediazione, hanno beneficiato di tempi decisamente più rapidi, addivenendo ad una celere composizione dei diversi interessi in conflitto¹⁶⁸.

Tali considerazioni dovrebbero far riflettere su un eventuale modifica della disciplina interna, in cui la possibilità che controversie complesse vengano risolte durante la procedura di mediazione è alquanto limitata. Nel nostro ordinamento, infatti, sussistendo un limite di valore tale per cui sono mediabili solo le controversie fino a 20.000 euro, è evidente come la maggior parte delle controversie complesse rimanga esclusa dall'ambito di applicazione di tale procedura.

2.4.3 La riservatezza

Sia il FTS, che la FTM, nonché la PAM sono procedure caratterizzate dalla riservatezza. In particolare, è stabilito che tutte le

¹⁶⁷ Ad esempio, di grande efficacia potrebbe risultare la mediazione nei contenziosi fiscali azionati da parte di dipendenti ed azionisti di grandi gruppi, in cui controversa è la specifica consistenza economica del gruppo.

¹⁶⁸ *IRS Data Book 2009*, <www.irs.gov>.

comunicazioni che vengono effettuate durante tali procedure siano riservate, salvo che: a) le parti concordino che le informazioni possano essere divulgate; b) le informazioni siano già di dominio pubblico; c) il tribunale ordini di divulgare le informazioni, ad esempio, per dimostrare che si è avuta una violazione della legge.

Peraltro, ai sensi dell'art. 7214 dell'*Internal Revenue Code* (IRC), gli enti pubblici, a determinate condizioni, hanno facoltà di scambiare reciprocamente le informazioni di cui sono in possesso, sebbene non sussista un obbligo di legge per i funzionari di segnalare ogni reato di cui vengano a conoscenza.

E' evidente che sebbene garantire la riservatezza durante la mediazione della controversia sia di primaria importanza, non vi è una garanzia assoluta.

Secondo parte della dottrina¹⁶⁹ questo incide negativamente sulla disponibilità dei contribuenti a consentire la piena divulgazione delle informazioni in loro possesso. Al riguardo, non rileva se vi sia o meno un reale pericolo di violazione della riservatezza, essendo di per se sufficiente anche un mero timore in tal senso.

Del resto, la segretezza assoluta non è mai garantita negli Stati Uniti, neppure nelle procedure di mediazione previste dalle altre giurisdizioni. In generale, la legge impone sempre al mediatore di non garantire la riservatezza quando venga a conoscenza di taluni reati gravi.

Negli Stati Uniti, quindi, indipendentemente dalla riservatezza concordata nell'accordo di mediazione mediante apposite clausole, il contribuente americano corre il rischio che le informazioni rivelate durante tale procedura siano utilizzate a suo danno, ai sensi di legge.

¹⁶⁹ D. PARSLY, *The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: moving from infancy to legitimacy*, *Cardozo Journal of Conflict Resolution* (677) 2007.

Ciò è chiaramente sancito nell'*Information ACT* (FOIA). Questa legge stabilisce che gli enti pubblici abbiano l'obbligo di procedere alla comunicazione delle informazioni di cui vengano in possesso in tutta una serie di casi tassativamente stabiliti.

Ciò significa che tutti i documenti forniti all'IRS o ad un mediatore interno possono essere richiesti ai sensi del FOIA, a condizione che ineriscano allo scopo dell'IRS, vale a dire, l'attuazione e la riscossione delle imposte¹⁷⁰.

In particolare, il FOIA prevede varie esenzioni alla non divulgazione delle informazioni fiscali fornite dai contribuenti essendo il contrapporsi tra l'interesse alla pubblicità e quello alla riservatezza delle informazioni assunte durante la mediazione fiscale strettamente connesso alla tematica del segreto fiscale.

Negli Stati Uniti, l'impegno tra gli organi di governo di scambiare informazioni in determinate ipotesi previste dalla legge, evidenzia la differenza di posizione sussistente tra i mediatori interni ed esterni. Un mediatore interno ha obblighi di divulgazione che, di contro, non sussistono per un mediatore esterno, non essendo a lui applicabili le disposizioni che impongono la divulgazione tra gli enti pubblici¹⁷¹.

Peraltro, negli Stati Uniti, nel modulo di domanda di mediazione secondo la procedura PAM o FTS, è richiamata la disposizione indicante le ipotesi in cui la riservatezza è necessariamente limitata: il contribuente è, in tal modo, a conoscenza che il mediatore interno è obbligato a rivelare, se del caso, le dichiarazioni che evidenziano determinate violazioni di legge.

¹⁷⁰In particolare, ai sensi della *Section 8*: «*Unless subject to the [insert statutory references to open meetings act and open records act], mediation communications are confidential to the extent agreed by the parties or provided by other laws or rules of this State.*».

¹⁷¹A.P. MOSTOVOI, *Tax Mediation: Is It Just a Test?*, *Tax Notes International*, 2 dicembre 1996, p. 1871 e ss.

Infine, con riferimento al regime di riservatezza durante la mediazione e l'arbitrato in sede di impugnazione negli Stati Uniti, è stabilito per legge che la decisione della *Tax Court* sia, di norma, pubblica potendo tuttavia l'organo giurisdizionale ritenere opportuno in taluni casi, che la decisione non sia pubblicata nella sua interezza.¹⁷²

Quanto all'ordinamento interno, una garanzia assoluta di riservatezza delle informazioni rivelate durante la procedura di mediazione è prevista soltanto nell'ambito della mediazione civile.

In tale ambito, in particolare, ex art. 9 del D.lgs n. 28 del 2010¹⁷³, il mediatore è tenuto all'obbligo di riservatezza rispetto alle dichiarazioni rese e alle informazioni acquisite durante il procedimento, mentre il successivo art. 10 impedisce l'utilizzo in giudizio delle dichiarazioni rese o delle informazioni acquisite nel corso del procedimento di mediazione, salvo consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni.

Nella mediazione fiscale, invece, essendo i mediatori interni, la confidenzialità delle informazioni deriva dalle disposizioni sulla riservatezza cui sono tenuti i pubblici funzionari (ad esempio, sanzionata dall'articolo 326 del codice penale), ma non vi è un espresso divieto di utilizzo nel successivo giudizio delle informazioni acquisite durante la mediazione.

¹⁷² E' quanto avvenuto con riguardo al noto contenzioso con la *Apple Computer Inc.*, il cui valore della controversia era pari ad un importo di 114.000.000 \$. La Commissione, in tal caso, ha accolto la richiesta di non divulgazione della Apple, supportata da un interesse a non rivelare dettagliatamente le informazioni fiscali della controversia, non pubblicizzandole al di fuori della procedura di arbitrato scelta per la soluzione del contenzioso fiscale.

¹⁷³ D.lgs 4 marzo 2010, n. 28.

2.4.4 L'indipendenza del mediatore

Sia nel FTS, che nella FTM e nella PAM è prevista la presenza di un funzionario del Fisco come terza parte indipendente. Si tratta di solito un dipendente della Divisione Appello.

Nell'arbitrato, invece, è possibile scegliere un arbitro esterno (ossia non appartenente all'IRS); tale possibilità è, inoltre, prevista anche nella PAM, ma in tal caso il mediatore esterno coopera necessariamente con un mediatore interno.

Il costo dei mediatori esterni è in entrambi i casi sostenuto dal contribuente. Il costo di un mediatore interno invece, negli Stati Uniti, così come in Italia, è a carico delle autorità fiscali. Il mediatore interno nella procedura PAM - ma non nel FTS e nella FTM - è scelto congiuntamente dalle parti nel corso della prima consultazione, nell'ambito di un elenco di mediatori.

Al fine di garantire l'indipendenza del mediatore interno, questa soluzione appare migliore rispetto a quella adottata dall'ordinamento interno, in cui il mediatore viene designato dall'Amministrazione fiscale, prevedendo quale unica garanzia di terzietà l'appartenenza ad area diversa da quella che ha adottato l'atto contestato.

Pertanto, quale ulteriore garanzia dell'indipendenza dei mediatori interni negli Stati Uniti si applica, in sede di impugnazione, il divieto di comunicazioni *ex parte*, che vieta ai dipendenti della Divisione Appello di consultarsi con altri dipendenti dell'IRS, senza la presenza del contribuente.

Il suddetto divieto si estende ai mediatori che operano con la procedura PAM, ma non trova applicazione nel FTS e nella FTM.

In tali casi, l'opportunità di una comunicazione *ex parte* è rimessa al mediatore dipendente della Divisione Appello e ciò sembra contraddittorio.

Si deve aver presente che un divieto di comunicazione *ex parte* è sconosciuto al nostro ordinamento sebbene, ad avviso di chi scrive, potrebbe risultare utile considerare ipotesi in cui stabilire tale limitazione, al fine di migliorare la percezione dei contribuenti sull'indipendenza dei funzionari che gestiscono la procedura di mediazione.

Peraltro, con riguardo all'indipendenza dei mediatori negli Stati Uniti, deve aversi presente che mentre nella fase pilota della mediazione (antecedente all'introduzione della PAM) era possibile per i contribuenti optare per un mediatore esterno, terminato il progetto pilota, si scelse, invece, che nelle procedure FTS e FTM ci si potesse avvalere esclusivamente di mediatori interni.

La possibilità di avvalersi solo di mediatori interni negli U.S.A., come in Italia, è fortemente criticata da parte della dottrina, che evidenzia una presunta mancanza di indipendenza degli stessi.

Secondo altro orientamento¹⁷⁴, tuttavia, l'uso dei mediatori interni negli Stati Uniti è necessario al fine di assicurare il successo della procedura. I mediatori esterni, infatti, rallenterebbero la mediazione fiscale a causa della scarsa conoscenza della materia.

In senso opposto, si evidenzia che un mediatore esterno, oltre alla conoscenza delle tecniche facilitative della composizione dei conflitti, può anche avere una buona competenza in materia fiscale.

Per la tesi avversa¹⁷⁵, invece, l'esperienza dei mediatori interni, dovrebbe indurre a preferire sempre quest'ultimi in luogo di quelli esterni, giacché i dubbi sulla loro neutralità risultano del tutto privi di fondamento.

¹⁷⁴ A. WEI, 2000, *Can mediation be the answer to taxpayers' woes?: An examination of the Internal Revenue Service's mediation program*, *Ohio State Journal on Dispute Resolution*, Vol 15 No 2, p 552.

¹⁷⁵ D. PARSLY, *The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: moving from infancy to legitimacy*, cit.

Vari studi, infatti, hanno dimostrato che i mediatori interni operano in modo equo, aperto ed imparziale e che le parti di una mediazione generalmente sono molto soddisfatte del processo di mediazione¹⁷⁶.

Questi argomenti convincono parzialmente altra parte della dottrina¹⁷⁷ secondo cui, avendo i mediatori interni un potere discrezionale più ampio rispetto a quelli esterni, ciò giustificherebbe la soddisfazione dei contribuenti interessati per l'operato dei mediatori appartenenti alla Divisione Appello.

Viene rimarcato, inoltre, come lo studio non abbia invero dimostrato che le parti che si sono avvalse di un mediatore interno non abbiano avvertito la parzialità o l'ingiustizia dell'operato di tale mediatore. Inoltre, lo studio *de quo* viene contestato poiché le parti non avevano alcun termine di paragone, non potendo l'operato del mediatore interno essere confrontato con quello di un mediatore esterno.

Di contro, viene evidenziato¹⁷⁸ che l'uso di un mediatore interno non ha alcun impatto negativo sulla velocità di risoluzione della controversia.

Nello studio condotto dai ricercatori americani, infatti, dei 101 mediatori utilizzati nella PAM fino al 30 settembre 2004, 58 erano interni e 43 esterni, eppure mentre nelle due liti con un mediatore esterno, una sola di esse è stata risolta, nelle 13 liti con un solo

¹⁷⁶ P.J. GARDINER, *The Overall Independence of the Office of Appeals Appears to Be Sufficient*, september 2005, <www.tigta.gov>, p. 10.

¹⁷⁷ G.P. MATHEWS, *Using negotiation, mediation and arbitration to resolve IRS taxpayer disputes*, cit., p. 709 e ss.

¹⁷⁸ P.F. OLSON e D.B. ROBISON, *Recently Developed IRS Audit and Dispute Resolution Techniques*, Practising Law Institute (14322) 2008.

mediatore interno, ben 12 dei 13 casi sono state concluse per mezzo di un accordo¹⁷⁹.

Ex adverso, si è rilevato che i succitati dati relativi ai tassi di soluzione delle controversie debbano essere considerati necessariamente non rappresentativi, poiché aventi ad oggetto un numero eccessivamente esiguo di liti, con la conseguenza che non si può dar atto dei molteplici fattori che contribuiscono al successo di una definizione concordata di un contenzioso quali, ad esempio, la complessità del caso.

2.5 Positivizzazione dell'istituto

Negli Stati Uniti la mediazione è oggetto di numerose norme. In particolare l'istituto risulta essere fortemente positivizzato poiché nel tempo, il numero di parti che si avvale della procedura di mediazione in tale Paese è andato aumentando a dismisura, comportando un incremento dell'esigenza di regolazione, ad esempio in materia di riservatezza, sulla posizione del mediatore, sulla qualità dei mediatori ecc.

Invero, inizialmente ogni Stato, organizzazione o tribunale ha creato norme proprie, non differenziate in base alle esigenze di un gruppo, di una giurisdizione od organizzazione.

Successivamente, essendovi mancanza di chiarezza sulle regole applicabili nell'ipotesi in cui soggetti residenti in diversi Stati optassero per la procedura di mediazione, vi fu un'esigenza di uniformità, soddisfatta con regolamento.

Il Testo Unico sulla mediazione e il Modello delle Norme di condotta dei mediatori sono stati, dunque, adottati per garantire

¹⁷⁹ Negli altri 41 casi, le controversie vennero risolte avvalendosi sia di un mediatore esterno che interno.

certezza ed uniformità alla disciplina, per cui grazie all'ADRA e alla legge di riforma della giustizia civile, negli Stati Uniti si è assistito all'istituzionalizzazione della mediazione.

L'aumento della regolazione ha comportato, peraltro, un crescente bisogno di assistenza legale da parte di soggetti esperti.

Nel tempo, infatti, il ricorso agli avvocati durante le procedure di ADR è andato aumentando. Secondo autorevole dottrina¹⁸⁰ normalmente le parti scelgono quali mediatori, avvocati specializzati nel ramo del diritto cui la controversia afferisce.

I mediatori svolgono un ruolo importante nella procedura di mediazione, non limitandosi a mediare tra le parti, ma fornendo il proprio parere sul caso ove sottoposto ad un giudice. In tal modo la mediazione offre alle parti la capacità di analizzare il caso in un'ottica giuridica con l'aiuto di una parte terza.

Singolare è la circostanza che, sebbene negli Stati Uniti dopo l'introduzione dei metodi di ADR, il numero dei casi giudiziari sia diminuito, il numero di avvocati è invece raddoppiato.

Al riguardo, si consideri che nel 1993 l'*American Bar* creò una sezione specifica per gli avvocati impegnati nelle procedure di ADR, sezione che contava più di 19.000 membri nel 2010, in rapida crescita negli anni successivi¹⁸¹.

Con specifico riferimento alla mediazione fiscale, tale procedura di ADR è stata oggetto di numerose regole nella legge fiscale degli Stati Uniti.

¹⁸⁰ N. WELSH, *The future of mediation, court-connected mediation in the U.S. and the Netherlands compared*, in *Forum voor Conflictmanagement 2007*, p. 19.

¹⁸¹ Uno studio condotto da studiosi americani (J. MACFARLANE e J. MANWARING) ha confermato che l'introduzione delle procedure di ADR ha comportato che gli avvocati si siano specializzati in tale settore, cfr. J. MACFARLANE, *The New Lawyer: How Settlement Is Transforming the Practice of Law*, 2008.

In particolare, ad essere regolata è ogni procedura di ADR a disposizione dei contribuenti durante l'intero processo, soprattutto quella condotta dall'IRS nel IRM, con disciplina dettagliata dei vari requisiti richiesti nelle diverse procedure di ADR, in relazione ad ogni tipo di contribuente¹⁸².

Ad esempio, è stabilito che la richiesta di valersi di tali procedure debba avvenire quasi sempre in forma scritta, dovendo l'IRS decidere entro un determinato periodo temporale, con scadenze e procedure determinate, nel caso in cui intenda respingere la richiesta di utilizzo delle metodologie di ADR.

Dopo l'approvazione della richiesta di valersi di una procedura di ADR, quest'ultima è disciplinata dalle regole di prassi dell'IRS, in cui è chiarito, a titolo esemplificativo, come debba avvenire il primo incontro, quali e quante questioni debbano essere presentate dalle parti e come bisogna selezionare la parte terza che deve prendere parte al contenzioso¹⁸³.

L'applicazione delle procedure di ADR nel sistema fiscale degli Stati Uniti è, dunque, prevalentemente disciplinato dalle regole di prassi dell'*Internal Revenue*, la cui consistenza numerica è stata paragonata per dimensioni, alle disposizioni disciplinanti una procedura di opposizione e di ricorso in giudizio.

La dottrina¹⁸⁴ ha peraltro evidenziato che, nonostante negli Stati Uniti vi sia un sistema di *common law*, l'introduzione nel diritto tributario delle procedure di ADR ha comportato un aumento della regolamentazione ed una crescita dell'influenza della rappresentanza professionale.

¹⁸² IRM 8.26.1 t/m IRM 8.26.5 e IRM 8.35.5.5

¹⁸³ L'esempio più eclatante di disciplina della procedura si ha nella disposizione che stabilisce che, in una PAM, le parti debbano presentare un riassunto scritto al mediatore in cui descrivono la loro controversia. Tale documento non deve superare le venti pagine (senza allegati), pena l'inammissibilità della richiesta di mediazione.

¹⁸⁴ D. VAN HOUT, op. cit.

2.6 Efficacia della mediazione

Per rendersi conto dell'incidenza della procedura di mediazione durante un processo già istaurato, si deve aver presente che nel 1995, anno in cui è stata sperimentata la mediazione negli Stati Uniti, vennero depositate soltanto nove richieste di PAM, di cui quattro approvate dall'IRS per la mediazione e solo due definite con compromesso.

L'anno successivo le richieste di mediazione presentate furono 17 ed aumentarono a 21 nel 1997¹⁸⁵. Circa dieci anni dopo, nel 2006, le richieste di PAM erano ancora solo 35.

Se questi dati vengono confrontati con il numero dei ricorsi annui (circa 125.000¹⁸⁶), con il numero di segnalazioni di scostamenti del reddito dichiarato (pari a circa 180 milioni di euro) e alla popolazione degli Stati Uniti d'America (300 milioni) è di palmare evidenza che il numero di richieste di PAM sia davvero esiguo¹⁸⁷.

Tuttavia, deve aversi presente che sussiste una rigorosa selezione dei casi reputati idonei ad essere risolti in mediazione, trattando l'IRS attraverso tale procedura, all'incirca 1020 casi all'anno, di notevole complessità.

I criteri di selezione però non giustificano le ragioni per cui l'ADR viene applicata maggiormente a controversie in cui i contribuenti siano società. In media, su un totale di 30.000 controversie annue istaurate presso la *Tax Court*, solo 10 casi sono

¹⁸⁵ Queste cifre sono state pubblicate il 28 aprile 2005 da D.B. ROBISON, *IRS National Chief of Appeals*, durante il corso *Tax Controversies in New Orleans*. Vedi S. STRATTON, *Fast track Settlement Now Available to Small Businesses*, *Tax Notes Today*, 29 aprile 2005, 2005 TNT 82-2 (LEXIS)

¹⁸⁶ Si veda *IRS Data Book 2009*, su www.irs.gov.

¹⁸⁷ P.F. OLSON e D.B. ROBISON, op. cit..

risolti in mediazione ogni anno innanzi a tale organo giurisdizionale, in base alla *T.C. Rule 124*¹⁸⁸.

Il numero di controversie risolte tramite ADR è pertanto davvero esiguo da avere un'incidenza minima sulla deflazione del contenzioso tributario complessivo¹⁸⁹.

Si deve però aver presente che la PAM e il FTS hanno entrambi un alto tasso di successo, pari all'85%. Dunque, sebbene non sempre venga scelta la procedura di ADR, se le parti ne fanno uso, essa di solito porta alla definizione della controversia.

Inoltre, altra peculiarità degli Stati Uniti è costituita dalla circostanza che le procedure di ADR sono molto utilizzate, in ambito fiscale, dalle imprese, per controversie con grandi importi in contestazione¹⁹⁰.

Pertanto, può asserirsi che, anche se la mediazione non sia utilizzata frequentemente in termini assoluti negli Stati Uniti, essa assume una notevole rilevanza in proporzione agli importi definiti per il tramite di essa.

In proposito, si è già avuto modo di rilevare¹⁹¹ come parte della dottrina¹⁹² reputi che tale procedura deflativa, ove conclusa positivamente, sia più proficua nelle controversie di importi rilevanti.

Ciò viene giustificato sulla base della considerazione che in tali liti i contribuenti sono spesso rappresentati da avvocati, per tradizione, non avversi alla prosecuzione dei processi. Tale motivo, unitamente

¹⁸⁸ J.A. BOOIJ e Y. SCHUERMAN, seminario *De actieve rechter als conflictoplosser*, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht*.

¹⁸⁹ Si consideri che quando il 30 settembre del 2004 si stabilì che l'importo dell'imposta controversa potesse essere superiore a 14.2 miliardi di dollari, vi furono 145 richieste di PAM. Attualmente, invece, vengono definite, in media, 79 controversie all'anno mediante tale procedura.

¹⁹⁰ Nel 2007, per esempio, il FTS è stato utilizzato per risolvere una controversia fiscale, in cui in base all'accordo di mediazione il contribuente si è impegnato a corrispondere 2.3 miliardi di dollari nei confronti dell'IRS.

¹⁹¹ Cfr. par. 2.4.1.

¹⁹² G.P. MATHEWS, op.cit.

alla circostanza che nel caso in cui venga concluso un accordo di mediazione, l'incasso per l'IRS è di importo notevole, porta a ritenere che la definizione di una mediazione in tali liti sia da considerare un risultato di successo più che in altri casi.

2.7 Opinioni a favore e contrarie ai regimi di mediazione fiscale negli Stati Uniti

La disamina del sistema di deflazione delle controversie tributarie adottato dagli Stati Uniti mostra che l'uso della mediazione comporta una serie di vantaggi, sia per il contribuente, che per l'Amministrazione nei conflitti in cui vi sono grandi interessi economici in contestazione.

In particolare, la dottrina¹⁹³ ha evidenziato come, nella quasi totalità delle liti di importo notevole con le autorità fiscali, il contribuente è rappresentato da un legale anche nella fase di mediazione: tale circostanza contribuisce, in genere, a che vi sia un migliore equilibrio tra le parti.

Come visto¹⁹⁴, in tali liti il contribuente non avverte, o avverte in maniera minore, l'autorità fiscale quale parte "forte" con la conseguenza che maggiore è la possibilità che la sua volontà si determini in modo effettivo, nell'individuare le possibili soluzioni del conflitto.

Ciò è dovuto alla circostanza che, nelle liti di grande valore, il contribuente reputa sussistente un maggiore equilibrio delle parti, che incide positivamente sulla sua autonomia e capacità di auto-determinazione.

¹⁹³ D. VAN HOUT, op. cit.

¹⁹⁴ Cfr. par. 2.4.1.

E' stato rilevato, inoltre, che un ulteriore vantaggio connesso all'uso della mediazione nelle controversie di notevole importo è l'idoneità di tale strumento a risolvere conflitti in cui sono coinvolti una molteplicità di interessi quali, ad esempio, gli interessi degli azionisti, quelli dei lavoratori e così via.

Tale procedura, infatti, in molti casi, ha contribuito a risolvere controversie che, altrimenti, avrebbero potuto causare il fallimento dell'impresa, oppure la perdita di molti posti di lavoro.

Peraltro, alla diversa complessità della controversia è strettamente collegato il ruolo del mediatore, che si colora diversamente proprio in ragione del grado di complessità della lite.

Difatti, nelle liti di valore notevole, il contribuente nell'avvalersi di un mediatore ha il vantaggio di avere a disposizione un facilitatore nelle trattative con l'Amministrazione.

Nella procedura di FTM, utilizzata per piccoli importi in contestazione, invece, il vantaggio della procedura diviene, piuttosto, quello di disporre di una figura capace di individuare e spiegare alle parti i punti controversi della lite, non avendo i contribuenti conoscenze sufficienti per individuare una soluzione del conflitto.

Del resto, l'uso della mediazione nei conflitti con i cd. grandi contribuenti comporta notevoli vantaggi anche nella prospettiva dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, essendo in tali liti contestati importi di enorme rilievo economico, l'avvalersi di tale strumento deflativo può comportare elevati risparmi, anche in termini di tempo.

Si consideri al riguardo che, sebbene attraverso la PAM siano risolti, mediamente, solamente circa 79 casi all'anno, il valore di tali liti si aggira intorno a diversi miliardi di dollari¹⁹⁵.

Quanto alle critiche mosse dalla dottrina alla procedura di mediazione, una di esse attiene alla eccessiva regolazione dell'istituto nella legge fiscale statunitense.

In particolare, si è rilevato che tale procedura, introdotta negli Stati Uniti come alternativa alla giurisdizione tradizionale, è stata poi positivizzata, introducendo decine di disposizioni e condizioni proprio nelle norme procedurali.

Inoltre, parte della dottrina¹⁹⁶ ha evidenziato che sebbene negli Stati Uniti lo sviluppo dei regimi di ADR, come la mediazione, dimostri gli sforzi compiuti dall'IRS per migliorare il sistema fiscale, favorendo il pagamento spontaneo dei contribuenti, tuttavia, l'IRS ha progettato i suoi programmi di ADR per integrare, piuttosto che sostituire, il suo attuale sistema di risoluzione alternativa delle liti, di cui si serve l'Ufficio d'Appello¹⁹⁷.

E' stato criticato, dunque, che l'IRS a causa del successo nella composizione delle controversie con i contribuenti, realizzato servendosi delle procedure deflative già stabilite, abbia esitato ad implementare il proprio programma di mediazione limitandosi, piuttosto, a valersi delle procedure già esistenti.

La dottrina ha esaminato i vari fattori che ostacolano l'efficacia dei regimi di mediazione dell'IRS e tra di essi figura, innanzitutto, la mancanza di imparzialità del mediatore.

¹⁹⁵Peraltro, la legge fiscale degli Stati Uniti conosce molte e diverse procedure di soluzione alternativa dei conflitti, essendo la mediazione solo una di esse.

¹⁹⁶ G. P. MATHEWS, op. cit.

¹⁹⁷ In tal senso G. P. MATHEWS, op. cit., p 716.

Il mediatore è senza dubbio il componente più influente del processo di mediazione ed è indispensabile che le parti ripongano la propria fiducia in tale soggetto¹⁹⁸.

E' stata, dunque, criticata l'alta probabilità che il mediatore sia un dipendente dell'Ufficio d'Appello dell'IRS, poiché foriera di dubbi in merito alla neutralità di tale soggetto: eventuali sospetti sulla possibilità che egli possa essere potenzialmente orientato a favore delle ragioni dell'Amministrazione finanziaria creano sfiducia nella procedura di mediazione¹⁹⁹.

E' stato osservato, al riguardo, che se una delle parti diffida della neutralità del mediatore, la stessa, durante la mediazione, sarà cauta nel divulgare integralmente le informazioni in suo possesso.

Conseguentemente, ciò costituisce un ostacolo alla capacità del mediatore di facilitare efficacemente la risoluzione del conflitto: il suo ruolo principale, infatti, dovrebbe essere proprio quello di creare un cd. 'ponte di comunicazione' tra il contribuente e il dipendente della Divisione Appelli.

In tali ipotesi, invece, il contribuente è più incline ad essere sospettoso dell'orientamento del mediatore sia in relazione alla valutazione del caso, che all'eventuale soluzione da lui suggerita, con la conseguenza che, in casi estremi, egli potrebbe persino preferire di porre termine alla procedura di mediazione²⁰⁰.

¹⁹⁸ Si veda D. PARSLEY, op. cit., p 686.

¹⁹⁹ Parte della dottrina osserva che nella PAM, se il contribuente desidera un co-mediatore terzo, è necessario che tale richiesta sia approvata dall'Ufficio d'Appello. Inoltre, si sottolinea, è a carico del contribuente l'onorario di tale mediatore: ciò può rendere la possibilità di avvalersi di un terzo mediatore poco più che una finzione per quei contribuenti che non abbiano sufficienti disponibilità economiche. In tal senso, L. MEYERCORD, *Avoiding state bankruptcy: Mediation as an alternative to resolve state tax disputes*, *The Review of Litigation*, Vol 29 N. 4, p. 938.

²⁰⁰ D. PARSLEY, op. cit.

Ex adverso, è stato sostenuto dai fautori²⁰¹ dell'uso di un mediatore *in house* che l'avvalersi di mediatori non appartenenti all'IRS può rallentare il processo di mediazione, non avendo di sovente tali soggetti familiarità con le questioni fiscali e la normativa tributaria. Un mediatore dell'Ufficio d'Appello, invece, presumibilmente possiede le competenze necessarie ad esaminare le relative questioni fiscali e risulta maggiormente in grado di comprendere più a fondo quanto dichiarato dal contribuente.

Del resto, quest'ultimo difficilmente troverebbe un mediatore privato che abbia avuto modo di occuparsi di un numero maggiore di accertamenti fiscali di quelli esaminati da un esperto mediatore dell'Ufficio d'Appello.

In senso opposto, è stato rilevato²⁰² che un mediatore appartenente all'Ufficio d'Appello probabilmente riceve un cd. "incentivo istituzionale" nell'ipotesi in cui il caso venga deciso a favore dell'Amministrazione.

Peraltro, anche se i mediatori dell'Ufficio d'Appello possono essere neutrali e abbiano conoscenze tecniche maggiori rispetto ai mediatori non specializzati in diritto tributario, la percezione del contribuente sarà comunque quella di una mancanza di imparzialità.

Tale circostanza comporta, ad avviso di parte della dottrina, che nella platea dei contribuenti minore sarà il numero di soggetti disposti ad avvalersi della mediazione, essendovi dunque una limitazione dell'efficacia complessiva della procedura.

Al riguardo, sono stati proposti vari suggerimenti in risposta alle preoccupazioni relative all'imparzialità di un mediatore appartenente all'IRS.

²⁰¹ A. WEI, op. cit.

²⁰² G.P. MATHEWS, op. cit.

In particolare, una soluzione suggerisce la creazione di una “divisione dei mediatori”, separata dalla Divisione Appelli e dedicata precipuamente alla supervisione di tutte le mediazioni cui prende parte l’IRS. In tal modo, si osserva, i contribuenti avrebbero la possibilità di avvalersi esclusivamente di un mediatore dipendente dell’IRS appartenente a tale divisione²⁰³.

Diversamente, altra possibilità per l’IRS potrebbe essere quella di prendere in considerazione la possibilità di avvalersi di un’organizzazione esterna, o di un’agenzia governativa, per creare un comitato indipendente incaricato di selezionare e nominare mediatori non dipendenti dell’IRS.

Ad esempio, il Congresso potrebbe fornire finanziamenti per assumere un gruppo indipendente di mediatori fiscali, o gli ordini degli avvocati potrebbero sviluppare dei programmi per reclutare i mediatori su base volontaria²⁰⁴.

Ancora, altra soluzione potrebbe essere quella di consentire a coloro che vantano una certa esperienza in materia fiscale, di poter completare la loro formazione per acquisire la certificazione di mediatori. A seguito del completamento dei requisiti per la certificazione, tali soggetti dovrebbero essere inseriti nell’ambito di un elenco specifico dei mediatori di controversie fiscali. Da tale elenco, infine, dovrebbe essere possibile scegliere i mediatori con maggiore esperienza fiscale, per la soluzione dei casi più complessi.

Altra soluzione è individuata nel consentire la possibilità di avvalersi di un mediatore esterno, scelto congiuntamente dal

²⁰³ In tal senso J. KLOTSCHÉ, 2009, *ADR at the IRS: Jousting with the tax man*, *Tax Notes*, Vol 122 No 10, p. 1.

²⁰⁴ D. PARSLEY, op. cit.

contribuente e dall'IRS, dividendo tra le parti l'onorario, come attualmente previsto nelle mediazioni commerciali²⁰⁵.

Peraltro, la presunta mancanza di indipendenza del mediatore non è l'unica critica che la dottrina muove alla procedura di mediazione.

Un'ulteriore criticità che è stata rilevata²⁰⁶ attiene alla riservatezza delle informazioni fornite durante tale procedura.

Si è constatato, infatti, che il livello di riservatezza promesso alle parti in merito alle dichiarazioni effettuate durante le sessioni di mediazione non incontra la fiducia dei contribuenti. Ciò costituisce un problema di non poco rilievo, poiché se le parti fossero realmente convinte che le informazioni da loro divulgate, in tale fase, non potessero essere usate contro di loro in una successiva azione legale, sarebbero più propense ad una divulgazione completa delle informazioni in loro possesso.

Viene evidenziato come l'IRS abbia ommesso di disciplinare adeguatamente la riservatezza nelle sue procedure di mediazione.

In particolare, l'IRS assicura che tutte le informazioni fornite abbiano carattere confidenziale, non potendo essere comunicate a qualsiasi partecipante, osservatore o mediatore, salvo quanto previsto dalla legge. Quest'ultima, tuttavia, stabilisce che i dipendenti dell'IRS debbano segnalare le violazioni fiscali di cui vengano a conoscenza durante le procedure di mediazione: tale aspetto risulta particolarmente pericoloso, minando la fiducia dei contribuenti nella procedura.

²⁰⁵ Tale soluzione è suggerita da C. MILLER PARR, settembre 2009: *Why postappeal mediation isn't working and how to fix it*, *Tax Notes Today*, <<http://www.com/taxcom/features.nsf/Articles/1170408SC68E8F788525763300002C150?OpenDocument>>.

²⁰⁶ G.P. MATHEWS, op. cit.

Un soggetto potrebbe, in ragione di ciò, essere indotto a non mediare per timore di esporsi al rischio di incorrere in responsabilità maggiori. Peraltro, anche ove egli decida di avvalersi della procedura di mediazione, il timore di incorrere in responsabilità ulteriori inciderà, comunque, in modo negativo, ai fini di un dialogo onesto e aperto con l'Amministrazione.

Ad avviso di tale dottrina, pertanto, per garantire una maggiore efficacia della procedura di mediazione, l'IRS dovrebbe assicurare una riservatezza effettiva delle informazioni fornite dal contribuente: la garanzia di assoluta riservatezza, unitamente alla possibilità di evitare gli ingenti costi connessi ad un eventuale ricorso presso un tribunale costituiscono, infatti, un incentivo a mediare.

Altra critica mossa alla procedura di mediazione è la sua facoltatività.

Autorevole tesi²⁰⁷ osserva che, essendo tale procedura deflativa del tutto volontaria per il contribuente, quest'ultimo ha facoltà di non avvalersi di essa reputando, per tradizione, di essere maggiormente tutelato da un processo tradizionale.

Secondo tale dottrina, dunque, per evitare l'aumento dei costi e dei tempi per la risoluzione dei casi derivante dall'instaurazione di un contenzioso, la mediazione dovrebbe essere istituzionalizzata come obbligatoria per ogni controversia.

Solo rendendo tale procedura obbligatoria per ogni tipologia di lite, potrebbe realizzarsi un mutamento della mentalità dei contribuenti, creando in essi l'aspettativa che quasi la totalità delle controversie possa ragionevolmente risolversi senza il ricorso ad alcun contenzioso.

²⁰⁷ A. WEI, op. cit.

Di contro, altro orientamento reputa che la mediazione debba rimanere facoltativa, perché inidonea a risolvere talune controversie²⁰⁸. In particolare, secondo tale tesi, la natura volontaria della mediazione è fondamentale, essendo l'efficacia della procedura strettamente collegata alla fiducia che le parti ripongono in essa.

Procedendo nell'esame delle critiche mosse dalla dottrina alla mediazione statunitense, un'ulteriore contestazione²⁰⁹, mossa alla procedura PAM, attiene al momento temporale in cui essa può essere instaurata.

Tale procedura, come visto²¹⁰, è a disposizione dei contribuenti solo dopo che i negoziati di essi con la Divisione Appelli non siano andati a buon fine: è solo in tale momento, infatti, che il contribuente può optare di avvalersi di uno dei programmi ADR dell'IRS, o decidere di proseguire la lite innanzi al tribunale.

Tuttavia, la dottrina²¹¹ ha evidenziato che a seguito del fallimento dei negoziati con la Divisione Appelli, le parti sono, in genere, recalcitranti ad avviare una nuova procedura di ADR. In particolare, la disciplina della mediazione commerciale negli Stati Uniti costituisce la dimostrazione che le procedure di ADR abbiano maggiori probabilità di successo quanto prima vengano instaurate.

Sulla base delle suddette considerazioni, tale tesi suggerisce un'importante rivisitazione della disciplina delle procedure di ADR gestite dall'IRS.

La rivisitazione suggerita, dovrebbe essere nel senso di consentire una mediazione in cui contribuenti e funzionari della

²⁰⁸ R. A. STEIN, 2003, *Make the most of recently expanded IRS mediation opportunities*, *Practical Tax Strategies*, Vol 70 No 3, p. 152.

²⁰⁹ J. KLOTSCHÉ, op. cit., p. 1.

²¹⁰ Cfr. par. 2.3.

²¹¹ J. KLOTSCHÉ, op. cit., p. 1.

Divisione Appello possano sedere ad un tavolo delle trattative, affiancati da un terzo neutrale fin dall'inizio²¹².

Viene, dunque, auspicata una trasformazione della procedura da un sistema basato prevalentemente su negoziati ufficiali tra il contribuente e la Divisione Appello, ad un sistema che si avvalga di un mediatore esterno, ai fini di una diminuzione del contenzioso e di un risparmio dei costi per entrambe le parti.

Altri autori²¹³, invece, sostengono che il più grande ostacolo all'efficacia della mediazione sia costituito dal suo limitato ambito di applicazione. In particolare, tale dottrina evidenzia che la mancata estensione della procedura ad ulteriori controversie da parte dell'IRS, sia dovuta al successo della Divisione Appello nella risoluzione di un gran numero di controversie con i contribuenti, servendosi delle procedure attualmente stabilite.

Per altro orientamento²¹⁴, l'attuale sistema è inefficace sia con riguardo a controversie di piccolo valore, che a controversie di importo notevole. In particolare, ove le liti siano di modesta entità, sussistendo una disparità di conoscenze tecniche tra il contribuente medio e il funzionario della Divisione Appello dell'IRS, alcuni "piccoli contribuenti" sono propensi a investire nella rappresentanza legale.

Ove, invece, vengano in rilievo pretese aventi ad oggetto decine o centinaia di migliaia di dollari, risulta difficile che le posizioni dell'IRS e quelle del contribuente possano essere risolte semplicemente attraverso negoziati tra il contribuente e la Divisione

²¹² D. VAN HOUT, op. cit.

²¹³ A. WEI, op. cit.

²¹⁴ G.P. MATHEWS, op. cit.

Appello, mentre è molto più probabile che ogni parte rimanga sulle proprie posizioni²¹⁵.

L'evoluzione verso un sistema di mediazione assistita da un mediatore esterno potrebbe dunque essere risolutiva, ad avviso di tale dottrina, sia nella composizione delle controversie dei grandi che dei piccoli contribuenti. Ciò in quanto, ad avviso di tali autori, la mediazione affidata ad una terza parte neutrale consentirebbe alle parti di vedere il caso in maniera diversa, evidenziando i punti di forza e di debolezza delle argomentazioni di ognuna.

Altra parte della dottrina²¹⁶, invece, suggerisce di estendere e generalizzare la possibilità di avvalersi della mediazione fiscale, prescindendo dal tipo di imposta in questione, dalla complessità della controversia o dal suo valore. Peraltro, si riconosce l'impossibilità dell'applicazione della procedura a tutte le controversie, dovendo alcune restrizioni essere necessarie, al fine di garantire la coerenza di interpretazione delle norme tributarie e stabilire un precedente in materia di controversie innovative. Difatti, se per legge si stabilisse che tutte le controversie dovessero risolversi valendosi della mediazione, si correrebbe il rischio di mancanza di uniformità nell'applicazione delle norme giuridiche. Inoltre, restrizioni all'uso della procedura sono necessarie per prevenire che vi sia un abuso del procedimento di mediazione, anche per questioni aventi ad oggetto futili motivi. In casi simili, limitazioni all'accesso della procedura sono necessarie per ridurre al minimo i contribuenti che tentino di ricorrere alla mediazione solo a fini dilatori.

²¹⁵ G.P. MATHEWS, op. cit.

²¹⁶ L. MEYERCORD, *Avoiding state bankruptcy: mediation as an alternative to resolving state tax disputes*, *The Review of Litigation*, 1° luglio, 2010, p. 925.

Autorevole dottrina²¹⁷ rileva altresì che talune controversie sono destinate ad essere risolte in contenzioso fin dall'inizio, in ragione dell'enorme disparità tra le posizioni delle parti, difficilmente componibile in mediazione.

Per completezza, inoltre, si deve dare atto che nonostante la dottrina maggioritaria sia favorevole alla mediazione per la risoluzione dei contenziosi fiscali, evidenziandone gli indubbi vantaggi quali il risparmio di costi, la celerità di risultato e l'informalità della procedura, alcuni autori, invece, sono contrari al ricorso a tale procedura per la risoluzione delle controversie fiscali²¹⁸.

In particolare, si sostiene che, anche se la mediazione dovrebbe prendere in considerazione le esigenze e gli interessi di entrambe le parti, in ambito fiscale diversamente da quanto accade in ambito civilistico, essendo l'oggetto delle controversie costituito da un importo in danaro da corrispondere al Fisco, residua poco spazio per le concessioni reciproche.

Si evidenzia, inoltre, che mentre nel diritto civile viene in rilievo un rapporto personale tra le parti, instaurato nel passato e perdurante nel futuro, nessun rapporto personale viene in rilievo nel contenzioso tributario, in cui il contribuente, in genere, si augura di non avere rapporti futuri con l'Amministrazione, ad esempio, dovuti a causa di ulteriori controlli.

Tale dottrina ha come postulato che la procedura di mediazione non favorisce il contribuente a causa della disparità di potere tra quest'ultimo e il Fisco, in termini di accesso alle risorse finanziarie e legali. Inoltre, sussisterebbe uno squilibrio di potere tra le parti,

²¹⁷ D. PARSLEY, op. cit.

²¹⁸ K. J. MCDONOUGH, op. cit., p. 41.

essendo l'interesse dei contribuenti a risolvere le controversie maggiore, rispetto a quello dei funzionari della Divisione Appelli²¹⁹.

Una delle preoccupazioni primarie del contribuente è, infatti, il costo, comprensivo sia dell'importo dovuto a seguito dell'accertamento ricevuto, nonché delle eventuali sanzioni ed interessi praticati sugli importi contestati, sia di quello che deriverebbe dal perseguire un potenziale contenzioso. Di contro, i funzionari della Divisione Appello non ricevono un aumento stipendiale, correlato ad un eventuale esito positivo della mediazione.

Tuttavia, si deve aver presente che l'IRS è incentivata nella mediazione poiché tale procedura da un lato, garantisce una più veloce raccolta delle entrate, dall'altro, evita che si formino precedenti negativi avverso controversie in cui vi è un alto grado di probabilità di soccombenza in un processo, contribuendo, inoltre, a migliorare la percezione dei contribuenti nell'equità dell'Amministrazione.

Nonostante i potenziali benefici della mediazione, ai fini di una sua ottimizzazione, appare fondamentale secondo autorevole tesi²²⁰, che l'IRS impieghi maggiori risorse per la diffusione dei vantaggi derivanti da tale strumento. Difatti, solo un aumento della consapevolezza del contribuente sui meriti connessi alle procedure di ADR può indurlo a preferire tale metodologia di risoluzione dei conflitti fiscali con l'IRS rispetto al tradizionale processo.

Ad ogni modo, nonostante i diversi difetti intrinseci individuati dalla dottrina nei programmi di mediazione dell'IRS, a parere di chi scrive, va evidenziato il successo della procedura nella risoluzione delle controversie fiscali negli stati Uniti, tale da far assurgere tali programmi a modelli imitati in altri Paesi.

²¹⁹ P. ROBINSON, op. cit., p. 18.

²²⁰ D.PARSLEY, op.cit.

Nel corso dell'analisi delle procedure di ADR nel diritto tributario statunitense, come visto, sono emersi una serie di aspetti che risultano di interesse per una migliore disciplina del sistema interno.

In particolare, si ritiene utile rimarcare la differenza sussistente tra il modello statunitense e quello di diritto interno caratterizzato dalla circostanza che la mediazione fiscale di cui all'art. 17 *bis* del D.lgs. 546 del 1992, sia un mezzo di risoluzione dei conflitti dall'ambito applicativo assai ridotto²²¹.

Ispirandosi al sistema adottato negli Stati Uniti, invero, eliminando il limite di valore delle controversie mediabili, si consentirebbe l'estensione dell'uso della procedura ad una più vasta tipologia di conflitti, consentendo alla mediazione di operare in una maggiore diversità di controversie, in modo da garantire la possibilità di una definizione concordata delle liti, anche ove particolarmente complesse e di valore notevole.

²²¹ Cfr. capitolo 1, par. 1.5.

3 Mediazione in Australia ed in Canada

3.1 Strumenti deflativi previsti in altri Paesi: l'Australia

In Australia l'Amministrazione finanziaria, *Australian Taxation Office* (ATO), si avvale frequentemente di strumenti volti alla rapida risoluzione delle controversie (EDR²²²) e alla risoluzione alternativa delle controversie (ADR).

La distinzione tra ADR ed EDR, nell'ambito delle procedure volte alla soluzione delle controversie, è chiarita in un documento ufficiale²²³ dell'Ispettore Generale della tassazione (IGT)²²⁴.

In particolare, le ADR individuano mezzi di risoluzione dei conflitti impiegati in prossimità, o durante il processo, mentre le EDR si riferiscono esclusivamente ai metodi alternativi di soluzione utilizzati nella fase pre-contenziosa. Invero, EDR ed ADR non si escludono a vicenda, potendo talora sovrapporsi e ciò ha indotto autorevole dottrina²²⁵ a ritenere che le procedure di ADR comprendano quelle di EDR.

Fatta tale precisazione, si osserva che sia le procedure di ADR che quelle di EDR sono oggi molto diffuse in tale Paese. Ciò è dovuto alla crescente importanza riconosciuta dall'Amministrazione fiscale australiana alla *tax compliance*, al fine di garantire che le questioni

²²² EDR è l'acronimo di *Early Dispute Resolution*.

²²³ IGT, *New IGOT Work Program for 2011-2012*, (Commonwealth of Australia, Australia Government, April 2011), http://www.igt.gov.au/content/work_program/work_program_2011.asp

²²⁴ L'IGT in Australia è l'organo di vertice dell'Amministrazione finanziaria.

²²⁵ L. BOULLE, 2005, *Mediation: Principles, Process, Practice*, 2nd edition, LexisNexis Butterworths, Chatswood, p 45.

fiscali vengano definite in anticipo, gestite in modo efficiente in termini di tempo e costi e risolte tempestivamente, ove possibile, senza l'instaurazione di un giudizio.

In tale contesto, l'autorità fiscale oltre ad avere un ruolo di repressione degli illeciti, svolge una funzione di "servizio" a favore dei cittadini, assicurando l'equità fiscale.

Autorevoli studi ²²⁶ hanno dimostrato, infatti, che ove i contribuenti reputino che l'operato dell'Amministrazione finanziaria sia effettuato secondo criteri di equità, saranno più propensi a credere nella correttezza dell'agire del Fisco, accettando eventualmente anche un atto nei loro confronti sfavorevole, purché adottato nel rispetto delle norme.

Diversamente, se la percezione dei contribuenti è nel senso che la correttezza procedurale sia stata violata dall'Amministrazione, la loro sensazione di Amministrazione equa diminuirà, con influenze negative sul loro comportamento di conformazione spontanea alle regole fiscali.

Il NADRAC²²⁷ australiano definisce le procedure di risoluzione alternativa delle controversie (ADR) come procedimenti nei quali, in assenza di una determinazione giudiziaria, una soggetto imparziale (professionista specializzato in ADR) assiste le parti di una controversia al fine di addivenire ad una composizione amichevole. In tali meccanismi risolutivi rientrano l'arbitrato, la conciliazione, la

²²⁶ B. R. JACKSON e V. MILLIRON, 1986, *Tax compliance research, findings, problems and prospects*, *Journal of Accounting Literature*, p 125; M. Richardson and A. J. Sawyer, 2001, *A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects*, *Australian Tax Forum*, Vol. 16 No 2, p. 137.

²²⁷ *National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, 2003, Dispute Resolution Terms: The Use of Terms in (Alternative) Dispute Resolution*, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, Commonwealth of Australia, at p 4 <[http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/\(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4\)~1Report8_6Dec.pdf/\\$file/1Report8_6Dec.pdf](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4)~1Report8_6Dec.pdf/$file/1Report8_6Dec.pdf)>

mediazione, la negoziazione, l'aggiudicazione, la cd. valutazione neutra del caso (*neutral evaluation*).

La mediazione è descritta dal NADRAC come una procedura in cui le parti di una controversia, con l'assistenza di un mediatore identificano i punti su cui vi è dissidio, sviluppano opzioni risolutive, considerando varie alternative per cercare di raggiungere un accordo. Il mediatore non assume un ruolo consultivo determinante per il risultato della risoluzione della controversia, piuttosto consigliando ed assistendo le parti nel determinare il contenuto dell'accordo di mediazione con cui si tenta di addivenire alla risoluzione del conflitto.

In dottrina²²⁸ vi è un vivace dibattito sulla definizione della mediazione, avendo tale nozione un ambito applicativo molto ampio, che trova applicazione anche al di fuori dell'ordinamento giuridico. Al riguardo, autorevoli autori²²⁹ distinguono tra quattro modelli di mediazione che non si escludono reciprocamente, sebbene abbiano diversi obiettivi:

- *settlement mediation*, il cui obiettivo è quello di raggiungere il compromesso;
- *facilitative mediation*, il cui obiettivo è quello di negoziare con riguardo alle sottostanti esigenze ed interessi delle parti, piuttosto che avendo come riferimento i loro diritti o obblighi giuridici;
- *therapeutic or transformative mediation*, il cui obiettivo è quello di migliorare le relazioni tra le parti, avendo riguardo alle cause comportamentali sottostanti al conflitto;
- *evaluative mediation*, il cui obiettivo è di raggiungere un accordo basato sui diritti giuridici delle parti.

²²⁸ N. ALEXANDER, 2006, *Global Trends in Mediation*, Kluwer Law International BV, The Netherland.

²²⁹ L. BOULLE, V. GOLDBLATT, e P. GREEN, 2008, *Mediation: Principles, Process and Practice*, 2nd New Zealand edition, LexisNexis NZ Limited, Wellington.

Tale ultima tipologia di mediazione è quella che assume rilievo, ai fini di una soluzione di una controversia fiscale. In particolare, secondo il NADRAC²³⁰ i processi di ADR risultano particolarmente vantaggiosi in quanto comportano che siano le stesse parti a determinare l'esito della controversia: in tal modo, si raggiunge un risultato solutorio che appaga le esigenze delle parti in maniera più soddisfacente di una decisione giudiziaria, essendo l'accordo frutto di partecipazione diretta e risultando più economico e più veloce di un processo giurisdizionale.

3.2.1 La mediazione fiscale

Sino al 1992 vigevano in Australia, in materia di contenzioso, le disposizioni contenute nella Parte V del *Taxation Administration Act* del 1953 (TAA), poi abrogate e sostituite dalle disposizioni contenute nella parte IVC della suddetta legge. Successivamente vi sono stati taluni emendamenti introdotti dalle cd. *Tax Laws Amendments (Improvements to Self Assessment) Act (No 2)* del 2005.

Invero, la disciplina delle attuali procedure di opposizione agli atti fiscali dell'Amministrazione australiana va individuata oltre che nelle norme di legge, altresì nei documenti di prassi adottati dall'ATO²³¹.

Un contribuente che non si reputi soddisfatto da una “*tax decision*” – intendendosi per essa sia la determinazione iniziale

²³⁰ *National Alternative Disputes Resolution Advisory Council, 2009, Alternative Dispute Resolution in the Civil Justice System: Issues Paper, National Alternative Disputes Resolution Advisory Council, Commonwealth of Australia, par. 2.12.*

[http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/\(9A5D88DBA63D32A661E6369859739356\)~Link++Issues+Paper++ADR+in+the+Civil+Justice+System.PDF/\\$file/Link+-+Issues+Paper+-+ADR+in+the+Civil+Justice+System.PDF](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/(9A5D88DBA63D32A661E6369859739356)~Link++Issues+Paper++ADR+in+the+Civil+Justice+System.PDF/$file/Link+-+Issues+Paper+-+ADR+in+the+Civil+Justice+System.PDF)

²³¹ Rilevante in materia è, tra gli altri, l'*Australian Tax Office, Draft Taxation Ruling TR 2010/D10 Income tax: objections against income tax assessments and Australian Tax Office, Taxation Ruling TR 96/12 Income Tax: objections against income tax assessments with respect to income years up to and including 2003-04.*

emessa dalla ATO, che la determinazione modificata dall'Amministrazione successivamente al contraddittorio – può formalmente fare opposizione (cd. “obiezione fiscale”) contro di essa, secondo le modalità di cui alla parte IVC del TAA.

L'opposizione deve essere effettuata, a seconda dell'atto impugnato, e in alcune situazioni, in ragione della natura del contribuente, entro un termine variabile di due anni²³², quattro anni²³³ o 60 giorni²³⁴ dall'adozione dell'atto dell'ATO .

Peraltro, è prevista la possibilità, anche qualora siano scaduti i termini per opporsi, di poter proporre egualmente opposizione all'atto, purché corredata da una richiesta scritta di trattare l'obiezione come fosse stata presentata tempestivamente.

In tal caso è rimesso al commissario fiscale, cui l'obiezione è devoluta, la facoltà di accogliere la richiesta, che ove non accolta, comporterà la possibilità per il contribuente di proporre appello avverso il rifiuto, secondo le norme contenute nell'AAT.

Per essere valida l'opposizione deve essere presentata nella forma prescritta²³⁵, entro il termine stabilito dalla legge e con descrizione dettagliata dei motivi dedotti dal contribuente²³⁶.

Il commissario fiscale chiamato a decidere dell'obiezione è un dipendente della ATO, essendo probabile, peraltro, che il decisore sia l'originale responsabile dell'atto che ha dato origine alla controversia - o un funzionario strettamente connesso a colui che lo ha adottato.

²³² Questo termine si applica ai ricorsi aventi ad oggetto le imposte sul reddito dovute dalla maggior parte delle persone fisiche e delle piccole imprese.

²³³ Questo termine si applica agli individui che svolgono affari più complessi, aziende, fondi pensione e fondi deposito approvati (ADFS), così come ad altre ipotesi specifiche previste dalla legge, come ad esempio in ipotesi di *fringe benefits*.

²³⁴ Si tratta di un termine residuale, che trova applicazione in tutti gli altri casi.

²³⁵ *Australian Tax Office, Objection form (tax professionals) (NAT13044)*, <http://www.ato.gov.au/content/60669.htm> and *Australian Tax Office, Objection form (for taxpayers) (NAT13471)*, http://www.ato.gov.au/content/downloads/IND_60644_NAT13471.pdf.

²³⁶ Vedasi quanto stabilito nella Sezione 14 del TAA.

Il commissario è tenuto a pronunciarsi sull'opposizione, adottando un atto chiamato "*objection decision*" con cui il commissario accoglie (in tutto o in parte) ovvero respinge i motivi per i quali è stata proposta l'opposizione. Al riguardo, mentre la legge non fissa alcun limite di tempo per la decisione del commissario avverso l'opposizione, l'ATO ha stabilito un termine massimo di 56 giorni, prorogabile di ulteriori 14 giorni ove vi sia la necessità di richiedere ulteriori informazioni. Tuttavia, se il commissario non ha preso una decisione avverso l'opposizione del contribuente entro 60 giorni dalla data del deposito della contestazione, o dal giorno in cui il commissario riceve le informazioni richieste relative all'opposizione, il contribuente può intimare il commissario ad adottare una decisione.

Se il commissario non adotta tale decisione entro 60 giorni dalla diffida, essa si intende respinta. In tal caso, il contribuente può ricorrere alla Corte Federale, o avvalersi delle ulteriori procedure di soluzione delle controversie previste innanzi al Tribunale Amministrativo d'Appello (AAT).

Ove l'opposizione non venga accolta, dunque, i contribuenti hanno una duplice possibilità: presentare una domanda per la revisione della decisione innanzi all'AAT, ovvero proporre ricorso contro la decisione al Tribunale federale entro 60 giorni dalla comunicazione della decisione. In entrambe le ipotesi è possibile avvalersi delle procedure di ADR, tra cui la mediazione.

L'obiettivo della mediazione innanzi all'AAT è quello di assistere le parti per raggiungere una soluzione negoziata del caso. In particolare, la funzione del mediatore è volta a favorire le parti nel discutere le questioni controverse ed individuare le possibili opzioni per la risoluzione. Il parere del mediatore non ha efficacia vincolante ai fini dell'esito della controversia, potendo le parti decidere di non addivenire ad un accordo, o di pervenire ad un accordo dal contenuto

diverso. Peraltro, diversamente da quanto accade in Italia, la mediazione innanzi al Tribunale Amministrativo d'Appello è intrapresa volontariamente dalle parti.

Tuttavia, in applicazione di quanto previsto agli artt. 34A (1) e 34B dell'AATA²³⁷ il presidente può ordinare che una controversia, o parte di essa, venga risolta in base alle procedure di ADR (tra cui la mediazione).

Ove nel corso della mediazione, le parti raggiungano un accordo formalizzato per iscritto, l'AAT potrà adottare una decisione sulla base di tale accordo, ovvero un atto confermativo di esso. Diversamente, se la questione non viene risolta durante la procedura di mediazione, l'AAT procederà ad un'audizione delle parti.

Al pari di quanto accade in Italia con riferimento alla mediazione civile, le informazioni fornite durante la fase di mediazione non sono suscettibili di essere utilizzate nelle successive fasi processuali, salvo che le parti vi consentano. E' previsto, inoltre, che colui che ha condotto la mediazione possa successivamente essere ascoltato in merito alla questione, salvo che a ciò si opponga una delle parti.

3.2.2 La mediazione innanzi alla Corte Federale d'Australia

In alcuni casi, il contribuente può presentare ricorso in opposizione alla decisione del commissario, direttamente innanzi al Tribunale federale. Anche in tal caso, peraltro, è possibile valersi della mediazione, evitando di attendere il *decisum* del giudice. Al pari di quanto avviene innanzi all'AAT, la procedura di mediazione è

²³⁷ *Administrative Appeals Tribunal Act (AATA)* è l'atto che disciplina il processo innanzi al Tribunale Amministrativo d'Appello.

finalizzata ad assistere le parti nell'individuare e valutare le possibili soluzioni da formalizzare in un accordo risolutivo della controversia.

Le mediazioni sono generalmente condotte da un cancelliere del Tribunale, tuttavia la Corte può rinviare il caso ad un avvocato esterno affinché conduca la procedura di mediazione. Ciò accade sovente, poiché i giudici del Tribunale federale si adoperano affinché i casi loro devoluti siano risolti in modo rapido ed efficiente, considerando i metodi di risoluzione alternativa delle controversie, tra cui la mediazione, con favore.

In base al *Federal Court of Australia Act* del 1976 (Sezione 53°) è possibile che il giudice disponga per qualsiasi controversia, o parte di essa, un tentativo di mediazione, prescindendo dal consenso parti.

Ove la controversia non sia completamente risolta durante la fase della mediazione, oggetto del contendere sarà costituito dalla sola parte su cui le parti non sono addivenute ad accordo.

Si badi che la procedura di mediazione è confidenziale, pertanto ove la controversia sia stata risolta in mediazione solo in parte, in base alle *Federal Court Rules* del 2011, al mediatore è consentito riferire alla Corte solo l'accordo raggiunto tra le parti. Ove invece la controversia sia definita interamente in mediazione, la Corte si limita ad attestare che l'accordo di mediazione ha avuto luogo.

3.2.3 La mediazione innanzi all'Amministrazione fiscale: critiche dottrinali

In Australia la mediazione è vista con favore dall'Amministrazione finanziaria che ha adottato dettagliati documenti

di prassi contenenti istruzioni pratiche per i funzionari ATO nella gestione delle controversie (es. PSLA 2007/23 e 2009/9)²³⁸.

Ciò nonostante la legge non prevede per l'ATO l'utilizzo obbligatorio delle procedure di ADR e dunque l'Amministrazione finanziaria ricorre raramente alla procedura di mediazione nella fase precedente al processo in tribunale.

La mediazione, peraltro, non è attivata nemmeno dal contribuente, poiché di molte informazioni in possesso dell'ATO, egli viene a conoscenza solo nella fase contenziosa²³⁹. Autorevole dottrina²⁴⁰ ha individuato le ragioni del fallimento delle procedure di ADR nella fase precontenziosa, oltre che nella non obbligatorietà della procedura di mediazione per l'ATO, nella frequente non conoscenza da parte dei funzionari dell'Amministrazione delle linee guida ADR contenute nel PSLA 2007/23. Secondo tali autori, diffusa è l'ignoranza della possibilità di ricorrere a metodi di ADR/ EDR prima dell'adozione di un atto da parte dell'Amministrazione, reputandosi frequentemente, in modo erroneo, che tali procedure debbano essere attivate solo dai contribuenti e non dalla ATO.

Inoltre, è stata evidenziata una mancata formazione specifica dei funzionari ATO in tema di negoziazione, tale che, anche in presenza di una *voluntas* volta alla ricerca di un accordo di mediazione, i funzionari sono risultati talora non sufficientemente abili nel condurre

²³⁸ *Australian Tax Office, Practice Statement Law Administration 2009/9, Conduct of Tax Office Litigation, par. 22. Similar sentiments are outlined in Australian Tax Office Practice Statement Law Administration 2007/23, Alternative Dispute Resolution(PSLA2007/23), <<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=PSR/PS200723/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>>.*

²³⁹ Il numero delle mediazioni fiscali condotte innanzi all'AAT è all'incirca di 10 all'anno (in dettaglio, nel periodo 2007-08 era di appena 6, nel 2008-09, 11, mentre nel 2009-10 era pari a 7: *Jason Cabarrus Manager (Acting) Policy and Research Section Administrative Appeals Tribunal (e-mail communication of 21 April 2011)*.

²⁴⁰ A. CRAGGS e J. WOOD, 4 Ottobre 2010, *Mediation: International perspective, Tax Journal, p. 3*, <<http://www.taxjournal.com/tj/articles/mediation-international-perspective>>.

i negoziati in modo da addivenire ad una conclusione significativa e produttiva.

Peraltro, la diffusa mancanza di conoscenza tra gli australiani delle procedure di soluzione alternativa delle controversie è stata identificata come un ostacolo significativo all'avvalersi di tali metodi di ADR, anche da parte del *National Alternative Dispute Resolution Advisory Council*²⁴¹.

L'esperienza australiana, dunque, induce a riflettere sulla disciplina di diritto interno, confermando la necessità, ai fini di un'efficace soluzione delle liti, dell'obbligatorietà della procedura di mediazione. Difatti, sebbene la scelta legislativa di prevedere la mediazione tributaria, originariamente quale condizione di inammissibilità ed attualmente di improcedibilità del ricorso, sia stata aspramente criticata in dottrina, una mediazione di tipo volontario avrebbe significato, come avvenuto in Australia, il mancato successo di tale strumento deflativo.

3.3 Sistemi di soluzione alternativa delle controversie in Canada

Esaminata l'esperienza australiana, si procede nell'analisi comparativa, analizzando le soluzioni volte alla deflazione del contenzioso tributario adottate in Canada.

Intorno agli anni '70 del secolo scorso, lo strumento della mediazione come procedura di soluzione alternativa dei conflitti è stato importato in Canada dagli USA. Inizialmente, la mediazione ed altre procedure di soluzione alternativa delle liti (ADR) in Canada

²⁴¹ *Law Council of Australia, 25 Febbraio 2011, Law Council Submission: Development of IGT Workplan 2011, Canberra, p.3* <http://www.lawcouncil.asn.au/shadomx/apps/fms/fmsdownload.cfm?file_uuid=9310CE90-FE25-ED7E-6669-21885A04D366&siteName=lca>.

erano impiegate solo per definire in modo concordato, le controversie in materia di diritto del lavoro e di diritto civile. Dagli anni '90 del secolo scorso, invece, le ADR sono state estese al diritto pubblico ed in generale ad ogni giurisdizione.

Con riguardo alla mediazione fiscale, diversamente da quanto accade negli Stati Uniti, tale rimedio è offerto solo in fase di appello ed è utilizzato esclusivamente nel diritto tributario. Del resto, per le altre giurisdizioni di diritto canadese è prevista un'enorme varietà di procedure di soluzione alternativa dei conflitti.

La mediazione prevista dalla legge fiscale canadese ha avuto, dunque, un altro sviluppo rispetto a quella disciplinata negli Stati Uniti, pertanto appare utile, nell'ambito di uno studio comparativo, analizzare anche il sistema adottato dal Canada.

Nell'introdurre la mediazione nel diritto tributario, il governo canadese si è fortemente ispirato alle scelte compiute dall'IRS negli Stati Uniti, con la conseguenza che la procedura di mediazione disciplinata dalla legge fiscale del Canada presenta molte similitudini con la PAM statunitense.

Le caratteristiche della mediazione fiscale canadese sono pressoché le stesse di quella statunitense, indicate al paragrafo 2.4 cui si rimanda.

La mediazione fiscale viene utilizzata in Canada per liti in fase di appello in cui sia controverso l'importo dell'imposta federale sul reddito. In particolare, lo sviluppo delle procedure di ADR in Canada deve essere attribuito per la gran parte alla *Canadian Bar Association* (CBA)²⁴².

²⁴² Nel 1989 tale organizzazione pubblicò una relazione sui metodi di ADR in cui era consigliato di provvedere ad una formazione specifica su tale tematica nelle università e nelle scuole, così come presso gli ordini degli avvocati e dei giudici. Inoltre, la CBA ha creato al suo interno una sezione specializzata in ADR, i cui

Lo scopo dell'introduzione delle procedure di ADR dagli anni '90 del secolo scorso è quello di consentire che si addivenga presto ad una soluzione delle controversie. Nell'aprile del 1992, presso il Ministero della Giustizia (DOJ) è stato istituito il Servizio di Risoluzione Controversie (*Dispute Resolution Service, DRS*) con l'obiettivo di limitare e risolvere in modo efficiente le controversie tra i cittadini e le autorità. Il ruolo primario del DRS è quello di creare una maggiore conoscenza nei cittadini dei metodi di soluzione alternativa dei conflitti. Al fine di implementare l'uso di tali procedure, inoltre, grazie ad un'iniziativa congiunta del Ministero della Giustizia e del Ministero delle Finanze (*Treasury Board*) è stato istituito un fondo di risoluzione delle controversie, prevedendo un contributo finanziario fatto per chi si avvalga della mediazione nel diritto tributario.

La ragione dell'introduzione della mediazione per la soluzione delle controversie di diritto tributario era, in Canada, come negli Stati Uniti, quella di ridurre il costo dei processi. Si deve aver presente che quando tale strumento è stato introdotto, presso la Divisione Appello dell'Amministrazione fiscale canadese erano state depositate circa 50.000-55.000 opposizioni ed i ricorsi presso la Commissione tributaria canadese oscillavano tra i 3000 e 4000, a fronte di una popolazione di 33 milioni di abitanti e 14 milioni di contribuenti tenuti all'imposta federale sul reddito. La fase processuale si stima costasse allo stato canadese in quel momento circa 5,4 milioni di dollari canadesi (CAD), pressappoco paragonabili a € 3.200.000 all'anno²⁴³. Le cause di un contenzioso così consistente pare siano da ricondurre,

membri hanno il compito di informare i clienti circa la possibilità di valersi di tali procedure di soluzione alternativa delle liti.

²⁴³ C. SCHMITZ, *Millions spent by feds on justice matters in 1997-1998*, dicembre 1998, 18, *Lawyers Weekly* n. 29, 1

in parte, alla sfiducia dei contribuenti nella fase delle opposizioni, ritenuta non efficiente e poco obiettiva²⁴⁴.

Inoltre, troppo era il tempo di attesa prima che fosse resa una decisione in appello avverso una decisione su opposizione²⁴⁵.

Il 17 aprile del 1997 l'Amministrazione fiscale del Canada annunciò, dunque, la creazione dell'ARI, *Appeals Renewal Initiative*, allo scopo di migliorare la fase di opposizione, in un'ottica maggiormente a favore del contribuente. Le finalità dell'ARI erano quelle di garantire una procedura più trasparente, una migliore accessibilità per i contribuenti alla proposizione dei ricorsi e la promozione di forme alternative di risoluzione delle controversie²⁴⁶.

Il progetto era quello di fare riferimento alla mediazione fiscale ed in particolare alla PAM degli Stati Uniti cui si era già ispirata, in gran parte, la legislazione canadese. Sussisteva tuttavia una differenza di rilievo: nessun mediatore interno era utilizzato nella mediazione, in Canada, valendosi tale procedura esclusivamente di mediatori esterni.

L'Agenzia delle Entrate canadese (*Canadian Revenue Agency, CRA*) garantiva, dunque, che il mediatore fosse una parte terza ed indipendente.

Nel 1999, iniziarono i preparativi per una fase pilota della mediazione nei riguardi delle opposizioni relative alle controversie contro l'Amministrazione fiscale federale in cui discussa era l'esatta determinazione del reddito²⁴⁷. Il progetto pilota venne avviato nel 2000 e 2001, anni in cui furono definite le procedure, adottate le linee

²⁴⁴ K. SHALLOW, *Keeping Revenue Canada in Line, Conference Report 1997, Canada Tax Foundation*, par. 13.1 e ss.

²⁴⁵ *Revenue Canada, Pamphlet No. 97-107, Appeals Renewal Initiative – Towards an Improved Dispute Resolution Process, Ottawa: The Department, 1997.*

²⁴⁶ *Canada Customs and Revenue Agency, Appeals renewal Initiative – towards an improved dispute resolution progress*, p.97-107

²⁴⁷ Si veda il Rapporto del *Revenue Canada Appeals Branch, Mediation pilot*, 19 Maggio 1999.

guida e i documenti di supporto, quali ad esempio i *fac-simile* di un accordo di mediazione da utilizzare quando la mediazione si è conclusa con un accordo transattivo.

Formalmente, il progetto è stato avviato all'inizio del 2000.

Invero, in tale anno il progetto pilota coinvolgeva solo la zona conosciuta come *Greater Toronto*, mentre dal luglio del 2001 il progetto fu esteso a tutto il Canada.

Attualmente, dunque, per le controversie sul reddito federale, la richiesta di mediazione può essere presentata solo nel procedimento di ricorso presentato alla CRA, non essendo la mediazione offerta in sede di impugnazione dell'atto presso la Commissione Tributaria. Del resto, incoraggiare le procedure di ADR, permette che la lite sia risolta in una fase antecedente all'istaurazione del giudizio: la logica di tale disciplina era, cioè, quella secondo cui l'introduzione della mediazione nella fase dell'opposizione avrebbe reso inutile la sua previsione in sede di impugnazione²⁴⁸. Tuttavia, tale scelta determina che la mediazione in Canada venga applicata su un numero limitato di controversie²⁴⁹.

3.4 La procedura di mediazione

In Canada, la mediazione fiscale non è mai stata sancita dalla legge, essendo invece le condizioni per avvalersi della mediazione applicate dalla CRA previste da apposite istruzioni interne²⁵⁰, che consentono al contribuente di richiedere informazioni in merito.

²⁴⁸ *Tax Court Bench and Bar Committee, Minutes of Meeting July 12, 2002, Ottawa Ontario.*

²⁴⁹ *Mediation of Tax Disputes, August 2007, CRA Release 2007-0240201C6 G. Grenon, International Tax Review* 6 dicembre 2012.

²⁵⁰ D. OLSEN, *Alternative Dispute Resolution, Appeals Branch Revenue Canada*, settembre 1997 nel *Conference report del 1997, Canadian Tax Foundation* par. 12.1 e successivi, P. LYNCH, *FPC Presentation Series on the CRA Approach to*

In tale Stato, in particolare, è previsto che la domanda di valersi della mediazione sia presentata dopo il deposito della comunicazione di opposizione, sia da parte dei contribuenti che della CRA.

Ove la procedura di mediazione sia avviata dal contribuente, viene richiesto alla Divisione d'Appello del CRA se la lite sia mediabile. Ciò in quanto, i criteri per valersi della mediazione sono stati individuati in maniera rigorosa.

In ogni caso, ove la controversia non rientri nelle competenze della CRA, il contribuente tenderà comunque ad indurre l'Amministrazione ad assumere una posizione nell'interpretazione della legge applicabile.

Con riguardo al limite di valore delle questioni controverse, secondo il progetto pilota, le liti dovevano avere un valore di almeno 12.000 dollari canadesi ma si è data la preferenza a casi con importi finanziari in contestazione molto più elevati: in tal modo, infatti, la procedura di mediazione avrebbe garantito una maggiore efficienza, superando di gran lunga l'importo economico in contestazione, le spese sostenute per i mediatori della controversia.

I casi selezionati per il progetto-pilota hanno, dunque, riguardato un valore tra i 300.000 ed i 7 milioni di dollari canadesi.

In sintesi, la procedura è la seguente. Qualora sia il contribuente che la CRA accettino di valersi della procedura di mediazione, entrambi devono firmare per iscritto un documento in cui manifestano l'intenzione a mediare. In questa lettera di intenti entrambe le parti dichiarano, inoltre, di nominare entro trenta giorni dalla firma, un mediatore esterno competente. Quindi, il mediatore esterno è nominato sia dal contribuente che dalla CRA tra soggetti non collegati

Compliance Appeals, DR and the Revenue Canada Appeals Process, Revenue Canada, Appeals Branch, Mediation Pilot, May 19, 1999, Appeals Branch, Mediation Pilot Project, Results for the 2003-2004 Fiscal Year and Recommendation/Proposed Next Steps, 7 aprile del 2004.

in alcun modo a quest'ultima, dovendo il mediatore indicare per iscritto di non avere interessi economici, personali o in conflitto con le parti.

Quanto ai costi della mediazione, essi sono sostenuti in egual misura dalle parti.

Successivamente alla nomina del mediatore, il contribuente e la CRA gli affidano, con un accordo di mediazione scritto, la difesa dei loro diritti e l'adempimento dei loro obblighi procedurali. Negli accordi stipulati tra i partecipanti alla procedura di mediazione è stabilito, inoltre, il costo della mediazione, la riservatezza delle informazioni comunicate, il calendario degli incontri secondo cui la mediazione avrà luogo. Se la mediazione non porta ad una risoluzione concordata della controversia, si prosegue nella fase dell'opposizione, di contro, ove le parti raggiungano un accordo risolutivo, viene firmato ed in esso si dà atto della soluzione raggiunta.

Il Canada, come gli Stati Uniti, ha adottato per la soluzione delle controversie fiscali un accordo di mediazione tipo. Nel *fac-simile* dell'accordo, in particolare, sono coinvolti il contribuente, la CRA e il mediatore, nei cui confronti è previsto l'obbligo al segreto ed alla riservatezza. Difatti, analogamente a quanto accade per la mediazione civile di diritto interno, si prevede che nel corso di una mediazione tutte le informazioni scambiate non possano considerarsi in pregiudizio al contribuente in una fase successiva.

In particolare, sulla base della tradizione del diritto comune, in Canada sono riconosciuti tre tipi di riservatezza delle informazioni:

- quella di cui gode il cliente in relazione alle comunicazioni orali e scritte con gli avvocati (fiscali) al fine di una consulenza legale;
- quella della consulenza e / o delle informazioni rese ad un legale durante un contenzioso;

- quella delle dichiarazioni tese a raggiungere un accordo²⁵¹.

La previsione che le informazioni siano rese senza pregiudizio consente che la rivelazione di date informazioni in vista di un'offerta seria, effettuata con l'intenzione di un accordo volto alla conclusione della controversia, non possa essere utilizzata come prova in eventuali procedimenti successivi relativi alla stessa lite²⁵².

L'idea alla base è quella che la legge incoraggia le parti nella ricerca di un accordo, senza che si arrivi alla successiva impugnazione ma, ove ciò accada, il contribuente non deve essere pregiudicato dal precedente tentativo di mediazione.

Parte della dottrina²⁵³, invece, ritiene che la riservatezza non si estenda all'intero negoziato, ma riguardi solo le informazioni rese nella proposta di mediazione. Questa interpretazione sembra essere piuttosto rigida rispetto alla formulazione dell'accordo tipo di mediazione, essendo più conforme alla *ratio* dell'istituto ritenere che la riservatezza sia relativa a tutte le informazioni scambiate nel corso della mediazione.

La riservatezza sulle informazioni scambiate termina quando la controversia si chiude con l'accordo transattivo. Difatti, essendo quest'ultimo giuridicamente vincolante, viene meno l'esigenza che le comunicazioni rese durante la procedura restino riservate.

Peraltro, la garanzia che le informazioni rese durante la procedura di mediazione siano riservate si applica a tutti i negoziati di mediazione che si svolgono tra la CRA ed i contribuenti. Si tratta di un diritto fondamentale garantito in molti sistemi di *common law*²⁵⁴,

²⁵¹ N. NELSON, *Nelson on ADR*, Toronto: Thomson & Carswell 2003, p. 25 e ss.

²⁵² L. BOULLE e K.J. KELLY, *Mediation: Principles, Process, Practice*, Toronto/Vancouver: Butterworths 1999, p. 301.

²⁵³ I. MACGREGOR, *Dealing with the respondent*, in: *The Essentials of Tax Litigation*, Department of Continuing Legal Education, The Law Society of Upper Canada, Toronto 1999.

²⁵⁴ G.L. GALL, *The Canadian Legal System*, Toronto: Carswell 1995, p. 209.

che tuttavia, di recente, sta trovando riconoscimento anche nei Paesi di tradizione romanistica quali il nostro ordinamento, in cui, del pari, sebbene con riferimento alla sola mediazione di diritto civile, è garantita la segretezza delle informazioni rese in tale procedura.

Negli Stati Uniti, come visto, i contribuenti possono essere pregiudicati dalle informazioni rese durante la mediazione, se ammettono di aver violato la legge. In Canada, invece, le parti del contratto di mediazione sono tutelate dalla legge sulla *privacy* e dalla disciplina sull'accesso ai documenti (cd. *Information Act*) che garantiscono la riservatezza di quanto ammesso dalle parti nella procedura di mediazione.

In particolare, nell'accordo di mediazione le parti concordano su quale trattamento riservare alle note scritte dal mediatore durante la mediazione, decidendo se applicare il diritto di accesso a tali atti o la legge sulla *privacy*²⁵⁵.

Si deve aver presente che una parte può, successivamente alla conclusione senza successo della procedura, richiedere al mediatore i documenti redatti in tale fase e gli altri elementi raccolti, ove intenda riprovare la mediazione. Tale richiesta dovrà essere soddisfatta dal mediatore, salvo il caso che tali documenti siano stati, frattanto, distrutti.

Se le parti raggiungono un accordo in materia di alcune o di tutte le questioni controverse in una procedura di mediazione, lo stesso viene formalizzato per iscritto: in base alle direttive del progetto pilota adottate nella fase di introduzione della mediazione, l'accordo è redatto da entrambe le parti ed è per esse vincolante.

La legge canadese riconosce all'accordo transattivo stipulato in mediazione lo stesso *status* giuridico degli altri accordi conclusi nella

²⁵⁵ N. NELSON cit., p. 43.

fase delle opposizioni. La CRA in base a tale accordo è tenuta a (ri)valutare, come concordato in esso, la posizione del contribuente.

Tale obbligo sussiste, però, solo se risulta che il contribuente o il suo rappresentante abbiano compilato, nel corso degli anni, correttamente i moduli di dichiarazione dei redditi contestati e non abbiano fornito informazioni errate a causa di grave negligenza, dolo o frode. La validità del contratto di mediazione è infatti influenzata, nel diritto canadese, dal principio di legalità, potendo la CRA, in determinate circostanze, recedere da un accordo transattivo²⁵⁶.

In dottrina, tale limitata validità dell'accordo di mediazione è considerata come uno dei principali ostacoli per lo sviluppo della mediazione nelle controversie fiscali. Difatti, se il contribuente non può contare sulla validità di quanto stabilito in tale accordo, il successo della mediazione è minato *ab initio*.

3.5 L'influenza del principio di legalità

Sulla base di precedenti giurisprudenziali e in base all'art. 220²⁵⁷ del *Tax Act* (la legge sull'imposta sul reddito) il Fisco può adottare accertamenti fiscali ove riscontri fatti non conformi alla legge. In particolare, la giurisprudenza ha interpretato tale regola nel senso che gli accordi di mediazione che si basano su fatti considerati illegali non sono giuridicamente vincolanti. Questa regola giurisprudenziale, tra l'altro, ha trovato espressione nel noto caso *Cohen. vs The Queen*²⁵⁸, di cui appare opportuno ripercorrere brevemente la vicenda processuale.

²⁵⁶ Vedi par. 3.5.

²⁵⁷ Tale norma prevede che *The Minister shall administer and enforce this Act*.

²⁵⁸ *Cohen versus the Queen, 1980, C.T.C. 318, 80, DTC 6250, F.C.A.*

Il caso aveva ad oggetto una società che aveva venduto, durante il periodo tra il 1961 e il 1966, diversi terreni con conseguenti accertamenti del Fisco, che aveva proceduto a tassare, quali utili della società, i guadagni derivanti dalle vendite suddette.

In mediazione il contribuente concordava con le autorità fiscali che il profitto delle vendite fosse da considerare a titolo di plusvalenze non tassabili per i periodi di imposta 1965 e 1966 e, allo stesso tempo, accettava le contestazioni del Fisco per i periodi d'imposta dal 1961 al 1964.

Come concordato, la società rinunciava alle opposizioni relative a quest'ultimi periodi di imposta e l'Amministrazione fiscale, in un primo tempo, non procedeva alla tassazione dei guadagni derivanti dalle vendite dei terreni avvenute nel 1965 e nel 1966.

Successivamente, però tali guadagni vennero tassati, essendo considerati dall'Amministrazione quali utili societari.

In appello, il contribuente invocò l'accordo di mediazione stipulato con il Fisco, che l'Amministrazione avrebbe dovuto rispettare.

Tuttavia, il Tribunale federale che si occupò del caso statui che, sebbene la società ricorrente aveva stipulato un accordo di mediazione secondo cui il Fisco si impegnava a considerare il profitto oggetto della controversia come una plusvalenza non tassabile, tale accordo non risultava vincolante, dovendo l'amministrazione valutare l'imposta dovuta sempre avendo riguardo alla conformità con i requisiti di legge²⁵⁹.

²⁵⁹ Letteralmente si riportano i passi decisivi della sentenza «[...] *that the Minister has the statutory duty to assess the amount of tax payable on the facts as he finds them in accordance with the law as he understands it. It follows that he cannot assess for some amount designed to implement a compromise settlement...*» (*Galway v. M.N.R. [1974] 1 F.C. 600 at page 602, [74 DTC 6355 at page 6357]*). «*The agreement whereby the Minister would agree to assess otherwise than in accordance with the law would, in my view, be an illegal agreement. Therefore, even if the*

Pertanto, sulla base di tale interpretazione giurisprudenziale, nel diritto canadese il Fisco può rivalutare i fatti alla base della controversia, anche in contrasto a quanto statuito nell'accordo di mediazione. Ciò in quanto, se un accordo è in contrasto con la legge, esso si considera illegale e dunque mai esistito.

Tale orientamento risultò fortemente innovativo, poiché in passato, sulla base dell'orientamento giurisprudenziale espresso dalla giurisprudenza in un altro caso (*Smerchanski*)²⁶⁰, la dottrina riteneva che il contribuente fosse vincolato da un (apparentemente illegale) accordo transattivo²⁶¹. Questa tesi, tuttavia, non è più sostenibile dopo la decisione resa nel caso *Consoltex Inc. vs The Queen*²⁶² in cui, al pari di quanto statuito nel precedente *Cohen vs The Queen*, espressamente si è stabilito che sia il contribuente che il Fisco non sono vincolati da un accordo transattivo illegale, salvo non abbiano rinunciato all'opposizione o all'appello.

A favore della CRA, quindi, spesso viene previsto nell'accordo di mediazione che il contribuente rinunci alla possibilità di ricorrere, in modo che se successivamente all'accordo di mediazione venga proposto appello, questo sia dichiarato inammissibile.

record supported the appellant's contention that the Minister agreed to treat the profit here in question as a capital gain, that agreement would not bind the Minister and would not prevent him from assessing the tax payable by the appellant in accordance with the requirements of the statute. »

²⁶⁰ *Smerchanski and Eco Exploration Company Ltd versus The Minister of National Revenue, 1976 D.T.C. 6247.*

²⁶¹ In tal caso la Corte aveva infatti statuito che «*the taxpayer, having waived his rights, and despite the underlying threat of prosecution, in the absence of bad faith, malice or undue severity on the part of the tax authority was not entitled to prosecute his appeal*».

²⁶² *Consoltex Inc. versus The Queen, 1996 3 C.T.C. 14,97 D.T.C. 724 T.C.C..*

E' evidente che seguendo tale orientamento giurisprudenziale la trattativa tra la CRA e il contribuente nella stipula degli accordi di mediazione è notevolmente ridotta²⁶³.

Per tali ragioni tale tesi non è stata condivisa da altra parte della giurisprudenza. Al riguardo, appare significativo quanto statuito in un altro noto caso (cd. caso *Harris*)²⁶⁴, che ebbe un enorme impatto sul potere dell'Amministrazione fiscale nel concludere accordi con i contribuenti²⁶⁵.

La questione era relativa ad un'ipotesi in cui si era pervenuti ad un accordo di compromesso tra la CRA e il contribuente, al sol fine di evitare un processo dall'esito incerto. In tal caso, sebbene a rigore l'accordo di mediazione dovesse essere considerato illegale poiché l'imposta dovuta non era stata individuata dalle parti in base alla legge, bensì sulla base di negoziati, i giudici ritennero, invece, che l'accordo di mediazione dovesse considerarsi vincolante per l'Amministrazione fiscale²⁶⁶.

Tale soluzione appare in contrasto con quanto statuito nei casi *ConsoltexInc. vs The Queen* e *Garber*²⁶⁷, in cui si era sostenuto che un accordo di mediazione deve considerarsi illegale ove si traduca in una

²⁶³ I. MACGREGOR, *Dealing with the respondent, in The Essentials of Tax Litigation, Department of Continuing Legal Education, The Law Society of Upper Canada, Toronto 1999, p.3.*

²⁶⁴ *The Queen versus Harris* 2000 3 C.T.C. 220, 2000 D.T.C. 6373 (F.C.A.), leave to appeal refused (20 Ott., 2000). Doc. 28041(S.C.C.)

²⁶⁵ P.W. HOGG, J.E. MAGEE *Principles of Canadian Income Tax Law, Toronto, Thomson Carswell 2009, p. 564 e 565 e C. CAMPBELL, Administration of Income Tax 2009, Toronto, Carswell 2009, p. 24.*

²⁶⁶ In particolare la Corte stabilì che «*The minister of National Revenue is limited to making decisions based solely on considerations arising from the Income Tax Act. The Minister is bound to follow the Act absolutely and cannot assess for some amount designed to implement a compromise settlement. Any agreement whereby the Minister would agree to assess income tax otherwise than in accordance with the law would be an illegal agreement.*».

²⁶⁷ *Consoltex Inc. versus the Queen*, 1996 3 C.T.C. 14,97 D.T.C. 724 T.C.C e *Garber versus Revenue*, 2005 D.T.C. 1456, 2005 C.T.C. 2239 T.C.C.

valutazione diversa da quella che sarebbe sancita da un tribunale²⁶⁸, si avrebbe la conseguenza paradossale che nessun compromesso volto alla risoluzione di controversie sulle imposte sul reddito sarebbe mai validamente stipulato.

Per ovviare a ciò, si è dunque sostenuto che un margine di trattativa nella stipula di un accordo vi sia, seppur limitato²⁶⁹. La dottrina ha infatti evidenziato che un'applicazione rigorosa del principio di legalità della legge canadese metterebbe a repentaglio la funzionalità della mediazione fiscale²⁷⁰.

Il comitato tecnico per l'imposizione delle imprese ha raccomandato, di conseguenza, di modificare la legge sull'imposta sul reddito²⁷¹. Inoltre, è stato suggerito di dare il potere all'Amministrazione fiscale di concludere accordi sulla base dell'opportunità di evitare un processo (ossia in base alla percentuale di insuccesso di un eventuale contenzioso), così come accade gli Stati Uniti.

Autorevole dottrina²⁷² ha evidenziato l'importanza che la CRA sia dotata di ampi poteri, poiché la procedura di mediazione può risultare particolarmente utile ove il caso presenti delle incertezze.

²⁶⁸ Testualmente: «If an "illegal agreement" means an agreement that results in an assessment that is not precisely the same as that which would be sanctioned by a court if the matter were litigated it follows that no compromise or settlement of income tax disputes can ever be made. The basis upon which most income tax disputes are settled is that there may be some doubt concerning the result. If the only "legal" agreement is one that a court would ultimately sanction there would be no way in which the binding effect of such agreement could be determined without litigation and this would defeat the purpose of settling, and the courts would be flooded. (...). The system would simply break down».

²⁶⁹ A. MEGHJI e S. SIEKER, *A contest of Unequals: recent developments in Tax Litigation*, Canadian Tax Foundation, par. 11.20.

²⁷⁰ D. OLSEN, *Alternative Dispute Resolution*, Appeals Branch Revenue Canada, settembre 1997.

²⁷¹ *Report of the Technical Committee on Business Taxation*, Ottawa: Department of Finance, dicembre 1997.

²⁷² D. OLSEN, cit.

In particolare, tale dottrina distingue tra tre tipi di fattispecie dubbie: *in primis*, possono sussistere incertezze relative all'interpretazione della legge, in secondo luogo, vengono in rilievo le incertezze relative all'accertamento dei fatti, infine, quelle derivanti da questioni pratiche, come l'incompletezza dei documenti prodotti o la mancata capacità di comprendere gli elementi di prova giuridicamente rilevanti in un processo.

Ammettere un'applicazione non rigorosa del principio di legalità nel caso in cui un accordo sia stato concluso, permettendo alla CRA di negoziare l'imposta dovuta al fine di evitare i rischi connessi ad un contenzioso, consentirebbe senza dubbio una maggiore efficacia della procedura di mediazione.

Tale problematica non è estranea neppure al nostro ordinamento, avendo alcuni autori evidenziato che il potere di contrattazione dell'Amministrazione è invero limitato dal principio dell'indisponibilità dell'imposta.

3.6 Valenza del principio di legalità nell'ordinamento fiscale italiano e canadese e suoi riflessi sull'accordo di mediazione

In Italia, il principio di legalità nel diritto tributario è influenzato dal principio del legittimo affidamento, di derivazione europea. Anche l'ordinamento canadese, sebbene di *common law*, riconosce tale ultimo concetto giuridico (cd. *estoppel*), capace a seconda della situazione che viene in rilievo, di limitare l'esercizio dei diritti di cui si dispone.

In particolare, per quanto riguarda gli impegni assunti dall'Amministrazione, attraverso la pubblicazione di bollettini informativi e circolari con valenza innovativa, la situazione è la

seguinte. Se un contribuente viene danneggiato per aver confidato in rassicurazioni provenienti dalla CRA o per aver fatto affidamento su bollettini o circolari informativi, egli può far valere il concetto giuridico di *estoppel*²⁷³. Quest'ultimo è riconosciuto come un principio fondamentale del diritto volto a proteggere chi risulti danneggiato per aver fatto affidamento sulle non corrette informazioni fornite dalla controparte (pubblica)²⁷⁴.

Analogamente, nel nostro ordinamento tale tutela è assicurata dall'applicazione del principio del legittimo affidamento.

Per quanto riguarda l'*estoppel*, però, deve aversi presente che l'Amministrazione non è vincolata da impegni presi dai suoi dipendenti che risultino contrari al diritto²⁷⁵.

Di conseguenza, la legge sull'imposta sul reddito canadese ha ritenuto non vincolante l'opinione dell'Amministrazione espressa in bollettini o circolari, ove contraria a legge, sebbene invocata dal contribuente a suo favore²⁷⁶.

Come è noto, anche in Italia i documenti di prassi dell'Amministrazione fiscale non hanno efficacia vincolante.

Nell'ordinamento canadese, inoltre, altro principio fondamentale è il divieto di arbitrarietà, simile al principio di uguaglianza di diritto interno.

²⁷³ C. CAMPBELL, *Administration of Income Tax 2009*, Toronto, Carswell 2009, p. 24.

²⁷⁴ C.Y.M. FIEN, *Is there a duty for the Revenue Canada to act consistently*, Conference Report 1996, *Retroactive legislation, Administrative matters*, 96, par. 4.13 e. ss.

²⁷⁵ Ciò in quanto, come statuito nel caso *Harvey v. The Queen* (1995 1 C.T.C. 2507, 94 D.T.C. 1910 TCC). «*The Minister's obligation is to assess in accordance with the law. It would throw the administration of taxation in this country into chaos if the Minister were bound by every private deal he made (through one of his assessors), whether in accordance with the law or not*».

²⁷⁶ D. BENTLEY, *'Taxpayers' Rights: An International Perspective*, *The Revenue Law Journal, Australia, Gold Coast* 1998, p. 109.

Da tale principio deriva l'obbligo per l'Amministrazione di individuare correttamente l'imposta dovuta ma la CRA non è vincolata al trattamento riservato ad altri contribuenti: l'Amministrazione è infatti tenuta all'osservanza della legge e la parità di diritti, si presuppone, è protetta dal principio di legalità.

In particolare, quando i contribuenti assumono di essere trattati in modo arbitrario, di solito l'Amministrazione non provvede a ridurre l'imposta dei contribuenti che hanno pagato l'importo maggiore, ma vi è una (ri) valutazione dell'imposta di coloro che hanno pagato l'imposta minore, secondo gli effetti di legge.

Quanto precede comporta che, anche se a seguito di una mediazione con la CRA, un contribuente ottenga un risultato a lui favorevole, nessun diritto ad ottenere il medesimo risultato deriva per i contribuenti che versino in situazioni analoghe²⁷⁷.

Dunque, in Canada il principio di legalità è il più elevato di rango rispetto ai principi che riguardano l'attuazione della legge, compreso l'*estoppel* e il divieto d'arbitrarietà, assumendo che l'uguaglianza giuridica sia assicurata al meglio dalla legge²⁷⁸.

Nel nostro ordinamento, invece, la ponderazione tra il principio di legalità ed altri principi generali del diritto non vede la prevalenza di quest'ultimo, non avendo esso nel diritto tributario copertura costituzionale²⁷⁹.

Diversamente da quanto accade nel sistema giuridico interno, invece, nel diritto tributario canadese il principio di legalità si pone in posizione di supremazia rispetto agli altri principi giuridici, con la

²⁷⁷ Tale principio è stato affermato nel caso *Ludmer et al. v. The Queen*, [1995] 2 C.T.C. 16, 95 D.T.C. 5311 (F.C.A.): « (...) the case law has clearly established that the Minister is not bound by his earlier assessments, or by his earlier policies, or by his representations or the representations of his agents, or by the treatment he gives or has given to other taxpayers. »

²⁷⁸ C.Y.M. FIEN, cit., par. 4.13 e successivi.

²⁷⁹ L'art. 25 della Costituzione prevede tale principio solo in ambito penale.

conseguenza che una Corte può disattendere un compromesso raggiunto tra un contribuente e l'Amministrazione ove non conforme a legge.

Una Corte canadese valuta, cioè, soltanto il rapporto sostanziale sotteso al contenzioso fiscale, ignorando l'accordo transattivo raggiunto dalle parti²⁸⁰. Nel nostro ordinamento, all'opposto, all'autorità giudiziaria è precluso sindacare il merito di un accordo di mediazione, dovendo limitarsi a valutare la validità dell'accordo solo da un punto di vista formale, essendovi sotto tale profilo un quadro giuridico maggiormente favorevole all'attuazione della mediazione fiscale. Può asserirsi, infatti, che gli enti impositori abbiano, proporzionalmente, più libertà nel definire un accordo di mediazione con i contribuenti potendo, ad esempio, ricorrendone i presupposti, accogliere in parte le richieste presentate dai contribuenti al sol fine di evitare che il ricorso prosegua innanzi alla Commissione Tributaria.

3.7.1 Posizione del mediatore

I mediatori svolgono in Canada, come negli Stati Uniti, di solito un'altra professione, come ad esempio lo psicologo, l'avvocato, ingegnere e così via. Per questa ragione, l'azione di mediatori in Canada non è istituzionalizzata e dunque non è legalmente regolamentata e protetta. Ciò significa che in base alla legge di diritto comune i mediatori non sono esclusi da responsabilità²⁸¹.

I mediatori potrebbero dunque operare in modo erroneo ma non è prevista un'esclusione di responsabilità per gli errori commessi nell'esercizio della professione, analogamente a quanto avviene per i

²⁸⁰ D. BENTLEY, cit., p. 130.

²⁸¹ L. SCHULZ, *Mediator Liability in Canada: An examination of Emerging American and Canadian Jurisprudence*, *Ottawa Law Review* 2001, 32, p. 269 e ss.

giudici e gli arbitri²⁸². In linea di principio, tale irresponsabilità è prevista solo in relazione alle decisioni adottate da un giudice, conseguentemente l'estensione dell'irresponsabilità ai cd. quasi-giudici, è stata oggetto di un vivace dibattito in Canada.

In particolare, si ricorda il caso *Condessa Z Holdings Ltd vs Rusnak*²⁸³, in cui venne dichiarata l'irresponsabilità del giudice cautelare, in quanto gli errori contestatigli erano stati commessi nell'esercizio della sua funzione giurisdizionale.

Tale decisione, in particolare, venne contestata da autorevole dottrina²⁸⁴ evidenziando che un giudice cautelare non svolge alcuna funzione decisionale e si rivolge alle parti perché addivengano ad un accordo in modo da risolvere la controversia o a limitare il numero di questioni in contestazione.

Tale tesi ritiene che il caso *Condessa Z Holdings Ltd vs Rusnak* sia rilevante perché da esso può ricavarsi (indirettamente) il principio secondo cui i mediatori nominati dalla Corte siano da assimilare agli organi giurisdizionali, svolgendo gli stessi una funzione simile a quella di un giudice in giudizio²⁸⁵. La dottrina canadese ha inoltre sostenuto che i mediatori esplicano una importante funzione sociale che richiede un alto grado di indipendenza e la responsabilità non

²⁸²G.W. ADAMS, *Mediating Justice: Legal Dispute Negotiations*, Toronto: CCH Canadian Limited 2003, p. 279.

²⁸³ *Condessa Z Holdings Ltd versus Rusnak*, Court of Appeal for Saskatchewan 1993; Doc. n. 84, 1988 of D.I.R. (4th) 96, p. 121

²⁸⁴ G.W. ADAMS, cit. secondo cui «*The era of the passive trial judge who takes no interest in the dossiers until it is set down for trial is gone. We have a new player in the litigation process – a pre-trial judge with the power to effect the result – a person who can achieve a settlement. The pre-trial judge is a mediator and may play an active role in the dispute resolution process which is but another step in the process. The result is a “settlement, or if not, a clarification of issue, and not a decision” in the traditional sense, but nevertheless, the judge is performing a judicial function. This role is a departure from the traditional adversarial role of the parties; but is nevertheless a judicial role. The pre-trial judge conducting a pre-trial conference is engaged in a judicial function.*».

²⁸⁵ A.J. STITT, *Alternative Dispute Resolution Practice Manual*, North York: CCH Canadian Limited, 2004, par. 50.305, p. 8563.

deve essere compromessa dal timore di un'eventuale responsabilità. A sostegno di tale posizione, viene fatto riferimento a quanto affermato dalla giurisprudenza americana che assimila la mediazione alla decisione giurisdizionale²⁸⁶.

Tali considerazioni sono state recepite dalla Corte distrettuale che ha ritenuto che l'irresponsabilità dei giudici possa essere estesa anche ai mediatori. Ciò in quanto, secondo la concezione di Adams²⁸⁷, nella mediazione valutativa, il mediatore può esprimere un giudizio sostanziale in merito ad alcune posizioni prospettate dalle parti.

In Italia, come è noto, è espressamente prevista l'irresponsabilità dei mediatori, che sono però funzionari interni all'Amministrazione fiscale. In Canada, invece, il caso *Condessa Z Holdings Ltd vs Rusnak* non ha ancora portato ad un orientamento giurisprudenziale consolidato che escluda la responsabilità professionale per i mediatori nominati dalla Corte²⁸⁸. Tuttavia, si tratta di una questione di rilievo che influenza il successo della mediazione nel sistema giuridico.

A causa dell'introduzione di mediatori nominati dal tribunale e / o dei mediatori giudiziari, la mediazione può essere gestita da una diversità di soggetti (operando sia in qualità di giudice che di mediatore), con conseguente possibilità di confusione su chi ed a che titolo tali soggetti operino e di quali siano i diritti di cui dispongano²⁸⁹.

²⁸⁶ *Ex multis*, nel caso *Wagshal versus Foster*, 28 F. 3d 1249, 307 U.S. App. D.C. 382 (D.C. Cir. 1994) venne affermato che «*Although a mediator or case evaluator makes no final adjudication, he must often be the bearer of unpleasant news – that a claim or defense may be far weaker than the parties supposed. Especially as the losing party will be blocked by judicial immunity from suing the judge, there may be great temptation to sue the messenger whose words foreshadowed the final loss*».

²⁸⁷ G.W. ADAMS, cit.

²⁸⁸ Si veda *The Queen's Brench Mediation Amendement Act S.S. 1994 e The Queen's Brench Revision s.s. 1998, Saskatchewan Farm Security Act, The Small Claims Act S.S. 1997 nel Yukon's mediation Board Act*.

²⁸⁹ G.A. CHORNESKI, C.E. Hart, *Bypass Court, Toronto & Vancouver*, Butterworths 2001, p.179 e ss.

Nel decidere chi avrebbe dovuto essere escluso dalla responsabilità professionale per gli errori commessi nell'esercizio delle proprie funzioni, in Canada doveva essere fatta una scelta distinguendo tra:

- i mediatori nominati dalla Corte o dal tribunale e gli altri mediatori;
- i magistrati e i giudici che gestiscono la procedura di mediazione e i giudici che non svolgono tale compito.

Inoltre, si sarebbe potuto distinguere anche in base al ruolo del mediatore nella procedura, ossia tra mediazione facilitativa e valutativa.

Ciò in quanto, sebbene la giurisprudenza canadese reputi di aver operato una buona scelta nel correlare l'irresponsabilità alla funzione del giudice e di non concederla ai mediatori, invero, il ruolo di un mediatore e di un giudice in tale sistema giuridico possono facilmente sovrapporsi con tutte le conseguenze legali.

3.7.2 Requisiti dei mediatori

La professione di mediatore in Canada, come visto, non è legalmente protetta, pur essendovi in tale Paese diverse organizzazioni di professionisti che forniscono servizi di ADR e che tentano di regolamentare e di proteggere questa figura.

A livello nazionale, l'*ADR Institute of Canada Inc. (ADR Institute)* è stato istituito nel 1974 ed è una delle organizzazioni più conosciute. Si tratta un'organizzazione senza scopo di lucro dedicata allo sviluppo, ad esempio, delle norme nazionali in materia di formazione e codici di condotta relativi ai professionisti ADR e costituisce una rete nazionale per questa professione.

I mediatori che si iscrivono all'*ADR Institute* si qualificano come mediatori certificati o qualificati se posseggono una formazione adeguata, l'esperienza necessaria e i requisiti di abilità nella composizione delle controversie. Tutti i membri dell'Istituto aderiscono, unilateralmente e conformemente, alle regole di condotta professionale dell'Istituto ADR, quali le Regole Nazionali sulla Mediazione, il Codice di condotta ed il Codice Etico.

Il non rispetto di queste regole può comportare un'azione disciplinare. Il vantaggio di una organizzazione nazionale è quello di poter garantire la qualità dei mediatori e quindi, indirettamente, della mediazione. Tuttavia, la supervisione della regolamentazione sulla qualità di mediatori non è semplice a causa della diversità dei conflitti in cui la mediazione viene applicata, divenendo difficile stabilire regole applicabili ai mediatori quale classe professionale.

C'è da rilevare, inoltre, che in Canada la CRA ha stabilito condizioni diverse per essere qualificati mediatori fiscali, rispetto a quelle stabilite dall'Istituto ADR. In particolare, sono previsti severi requisiti di formazione sia in materia tributaria che in termini di gestione dei conflitti, tra cui ad esempio, l'aver partecipato ad almeno due settimane di formazione in merito alla procedura di mediazione o di ADR.

Il mediatore inoltre deve dimostrare di avere esperienza come (co) mediatore in almeno tre sessioni di mediazione connesse alla controversia fiscale in rilievo, nonché di avere conoscenza delle questioni da valutare, delle imposte sul reddito delle persone fisiche e / o giuridiche. Non vi è, invece, alcun obbligo che il mediatore sia un avvocato o un mediatore certificato o comunque associato con l'Istituto ADR²⁹⁰.

²⁹⁰ Vedasi *Appeals Branch, Mediation Pilot Project Procedures, 19 January 2001*.

Specifici requisiti di professionalità non sono previsti, invece, per i mediatori di diritto interno, mentre sarebbe opportuno che essi fossero regolamentati con legge o, perlomeno, con atti interni degli enti impositori, in modo da garantire che la mediazione, soprattutto ove abbia ad oggetto controversie particolarmente complesse (tali possono essere talora anche liti di importo modesto), sia gestita da funzionari altamente qualificati.

Dunque, la CRA canadese ha previsto requisiti che si discostano da quelli previsti dall'organizzazione professionale nazionale con la conseguenza però, che vi è una frammentazione della regolazione disciplinante l'attività dei mediatori.

Ad ogni modo, sebbene il ruolo di un'organizzazione nazionale che controlli la qualità del gruppo professionale dei mediatori non deve essere sottovalutato, anche un ente come la CRA è in grado di garantire il rispetto di regole professionali uniformi. In Italia, come è noto, tale ruolo è svolto dall'Agenzia delle Entrate ed, in particolare, dalla Direzione Centrale Affari Legali, Contenzioso e Riscossione che adotta direttive di condotta cui tutti i funzionari che gestiscono le procedure di mediazione sono tenuti a conformarsi.

3.7.3 Contrasto tra regole professionali

Poiché in Canada il mediatore svolge di solito anche una professione diversa, può verificarsi un contrasto tra le regole professionali proprie del mediatore e le regole disciplinanti l'altra professione da questi svolta. In tale Paese, per esempio, si è discusso sulla disciplina applicabile ad un avvocato che lavora come mediatore, essendo legato alle regole di condotta professionali degli avvocati.

In particolare, si ricorda che gli avvocati sono tenuti a doveri di diligenza e di segretezza delle informazioni dei loro clienti, che potrebbero contrastare con i doveri di un mediatore.

Al fine di fare chiarezza sul punto, la *Canadian Bar Association* ha riconosciuto che per gli avvocati che lavorano in qualità di mediatore vi siano delle deroghe alle regole generali. In particolare, i mediatori non agiscono come avvocati di entrambe le parti ma assistono le parti nella risoluzione delle questioni controverse; inoltre, sebbene le comunicazioni inerenti e derivanti dal procedimento di mediazione possano essere coperte da riservatezza in base al diritto comune, non saranno coperte dal segreto caratterizzante il rapporto avvocato-cliente²⁹¹.

La predetta regola professionale è rilevante perché un mediatore in qualità di avvocato, è tenuto al rispetto di tutta la normativa ed incorre nelle relative sanzioni che si applicano ove non sia svolta correttamente la professione di avvocato. Dal momento che in Canada talune funzioni legali sono riservate solo agli avvocati, può verificarsi che un mediatore avvocato sia chiamato a svolgere il ruolo ambivalente di mediatore e legale.

Più concretamente, questo si verifica ove il mediatore effettui una consulenza legale e tardi nella redazione di un accordo poiché influenzato dalla sua conoscenza giuridica. In questa situazione, il mediatore corre il rischio di incorrere in responsabilità professionale per condotta giuridica non qualificata (ossia non conforme a

²⁹¹ Si tratta della regola n. 21 dell'agosto 2004, secondo cui «*A Lawyer who acts as a mediator shall, at the outset of the mediation ensure that parties to it understands fully that: a. the lawyer is not acting as a lawyer for either party but, as mediator, is acting to assist the parties to resolve the matters in issue, and: b. although communications pertaining to and arising out the mediation process may be covered by some common law privilege, they will not be covered by solicitor-client privilege.*».

diritto)²⁹². Si realizza cioè una contraddizione poiché se un avvocato-mediatore è impegnato in una mediazione valutativa non dovrebbe assumere l'impegno di fornire un parere legale sulla questione.

In Italia non sussiste il pericolo di sovrapposizione delle norme professionali, poiché anche qualora i funzionari degli enti impositori che rivestono il ruolo di mediatori abbiano l'abilitazione forense, essi sono tenuti alla cancellazione dal relativo albo dal momento in cui si instaura il rapporto di pubblico impiego con l'Amministrazione fiscale.

3.8 Riservatezza delle informazioni: eccezioni alla regola

La legge canadese, come visto, prevede tre tipi di riservatezza in relazione ad alcune categorie di comunicazioni e / o professioni.

Inoltre, un giudice può stabilire, caso per caso, che si tratti informazioni riservate ove siano soddisfatti taluni requisiti cumulativi (cd. condizioni di Wigmore²⁹³), ossia:

- sussiste l'aspettativa nelle parti che la comunicazione sia riservata;
- la riservatezza è un elemento essenziale del relativo rapporto tra le parti;
- la relazione tra le parti è di tipo qualificato;
- la rottura del rapporto fra le parti ha maggiore importanza rispetto alla questione controversa²⁹⁴.

Tali requisiti vengono in rilievo ove la riservatezza non sia legata ad una particolare professione (quale ad esempio quella di avvocato) né ad un particolare tipo di comunicazione (quale la

²⁹² A.J. STITT, cit., par. 50.310, p. 8565 e ss.

²⁹³ J. MCNAUGHTON, *Wigmore on Evidence*, Boston: Little Brown, 1961.

²⁹⁴ R. N. NELSON, cit., p. 28 e G.W. ADAMS, cit., p. 297.

consulenza legale) ma derivi dal rapporto di fiducia sussistente tra le parti, in base alle circostanze del caso.

Ad esempio, nel caso *Rudd vs Trossacs Investments*²⁹⁵ venne riconosciuta la riservatezza nei confronti dei mediatori, prevedendo la legge canadese delle eccezioni in condizioni particolari.

Al riguardo, requisito fondamentale da prendere in considerazione è la fiducia riposta nel mediatore.

Si è rilevato che prevedere che la riservatezza derivi dall'esercizio della professione di mediatore potrebbe causare problemi, poiché questa professione, al contrario di altre, non è soggetta a norme disciplinari di legge ben definite, sebbene il registro del mediatore propone di superare tale problema provvedendo ad un'adeguata disciplina.

Ad ogni modo, anche il prevedere una riservatezza, caso per caso, nei confronti dei mediatori, può forse essere una soluzione adeguata al problema.

3.9 Inefficacia della mediazione

Il progetto pilota di mediazione in Canada è stato inizialmente attuato nel *Greater Toronto* con durata di due anni²⁹⁶. In particolare, vennero selezionati in tutto 21 casi dalla CRA, ritenuti idonei per la mediazione.

Il progetto pilota è stato poi esteso il 21 luglio del 2001 a tutto il Canada, ma questa espansione non ha riguardato ulteriori casi.

Peraltro, tutti i contribuenti coinvolti si rifiutarono di partecipare alla procedura di mediazione. Le ragioni non sono menzionate nel

²⁹⁵ *Superior Court of Justice, Divisional Court 9 marzo 2006, Rudd v. Trossacs Investments [2006] O.J. Num. 922.*

²⁹⁶ *Revenue Canada, Mediation Pilot, Project Proposal, 19 Maggio, 1999.*

rapporto sul progetto pilota del 7 Aprile, 2004, tuttavia, in esso si da atto che nel giugno del 2002 l'Amministrazione fiscale (Divisione Appello) consigliò di continuare il progetto pilota, a causa del grande interesse manifestato da più parti nei confronti della mediazione, in particolare da parte degli avvocati fiscali, del Ministero della Giustizia e del comitato consultivo d'Appello. Nonostante tale interesse, tuttavia, non vennero presentate domande di partecipazione al progetto di mediazione.

Occorre, invece, attendere gennaio del 2004 perché ad una questione fiscale sia applicata la procedura di mediazione in Canada.

In particolare, la mediazione venne richiesta da parte di un contribuente la cui controversia era di elevato interesse economico (l'importo esatto tuttavia non è mai stato pubblicato)²⁹⁷.

Nonostante durante la fase pilota la procedura abbia prodotto risultati limitati, trovando applicazione in tale unico caso²⁹⁸, nel 2007 la mediazione venne introdotta come metodo di soluzione alternativa dei conflitti nel diritto tributario²⁹⁹.

Dal dicembre del 2011, inoltre, la CRA ha offerto ai contribuenti l'opportunità di un confronto telefonico prima della proposizione di un'opposizione. L'idea alla base è che molte liti derivano dalla mancanza di informazioni o comunque da problemi di comunicazione con l'Amministrazione, cercandosi in tal modo di evitare l'insorgere di conflitti tra la CRA e i contribuenti, in modo da ridurre il numero delle opposizioni³⁰⁰. Tale metodo presenta infatti il

²⁹⁷ *Appeals Branch, Mediation Pilot Project, Results of the 2003-2004 Fiscal Year and Recommendation/Proposed Next Steps*, 7 aprile, 2004, p. 5.

²⁹⁸ *The Annual CRA Roundtable Meeting*, Maggio 2008, *CRA Roundtable Member Advisory*, Gennaio 2009.

²⁹⁹ *CRA Release 2007-0240201C6*, Agosto, 2007.

³⁰⁰ *Resolving Your Dispute: Objection and Appeal Rights under the Income Tax Act, P. 148 (E) Revenue* dicembre 2011.

vantaggio di una consultazione personale ed informale che può indurre a non presentare un'eventuale obiezione³⁰¹.

Invero, non si è in grado di valutare l'efficacia di questo metodo e se abbia avuto un impatto sulla presentazione di opposizioni ed appelli, in quanto il numero assoluto di ricorsi non è diminuito negli ultimi anni, anzi le opposizioni e gli appelli presentati in Canada rispetto al 1995 sono raddoppiati: si stima che nel 2012 vi fossero circa 100.000 ricorsi e 7.000 appelli all'anno³⁰². La mediazione fiscale in Canada, dunque, non è efficace.

Sebbene la CRA spera, attraverso il contatto preventivo ed interpersonale con i contribuenti, di ottenere una migliore gestione dei conflitti in materia fiscale, la mediazione non sembra avere avuto successo in Canada e non è ancora chiaro se questo nuovo approccio informale della CRA sarà soddisfacente, nell'ottica di una maggiore *tax compliance*.

3.10 Considerazioni conclusive

La legge canadese presenta una serie di profili giuridici correlati all'applicazione della mediazione nel diritto tributario che risultano di notevole interesse.

In primo luogo peculiare è la disciplina della riservatezza delle informazioni e come quest'ultima viene garantita nella mediazione.

Inoltre, come si è visto, il diritto canadese assegna un ruolo prioritario al principio di legalità anche nel diritto tributario, che si riflette inevitabilmente in materia di accordi stipulati durante una procedura di mediazione. Infine, altra caratteristica del diritto

³⁰¹ G. GRENON, *International Tax Review* 6 dicembre 2012.

³⁰² *CRA 2011/2012 Annual Report to the Parliament*, <www.craarc.gc.ca/gncy/nml/2011-2012/menu-eng.html>.

canadese è la possibilità per un mediatore di esercitare anche un'altra professione, non essendovi incompatibilità per un giudice o un avvocato a svolgere la funzione di mediatore, con i conseguenti possibili contrasti di regole applicabili alle diverse categorie professionali, che sono state evidenziate.

Quanto alla disciplina della riservatezza, in Canada la segretezza delle informazioni scambiate durante la mediazione fiscale è garantita dalla possibilità per le parti di prevedere, nell'accordo con cui avviano la procedura di mediazione, che le comunicazioni rese durante una mediazione siano coperte da riservatezza. Di conseguenza, una proposta seria di definizione della lite, non potrà essere utilizzata come prova contraria nei confronti del proponente, in un eventuale processo successivo relativo alla stessa controversia.

La *ratio* della legge è quella che essa deve incoraggiare le parti al raggiungimento di un accordo solutorio, senza che le stesse possano in seguito essere pregiudicate dal fallito tentativo della mediazione.

Si tratta di regola che non è esclusiva di tale ultima procedura di soluzione delle controversie, trovando applicazione ad ogni tipo di accordo (fiscale). Peraltro, tale garanzia è prevista, in modo analogo, in molti paesi di *common law*, come gli Stati Uniti e, da ultimo, anche in taluni di *civil law*, come l'Italia (sebbene con riferimento alla mediazione civile).

Con riguardo al rilievo assunto in Canada dal principio di legalità nel diritto tributario, esso determina, come visto, che l'Amministrazione fiscale sia vincolata nella determinazione delle imposte dovute, dalla conformità dei fatti alla legge, con la conseguenza che sono da considerare illegali, e dunque non giuridicamente vincolanti, gli accordi di mediazione in violazione di tale principio, così come stabilito nel caso *Galway vs M.N.R. e Cohen contro The Queen*.

In base alla giurisprudenza maggioritaria³⁰³, pertanto, gli accordi di mediazione possono essere disattesi dalla CRA e dal contribuente, ove si ritenga che non siano in conformità con la legge, potendo i tribunali canadesi considerare, a differenza di quanto accade in Italia, l'accordo tra le parti come un mero punto di partenza per la soluzione del contenzioso fiscale.

Il tribunale canadese decide sulla controversia esclusivamente sulla base della legge, per cui se in base ad essa la soluzione della lite deve avvenire in modo diverso da quanto stabilito nell'accordo, quest'ultimo risulta illegale e di conseguenza nullo, poiché contrario alla soluzione di diritto. I principi giuridici stabiliti dalla legge, infatti, secondo il principio della legalità, non sono suscettibili di deroga.

L'ordinamento canadese è dunque molto diverso da quello interno, avendo la CRA una limitata autonomia di negoziazione in materia fiscale. Tale aspetto, come sottolineato dalla dottrina canadese, costituisce un fattore che incide negativamente sull'efficacia della procedura di mediazione.

In Italia, invece, tale problematica non sussiste poiché, non avendo il principio di legalità nel diritto tributario valenza costituzionale, esso può essere derogato da altra previsione di legge che attribuisca carattere definitivo all'accordo di mediazione che, dunque, non potrà più essere messo in discussione.

Ulteriore profilo di differenza con il nostro ordinamento, è la possibilità offerta dalla legge canadese allo svolgimento contemporaneo di ulteriori professioni, oltre quella di mediatore. E' ammessa, cioè, una sovrapposizione professionale, potendo un mediatore, ad esempio, contemporaneamente svolgere la professione di avvocato, con i conseguenti dubbi in ordine al se siano chiamati a

³⁰³ *Ex multis Consoltex Inc. versus The Queen, 1996 3 C.T.C. 14,97 D.T.C. 724 T.C.C e Garber versus Revenue, 2005 D.T.C. 1456, 2005 C.T.C. 2239 T.C.C.*

rispondere professionalmente i mediatori che siano anche organi giurisdizionali e a quale disciplina della riservatezza venga in rilievo.

Si è visto³⁰⁴, infatti, che la legge canadese prevede una particolare riservatezza delle informazioni collegata alla professione svolta (cd. riservatezza di classe), potendo, inoltre, ove la riservatezza per l'appartenenza ad una classe professionale non sia riconosciuta, essere concessa dal tribunale sulla base di una valutazione caso per caso, che soddisfi determinati requisiti cumulativi.

Tale valutazione casistica è richiesta con riferimento ai mediatori, con complicazioni derivanti dalle ipotesi in cui essi esercitino un'altra professione, in cui vigono regole diverse. In particolare, in Canada il trattamento giuridico è distinto in base alla funzione esercitata dal soggetto nel momento storico in considerazione, ossia quella di mediatore o di giudice.

Pertanto, un giudice cautelare godrà dell'irresponsabilità, contrariamente ad un mediatore nominato/collegato alla Corte, pur avendo entrambi potere decisionale e potendo entrambi essere magistrati. Ciò in quanto, la concessione di irresponsabilità ad un mediatore collegato al tribunale significherebbe creare una distinzione all'interno della categoria dei mediatori.

Si tratta di problematica, anch'essa, estranea al nostro ordinamento, potendo essere mediatori fiscali esclusivamente dipendenti degli enti impositori appartenenti all'area legale, con conseguente incompatibilità a svolgere la professione forense.

In Canada, di contro, il *Canadian Bar Association* risolvendo la *quaestio* relativa alla disciplina applicabile nei rapporti avvocato-cliente e quella afferente alla responsabilità professionale in rilievo, ha

³⁰⁴ Cfr. par.3.8.

previsto che un avvocato che eserciti la professione di mediatore, non agisca in tale veste, in qualità di avvocato.

Peraltro, si è visto³⁰⁵ come sia difficile che la professione dei mediatori venga disciplinata in modo uniforme, essendo vari i rami dell'ordinamento (diritto di famiglia, commerciale, ecc.) in cui la mediazione viene utilizzata. A tal proposito, sebbene in Canada vi sia un'associazione professionale nazionale dei mediatori avente proprie regole professionali, quest'ultime non risultano applicabili al diritto tributario, disciplinato dalle regole stabilite dalla CRA.

Conseguentemente, la mediazione è oggetto di una frammentazione normativa, applicandosi ai mediatori discipline diverse, a seconda del ramo del diritto in cui essi operano. Ciò costituisce una delle poche analogie con l'ordinamento interno in cui, del pari, la mediazione civile ha regole profondamente diverse da quella tributaria.

In Canada, come negli Stati Uniti, la mediazione è stata prevista per ridurre i costi delle controversie, ma anche per migliorare la qualità della fase dell'opposizione. Peraltro, così come nel nostro ordinamento, si è scelto di introdurre la procedura di mediazione in una fase antecedente a quella di impugnazione, ritenendo più efficace risolvere le controversie nella fase precedente al contenzioso ed ultronea la previsione della mediazione nella successiva fase processuale.

Deve constatarsi, tuttavia, che il progetto pilota è stato avviato nel 2000 ma ad oggi risultano risolti attraverso la mediazione pochissimi conflitti, essendo la prevenzione della loro insorgenza affidata, invero, ad un sistema tributario molto efficace.

³⁰⁵ Cfr. par. 3.7.2.

4 Soluzione alternativa delle controversie in Europa

4.1 Soluzioni adottate in Regno Unito e Nuova Zelanda (cenni)

Negli ultimi anni l'uso di EDR e ADR in materia fiscale ha avuto un notevole impulso anche in Europa. Nel Regno Unito, ad esempio, l'Amministrazione finanziaria, *HM Revenue and Customs* (HMRC) ha preso in considerazione l'uso di tecniche per la risoluzione alternativa delle controversie fiscali, adottando inizialmente due progetti pilota di ADR nel periodo compreso tra febbraio e luglio 2011.

In particolare, il primo progetto coinvolgeva meno di 20 casi relativi a grandi imprese o contribuenti con affari fiscali complessi, le cui controversie erano state oggetto di una procedura di ADR con il coinvolgimento di un mediatore, soggetto terzo accreditato.

L'altro progetto pilota, invece, aveva ad oggetto le controversie relative a piccole e medie imprese (PMI), coinvolgendo circa 150 casi affidati ad un facilitatore interno all'Amministrazione, formato dall'HMRC stessa, in modo da aiutare le parti a raggiungere una risoluzione concordata della controversia. Tali facilitatori vennero scelti dall'HMRC tra funzionari estranei all'adozione degli atti oggetto delle controversie.

A seguito di questi progetti pilota, l'HMRC pubblicò poi delle linee guida per l'utilizzo della mediazione nelle controversie fiscali da parte dei propri funzionari³⁰⁶.

Con riferimento alla Nuova Zelanda, invece, le procedure di risoluzione alternativa delle controversie in tale Stato comportano una fase di pre-accertamento, che include lo scambio di due documenti - la comunicazione di una proposta di adesione (*Notice of Proposed adjustment*) e la risposta del contribuente (*Notice of Response*).

Il contraddittorio costituisce un'opportunità per il contribuente e l'Amministrazione di risolvere le divergenze sussistenti nella comprensione dei fatti e delle leggi applicabili. In particolare, dall'aprile del 2010, i contribuenti hanno la possibilità di partecipare ad uno più incontri con un facilitatore, che è un dipendente con esperienza del Fisco, estraneo al procedimento di accertamento da cui deriva la controversia.

Il facilitatore è un funzionario che possiede sufficienti conoscenze tecniche per capire e condurre gli incontri volti alla composizione amichevole della controversia ma non ha alcun potere in relazione all'esito della lite, fatta eccezione quello di determinare quando la fase di contraddittorio è giunta al termine. Avvalersi della presenza di un facilitatore durante il contraddittorio è una scelta rimessa al contribuente ma tale possibilità è offerta a tutti, in quanto potenziali parti di un processo fiscale.

E' interessante rilevare come tale metodologia di soluzione delle controversie abbia avuto un notevole successo, poiché circa la

³⁰⁶ Per approfondimenti sugli esiti dei progetti pilota si rinvia a *HM Revenue and Customs, Alternative Dispute Resolution Pilot, (HM Revenue and Customs, February 2011)*, <http://www.hmrc.gov.uk/news/adr-pilot.pdf>.

metà dei contraddittori alla presenza di un facilitatore si sono conclusi con esito positivo³⁰⁷.

Ciò nonostante, tale procedura non è stata esente da critiche. A titolo esemplificativo, si ricorda che, come accaduto per la mediazione disciplinata dal diritto interno, sia la *Nuova Zelanda Law Society (NZLS)* che la *Nuova Zelanda Institute of Chartered Accountants (NZICA)* hanno denunciato la mancanza di indipendenza del facilitatore, asserendo che ai contribuenti dovrebbe essere lasciata l'opportunità di avvalersi di un facilitatore indipendente, dietro pagamento del relativo corrispettivo³⁰⁸. Inoltre, è stata lamentata la mancanza di autorità dei facilitatori nel definire e risolvere le questioni alla base delle controversie loro sottoposte.

4.2 Sistemi di deflazione adottati in Francia, Germania e Spagna

Quanto ai sistemi di deflazione adottati in Francia, in tale Paese oltre ad esistere un arbitro presso ogni direzione dell'Amministrazione finanziaria, la cui funzione è quella di facilitare il raggiungimento di un accordo con i contribuenti, è operativa una procedura preliminare di reclamo amministrativo avverso l'atto impositivo che prevede, analogamente a quanto accade in Italia, una fase amministrativa obbligatoria prima di poter accedere al processo³⁰⁹.

³⁰⁷ Vedi M. HENDRIKSEN, 2011, *Disputes – The New Improved Process?: Part 1, Paper presentato presso the New Zealand Law Society Tax Conference 2011, New Zealand Law Society Continuing Legal Education Limited, Auckland*, p 10.

³⁰⁸ Vedi *Taxation Committee of New Zealand Law Society and National Tax Committee of the New Zealand Institute of Chartered Accountants, 2010, Joint Submission: Tax dispute procedures, Taxation Committee of the New Zealand Law Society and National Tax Committee of the New Zealand Institute of Chartered Accountants, Wellington*, para 3.3(e) – (g).

³⁰⁹ Per approfondimenti sul sistema francese, v. J. GROSCLAUDE e P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese: le imposte, le procedure* (traduzione a cura di E. DE MITA), Milano, 2006.

In particolare, l'istituto della *réclamation préalable* risale al 27 dicembre 1927, data in cui venne introdotto con legge. La formulazione originaria aveva una portata decisamente limitata, potendo trovare applicazione alle sole contestazioni relative all'accertamento di imposte dirette, tuttavia in ragione degli esiti positivi derivanti dall'introduzione di tale istituto, ne venne estesa l'applicabilità anche al contenzioso originato dall'accertamento delle imposte indirette³¹⁰.

La *réclamation préalable*, cui il legislatore italiano sembra essersi ispirato nell'introdurre la mediazione tributaria, consente all'Amministrazione finanziaria di poter vagliare accuratamente le istanze sollevate, analizzando le contestazioni dei contribuenti e provvedendo, se del caso, ad una rettifica ad essi favorevole dell'imposta dovuta. La fase *préalable* è caratterizzata da una tendenziale imparzialità degli organi amministrativi che la gestiscono e si è rivelata di notevole successo: il più delle volte il filtro amministrativo conduce ad una definizione della lite in tale fase e nelle rare ipotesi in cui segua la fase contenziosa, il giudice adito, di norma, conferma le conclusioni cui era pervenuto l'organo amministrativo nella fase precontenziosa.

Da un punto di vista prettamente procedurale, la fase preliminare davanti all'Amministrazione finanziaria si pone come obbligatoria ed è caratterizzata dall'assenza di qualsiasi formalità, potendo il reclamo anche assumere la forma di una lettera raccomandata, redatta personalmente dal contribuente o da un suo rappresentante o soggetto abilitato alla difesa in giudizio.

Quanto alla tempistica, il reclamo deve essere presentato all'Amministrazione finanziaria entro il 31 Dicembre del secondo

³¹⁰ Ciò è avvenuto con legge del 27 Dicembre 1963.

anno successivo alla notificazione della pretesa tributaria o, in mancanza, al momento del pagamento spontaneo dell'imposta da parte del contribuente.

A seguito della presentazione dell'istanza si instaura la fase amministrativa presso l'ente impositore che, entro il termine di sei mesi, prorogabile di ulteriori tre mesi, deve assumere una decisione che viene comunicata al contribuente tramite raccomandata. Ove la *décision préalable* rigetti, totalmente o in parte la richiesta formulata dal contribuente, la determinazione assunta dovrà essere congruamente motivata. Peraltro, l'Amministrazione finanziaria potrà decidere di restare silente, trovando in tal caso applicazione il cosiddetto "silenzio-rifiuto" ovvero la possibilità di sottoporre direttamente all'Autorità giudiziaria il caso da essa esaminato.

Nell'ordinamento francese, originariamente, l'esperimento del reclamo non sospendeva l'obbligo del contribuente di pagare l'imposta contestata dal Fisco, con eccezione dell'ipotesi in cui, all'interno del reclamo, il contribuente avesse manifestato la volontà di differire il pagamento, previa costituzione di idonea garanzia presso l'Ufficio della riscossione.

Dal 2001, invece, per effetto di due distinti decreti³¹¹, il Consiglio di Stato riconobbe al contribuente, la possibilità di ottenere, con espressa richiesta al giudice, la sospensione della riscossione.

Quanto ai sistemi di deflazione adottati dalla Germania³¹², nella Repubblica federale tedesca esiste un procedimento di natura

³¹¹ Cfr. CE 25 aprile 2001, n. 230166 – 230345.

³¹² Per approfondimenti v. D BIRK., *Diritto tributario tedesco*, (a cura di E. DE MITA), Milano, 2006 e G. SBARAGLIA, *La mediazione nel processo tributario*, Tesi di dottorato a.a. 2014-2015, pubblicata su www.eprints.luiss.it

precontenziosa³¹³ che consente un esame dell'atto amministrativo tributario, sia sotto il profilo del merito che della legittimità, assimilabile, per certi versi, all'istituto dell'autotutela di diritto interno. In particolare, il contribuente può attivare tale rimedio, in modo che l'operato dell'Amministrazione finanziaria venga sottoposto a controllo, a seguito della presentazione di una semplice istanza. Si tratta di un procedimento preliminare (cosiddetto *Vorverfahren*), bipartito in ordinario e straordinario e finalizzato ad evitare la fase giurisdizionale.

In particolare, la legge generale tributaria tedesca (*Abgabenordnung*), prevede due rimedi stragiudiziali ordinari: il primo, cosiddetto *Einspruch*, consistente in un ricorso/opposizione allo stesso organo che ha emanato l'atto che si intende contestare; l'altro, il cosiddetto *Beschwerde*, che prevede, invece, un reclamo nei confronti dell'organo gerarchicamente superiore, con applicazione, di norma, in relazione ad atti amministrativi quali dinieghi di esenzioni, agevolazioni o sospensioni della riscossione.

Accanto a tali rimedi stragiudiziali ordinari, poiché espressamente regolati dalla *Abgabenordnung*, si suole individuare, inoltre, ulteriori rimedi amministrativi straordinari, aventi il proprio fondamento non nella legge tributaria, bensì nella Costituzione Federale Tedesca (*Grundgesetz*)³¹⁴.

Tali strumenti, si distinguono nel *Gegenvorstellung* e nel *Dienstaufsichtbeschwerde*, a seconda che sia adito l'organo che ha pronunciato l'atto contestato, o quello investito di controllarne l'operato, differenziandosi dai rimedi ordinari per la mancanza dei requisiti procedurali previsti dalla *Abgabenordnung* per questi

³¹³Cfr. G FALSITTA, *Legge generale tributaria della repubblica federale tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011, p. 209 ss.

³¹⁴ In particolare, l'art. 17 della *Grundgesetz* prevede espressamente il diritto di ciascuno di adire gli organi amministrativi e di ottenere dagli stessi una risposta.

ultimi³¹⁵. Peraltro, sia che il contribuente attivi i rimedi ordinari che quelli straordinari, egli ha in entrambi i casi la possibilità di ottenere la sospensione cautelare dell'esecuzione dei provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria oggetto di reclamo³¹⁶.

Dal sistema francese e tedesco si distingue, invece, quello spagnolo che prevede una fase pregiudiziale (cosiddetta *reclamación económico-administrativa*) non dinanzi alla stessa Amministrazione finanziaria che ha emanato l'atto ma innanzi ai Tribunali economico-amministrativi, locali, regionali e centrali³¹⁷. Quest'ultimi, tuttavia, a dispetto del *nomen*, non hanno natura giurisdizionale³¹⁸, ma sono organi specializzati dell'Amministrazione pubblica.

Con riferimento alla procedura, la fase pre-contenziosa si articola in un primo grado, dinanzi ai Tribunali economico-amministrativi regionali o locali ed un secondo grado eventuale, dinanzi al Tribunale economico-amministrativo centrale, nelle ipotesi in cui la controversia abbia rilevante valore economico.

Peraltro, la competenza di tali organi economico-amministrativi si estende, oltre che ai tributi, anche alle entrate di diritto pubblico non

³¹⁵ In dettaglio, per i rimedi straordinari non sono previsti dei termini per la loro proposizione, né si pongono le problematiche relative all'ammissibilità, ritualità e legittimazione ad agire relative ai rimedi ordinari, in base al disposto delle paragrafo 347 e ss. della *Abgabenordnung*. Cfr. C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, p. 787.

³¹⁶ Il paragrafo 361 della legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (*Abgabenordnung*) prevede espressamente "(...) *L'autorità finanziaria che ha emesso l'atto amministrativo può sospendere l'esecuzione in tutto o in parte. Su richiesta dell'interessato dovrà essere disposta la sospensione quando esistono seri dubbi sulla legittimità dell'atto amministrativo impugnato o se l'esecuzione comporterebbe per il soggetto coinvolto una difficoltà iniqua non giustificata da interessi pubblici prevalenti(...)*".

³¹⁷ Per approfondimenti v. G. GONZALES, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. AMATUCCI), vol. III, Padova, 1994, p. 276.

³¹⁸ Le pronunce emesse da siffatti organi, pertanto, non acquistano valore *di res iudicata*.

tributarie e alle spese pubbliche, con esclusione dagli atti di natura tributaria degli enti locali (i Comuni)³¹⁹.

Il procedimento viene introdotto tramite ricorso (cui vengono allegati i documenti ritenuti rilevanti dal contribuente ricorrente), entro trenta giorni decorrenti dalla data di notificazione dell'atto impugnato e deve necessariamente concludersi entro un anno: in mancanza di un provvedimento espresso, di accoglimento o rigetto, si forma il cosiddetto silenzio-rigetto.

Va rilevato che, differentemente da quanto accade in Francia, Germania e nel nostro ordinamento, la proposizione del ricorso non sospende automaticamente l'esecutività dell'atto impugnato, necessitando di una previa valutazione della fondatezza delle ragioni addotte dal ricorrente³²⁰.

Ove la procedura amministrativa dia esito negativo, se il contribuente intende proseguire la lite, dovrà presentare ricorso o alla sezione amministrativa del *Tribunale Superior de Justicia*, ovvero all'*Audencia nacional*, le cui sentenze sono ricorribili in Cassazione solo se il valore delle controversie supera una determinata soglia.

Il filtro amministrativo appena descritto, tipico dell'ordinamento tributario spagnolo, è stato oggetto di diffuse critiche in dottrina, che ha evidenziato come la previsione di un "filtro amministrativo" costituisca un ostacolo per l'accesso alla giustizia. In particolare, oggetto di disapprovazione è stata la previgente disciplina che

³¹⁹ Ciò in quanto, ove la competenza sugli atti emessi dagli enti locali venisse devoluta ad organi amministrativo-statali, si avrebbe una lesione della loro autonomia.

³²⁰ Inizialmente la sospensione cautelare veniva invero concessa di rado da parte dei Tribunali, reputandosi difficilmente individuabili i presupposti del danno grave e irreparabile, si è successivamente assistito ad un atteggiamento di progressiva apertura da parte dei Tribunali amministrativi, che hanno effettivamente iniziato a riconoscere che una eventuale esecuzione nelle more della decisione, possa avere l'effetto di causare un danno oltre che grave, anche irreparabile. Cfr. G. GONZALES, cit., p. 276.

prevedeva l'impossibilità per i Tribunali economico-amministrativi di dichiarare l'illegittimità del provvedimento, ove le motivazioni addotte a sostegno delle istanze pregiudizionali riguardavano vizi di legittimità³²¹.

A fronte di tali critiche, dunque, si è provveduto a novellare la *Ley general tributaria*, introducendo il potere di revoca degli atti amministrativi anche per motivi non di stretta legittimità³²².

Peraltro, deve darsi atto che la *reclamacion econòmico-administrativa* di diritto spagnolo, nonostante comporti un'inevitabile dilatazione della tempistica di accesso al processo, costituisce un efficace strumento di deflazione del contenzioso.

4.3 Mediazione fiscale in Olanda

Delineati sinteticamente i sistemi di soluzione alternativa delle controversie adottati nei principali Stati europei, si procede ad un'analisi della mediazione fiscale in Olanda, concentrandosi, in particolar modo, sugli studi giuridici svolti dalla dottrina, le cui riflessioni appaiono di notevole utilità, al fine di individuare una possibile evoluzione della disciplina di diritto interno.

Nei Paesi Bassi, la mediazione fiscale è stata trapiantata dal diritto civile al diritto tributario: i due rami dell'ordinamento, tuttavia, sono retti da principi diversi e non risultano tra loro assimilabili, assumendo i concetti una diversa accezione giuridica nelle due branche (ad esempio, come si vedrà in prosieguo³²³, diversa è la valenza giuridica della riservatezza concordata in un accordo di mediazione).

³²¹ V. C. PALAO TABOADA, *Il processo tributario in Spagna*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2005, p. 22 ss.

³²² Ciò è avvenuto con la LGT del 17 dicembre 2003, n. 58.

³²³ Cfr. par. 4.4.1.

La prima applicazione della mediazione olandese nelle controversie fiscali in fase pre-processuale è stata effettuata, per iniziativa dell'Amministrazione fiscale, nel 2002, in applicazione del progetto pilota "Mediazione"³²⁴, avviato da parte della camera fiscale del Tribunale di Arnhem³²⁵.

Ai fini di tale progetto, l'Amministrazione fiscale aveva formato un certo numero di funzionari del Fisco perché la procedura di mediazione si svolgesse in modo efficace. L'esperimento diede esiti positivi e l'8 maggio del 2002 il Consiglio esecutivo dell'Amministrazione fiscale venne incaricato di indagare le possibilità e gli effetti della mediazione nei conflitti tra le autorità fiscali e i contribuenti: lo studio si concentrò su conflitti specifici in materia di accertamento e riscossione³²⁶.

Sulla base di tale ricerca, l'11 giugno del 2003 si decise di avviare un ulteriore progetto pilota sulla mediazione e, contemporaneamente, venne avviato un progetto pilota sulle tecniche di risoluzione dei conflitti in fase di appello, al fine di comporre i conflitti, valendosi di un mediatore per facilitare la comunicazione tra le parti³²⁷.

La relazione finale del progetto sulla mediazione nelle controversie fiscali³²⁸, evidenziò che:

- la mediazione nell' 80% dei casi si era conclusa con un accordo;

³²⁴ M. PEL, *De functie van mediation naast rechtspraak, Uitvoering van het landelijk project Mediation Rechterlijke macht,, Justitiële Verkenningen, jaargang 26, nr. 9, 2000, p. 25-40.*

³²⁵ L. COMBRINK-KUITERS, E. NIEMEIJER e M. TER VOERT, *Ruimte voor mediation, Justitiële Verkenningen, jaargang 29, nr. 8, 2003.*

³²⁶ *Belastingdienst, Opdracht vooronderzoek mediation, maggio 2002.*

³²⁷ V.M.M. CRIJNS, *De rol van mediation in conflicten tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen. Een verkenning, in: N.H.A. Gorissen (red.), Conflicten met de overheid, Verslag van het symposium gehouden te Maastricht op 12 novembre 2004, Kluwer 2005, p. 58.*

³²⁸ *Belastingdienst/centrum voor proces- en productontwikkeling, Eindrapport Project mediation in fiscale conflicten, terza edizione, gennaio 2005.*

- in due terzi dei casi era stata sufficiente una sola sessione;
- il numero di ore di contraddittorio tra le parti era pari, in media, a 4,6 ore;
- la soddisfazione delle parti circa la procedura di mediazione era mediamente buona.

In considerazione di tali risultati, le autorità fiscali il 3 febbraio del 2005 decisero di implementare definitivamente la mediazione quale metodo di gestione dei conflitti con i contribuenti, ritenendo tale procedura idonea alla risoluzione dei conflitti originati da difficoltà relazionali e comunicative tra le parti.

Al riguardo, il Segretario di Stato evidenziò che la mediazione doveva considerarsi come un ulteriore risorsa aggiuntiva ai metodi esistenti di soluzione dei conflitti³²⁹ e suggerì il rispetto delle seguenti condizioni: la procedura di mediazione non avrebbe dovuto comportare aggravii burocratici; il numero di mediatori avrebbe dovuto restare immutato (ossia pari a 25); avrebbero potuto essere trattati in mediazione un massimo di 125 casi all'anno.

Ulteriormente, il Ministro delle Finanze decise di investire nel miglioramento della comunicazione e nelle cd. *soft skill* dei dipendenti dell'Amministrazione fiscale, redigendo proposte concrete per migliorare il procedimento di ricorso³³⁰. Inoltre, con provvedimento del ministro delle Finanze del 27 febbraio del 2008³³¹, venne ampliata la possibilità di ricorso alla mediazione, prevedendo l'utilizzo generalizzato di tale procedura nei reclami avverso l'Amministrazione.

Sinteticamente, la procedura di mediazione volontaria olandese è la seguente. Il contribuente e le autorità fiscali possono assumere

³²⁹ *Brief van de Staatssecretaris van Financiën* dell'8 aprile 2005, nr. DGB 2005/1109, V-N 2005/21.3.

³³⁰ *Brief van de Staatssecretaris cit.*

³³¹ Provvedimento n. 2008-00.833 DGB U, V-N 2008 / 12.4

l'iniziativa di valersi della mediazione al fine di risolvere un conflitto: ove la controversia risulti mediabile, il coordinatore della procedura informa le relative parti e, se esse optano per tale metodo deflativo, il coordinatore organizza un primo incontro.

In tale fase, viene impiegato un unico mediatore, essendo data ai contribuenti la possibilità di scegliere anche un mediatore esterno³³².

Ove invece il mediatore sia interno, si tratterà di un impiegato del Dipartimento fiscale, che opera sotto le regole del NMI. In tal caso, il mediatore interno non potrà essere di fatto o personalmente coinvolto nel conflitto e, a garanzia di imparzialità, dovrà provenire da una regione diversa dalle parti.

Il mediatore riceve gli indirizzi del coordinatore della procedura di mediazione, unitamente ad una breve descrizione della controversia di cui è chiamato ad occuparsi. In tal modo, dunque, si provvede a rendere edotto il mediatore, per evitare che egli inizi la mediazione impreparato: ciò in quanto, già dalla prima sessione di mediazione, il mediatore può discutere la materia del contendere con le parti interessate e adoperarsi perché venga raggiunta una soluzione, attraverso un accordo di mediazione³³³.

Peraltro, ove le parti non raggiungano tale accordo, la controversia tornerà nella fase in cui si trovava prima del tentativo di mediazione. Durante quest'ultima procedura, la riscossione è di norma sospesa ed egualmente la procedura di opposizione (sospensione temporanea), venendo il ricorso "congelato".

³³² *Brief Staatssecretaris van Financiën 31 maggio 2005, nr. DGB 2005/2841, V-N 2005/29.2* commentato in J. KASTELEIN e K. VAN KALSBEK, *Wettelijke verankering van mediation?*, *NFR 2012/1735*.

³³³ <www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/privel/contact/niet_met_ons_eens/mediation/>.

4.4 Le caratteristiche della procedura

La procedura di mediazione olandese presenta le seguenti caratteristiche:

- il mediatore non decide la soluzione del conflitto;
- le parti devono essere disposte a partecipare attivamente agli incontri;
- gli interessi reali delle parti costituiscono un ruolo centrale nella risoluzione del conflitto;
- sono previste garanzie affinché le parti possano parlare liberamente;
- il mediatore è un terzo imparziale;
- nella definizione del conflitto riveste un ruolo principale l'autonomia decisionale delle parti.

In particolare, l'autodeterminazione delle parti alla mediazione è considerata una caratteristica essenziale: l'idea alla base è che ogni soggetto sia in grado di poter decidere al meglio per il soddisfacimento dei suoi interessi e poiché le parti sono i soggetti maggiormente esperti dei fatti alla base della controversia, si ritiene siano esse a poter individuare le migliori soluzioni alle liti.

Per il diritto olandese è importante che la parte sia sufficientemente informata sulle possibilità di soluzione del conflitto, avendo l'Olanda optato per una partecipazione alla procedura di mediazione di tipo volontario.

Al riguardo, come si è avuto modo di evidenziare analizzando il sistema statunitense³³⁴, nelle liti di notevole importo, in genere, tale problema non sussiste, poiché in tali controversie, in genere, i contribuenti sono meglio informati e di conseguenza maggiormente

³³⁴ Cfr. par. 2.4.1.

consapevoli nel determinare la loro volontà durante la procedura di mediazione.

Come visto³³⁵, sia negli Stati Uniti che in Canada la mediazione fiscale è ampiamente utilizzata nei casi in cui vi siano enormi interessi economici coinvolti. La PAM, ad esempio, è stata inizialmente applicata negli Stati Uniti nelle sole controversie che avevano un interesse economico di più di \$ 10 milioni di dollari. In Canada, quali questioni fiscali oggetto del progetto pilota, vennero selezionati per la mediazione solo casi con un interesse economico tra i 300.000 e 7 milioni CAD.

Il motivo per cui la mediazione fiscale negli Stati Uniti e in Canada è stata prevista per controversie aventi ad oggetto grandi interessi economici, è puramente economico. Queste dispute invero, comportano notevoli costi, cosicché il risparmio conseguente al ricorso alla mediazione, risulta essere particolarmente conveniente.

Anche in Olanda la scelta di utilizzare la mediazione per tali liti è molto diffusa, peraltro, anche alla luce di ragioni simili, avendo tale Paese optato per una mediazione di tipo volontario.

Peraltro, nelle controversie aventi ad oggetto un significativo interesse economico, vi è in genere un rappresentante legale delle parti e di conseguenza, il contribuente ha la stessa esperienza e conoscenza giuridica dell'Amministrazione fiscale: in tali casi, dunque, i contribuenti sono generalmente in grado di determinare la loro volontà in modo più consapevole, comprendendo pienamente le implicazioni fiscali di una particolare soluzione e i vantaggi connessi alle alternative possibili al processo.

³³⁵ Cfr. par. 2.4.1 e 3.3.

Del resto, prerequisito essenziale per l'autonomia effettiva delle parti nella risoluzione di un conflitto è un'adeguata informazione di esse.

Altra caratteristica della mediazione olandese, peraltro, è la possibilità per le parti di poter sempre recedere liberamente dalla procedura (mediazione volontaria).

Al riguardo, la dottrina ha distinto³³⁶, per quanto riguarda la volontarietà, varie forme di mediazione, distinguendo tra volontarietà oggettiva e soggettiva e, con riguardo al tempo in cui la volontà è manifestata, tra mediazione precoce e processuale.

La volontarietà quale caratteristica della procedura di mediazione è, invero, oggetto di vivace dibattito dottrinale.

Difatti, si deve aver presente che sebbene nel diritto tributario olandese, sia le autorità fiscali che il contribuente scelgono volontariamente di risolvere il loro conflitto attraverso la mediazione, talora, pur non essendovi alcun obbligo di avvalersi di tale procedura, essa appare l'unica scelta al fine di risolvere il conflitto in modo certo (autodeterminazione formale).

In particolare, se da un lato, autorevole dottrina³³⁷ reputa che la mediazione fiscale obbligatoria sia incompatibile con l'autodeterminazione, dall'altro, *ex adverso*³³⁸ si guarda con favore

³³⁶ A. DE ROO E R. JAGTENBERG, *De praktijk van mediation in ons omringende landen*, studio comparativo commissionato dal Ministero della Giustizia all'*Erasmus University* di Rotterdam, 2003, p. 78.

³³⁷ D. VAN HOUT, cit.

³³⁸ Si consideri che sono state avanzate delle proposte di legge in tal senso (proposte da VAN DER STEUR) che modificando la Legge Generale Amministrativa e sulle imposte statali (GALA) promuovono il ricorso alla mediazione in diritto amministrativo (legge sulla promozione della mediazione in diritto amministrativo), nonché di modifica del libro 3 e 7 del codice civile e del codice di procedura civile ed altre leggi di diritto civile per promuovere l'utilizzo della mediazione nel diritto privato.

all'obbligatorietà della procedura, ritenendo che essa favorisca le economie di scala³³⁹.

La tesi opposta, invece, osserva che una procedura obbligatoria di mediazione non sia conciliabile con l'autodeterminazione formale da cui deriverebbe, necessariamente, la libertà delle parti di scegliere il modo in cui risolvere il conflitto.

Tale orientamento evidenzia che il processo decisionale dell'Amministrazione fiscale avviene a seguito di una ponderazione di interessi, ai sensi dell'art. 3, comma 4 del GALA, che verrebbe ad essere necessariamente condizionato, ove fosse introdotta obbligatoriamente la mediazione.

In particolare, in Olanda nel procedimento di opposizione è necessario, nella maggior parte dei casi, un contraddittorio con il contribuente, ex art. 7, par. 2 dell'AWB, a seguito del quale l'ispettore decide sull'opposizione stessa.

L'ispettore ha l'obbligo di tutelare gli interessi del singolo contribuente, dovendo però aver riguardo ad una molteplicità di interessi. Di conseguenza, ad avviso della dottrina favorevole alla volontarietà della procedura di mediazione, ove la decisione di ricorrere alla mediazione venisse resa obbligatoria, si avrebbe una violazione implicita della discrezionalità di decisione sull'opposizione, rimessa attualmente all'ispettore: verrebbe limitata, cioè, la sua libertà di decidere se l'istanza del contribuente debba essere respinta, con conseguente prosecuzione del processo in fase di appello.

³³⁹ In dottrina per approfondimenti sull'obbligatorietà o meno della procedura, vedi G. VAN DER BURGHT, *Een enkele kanttekening bij het artikel van mr. B. Jongmans, getiteld 'Fiscale mediation is here to stay'*, WFR 2006/1363 e R.M. KAVELAARS-NIEKOOP, *We nemen nog een rondje extra! Fiscale mediation als alternatief voor geschilbeslechting?*, WFR 2008/1365.

L'obbligatorietà della procedura di mediazione, infatti, comporterebbe, come accade nel nostro ordinamento, l'obbligo per l'Amministrazione di instaurare tale fase, anche ove le doglianze del contribuente siano ritenute infondate: ciò in quanto, un'eventuale decisione di non utilizzare la mediazione richiesta dal contribuente, potrebbe comportare l'inammissibilità dell'opposizione³⁴⁰.

A tal proposito si osserva che, nonostante tale inevitabile conseguenza, comportante la dilatazione dei tempi di accesso alla giustizia anche nelle ipotesi in cui le ragioni del contribuente sono prive di ogni fondamento, la scelta dell'obbligatorietà appare preferibile, per evitare le deleterie conseguenze che sono state esaminate nello studio del sistema australiano³⁴¹.

Per capire meglio la differenza tra la fase di mediazione e il procedimento giurisdizionale, la dottrina olandese³⁴² distingue tra conflitto e contestazione, definendo la controversia come qualificazione giuridica di un conflitto, ossia un disaccordo, spesso causato da divergenze di opinione: è proprio in tali liti che la mediazione può essere un efficace strumento deflativo, contemperando gli interessi delle parti.

Secondo tale orientamento, gli interessi che vengono in rilievo in una mediazione vanno distinti in tre categorie: interessi procedurali, ossia gli interessi che riguardano il modo in cui la soluzione dei conflitti viene eseguito (procedura formale e costi della stessa), interessi psicologici ed interessi sostanziali.

A tal proposito, si osserva, in un'ottica comparatistica, una certa convergenza sulle cause che danno origine alle liti fiscali.

³⁴⁰ Si veda il documento dell'*ombudsman* olandese del 12 gennaio 2009, nr. 2009/004.

³⁴¹ Cfr. par. 3.2.

³⁴² D. VAN HOUT, cit.

Difatti, in Canada e negli Stati Uniti, una serie di studi sulle possibili cause e soluzioni per il crescente numero di conflitti fiscali, hanno sottolineato che tale tipologia di controversie è causata, in gran parte, dalla difficoltà di comunicazione tra i contribuenti e l'Amministrazione fiscale.

Negli Stati Uniti, ad esempio, in un rapporto di ricerca dell'Avvocatura Nazionale del contribuente, sono stati individuati quali fattori determinanti la maggior parte delle liti, accanto alla cattiva comunicazione, la scarsa informazione, le risposte intempestive e la mancanza di accessibilità ad un contatto personale, con conseguente maggiore ricorso all'opposizione³⁴³.

Peraltro, anche dalla ricerca condotta dal Dipartimento canadese delle Finanze sembra evincersi che la gran parte del contenzioso sia causata dalla convinzione dei contribuenti che la fase di contestazione sia di scarsa qualità.

Del pari, gli studi che hanno avuto luogo nei Paesi Bassi, indicano quali principali cause delle procedure di opposizione i problemi di comunicazione con l'Amministrazione incontrati dai cittadini³⁴⁴.

Il rapporto del mediatore nazionale olandese del 2 febbraio 2010³⁴⁵ mostra come la maggior parte dei contribuenti lamenti che le autorità fiscali non provvedano a richiamarli in caso di insuccesso a seguito del primo tentativo di contatto. Inoltre, viene denunciata, una

³⁴³ *National Taxpayer Advocate's 2009 Annual Report to Congress*, 6 Gennaio 2010, <<http://www.irs.gov/advocate/article/0,,id=217850,00.html>> e *IRS, Appeals Customer Satisfaction Survey National Report, FY 2008 Results* (6 Feb. 2009), *IRS, Appeals Customer Satisfaction Survey National Report, FY 2007 Results* (6 Marzo 2008) *IRS, Appeals Customer Satisfaction Survey National Report, FY 2006 Results* (5 Maggio 2007).

³⁴⁴ B. JONGMANS e CH. LANGEREIS, *Rules of Engagement, Hoe mediation de fiscale procespraktijk zal veranderen, fascial tijdschrift Vermogen 2009, p. 18 e ss.* Nieuwsbrief 14 maggio 2008, <www.Belastindienst.nl>

³⁴⁵ In dettaglio, si tratta del documento *Vakstudie Nieuws (V-N) 2010 / 13.10*.

mancanza di comunicazione interna tra i vari Uffici, tempi lunghi, scarso riconoscimento di quanto rappresentato e la mancanza di un'efficace informazione.

Si tratta di risultati, invero, affini a quelli emersi dalla ricerca (citata) effettuata in Stati Uniti e Canada.

La dottrina³⁴⁶ critica dunque il ruolo del mediatore nazionale olandese, che ai sensi del capitolo 9, sezione 9.2 della legge generale amministrativa (AWB)³⁴⁷, si occupa esclusivamente delle procedure di reclamo riguardanti la condotta degli Uffici nel controllo dell'evasione, senza aver riguardo a circostanze quali il tipo di trattamento riservato ai contribuenti, in caso di mancanza di ascolto e di serietà.

Un orientamento dottrinale³⁴⁸ reputa che la metà del contenzioso tributario potrebbe essere evitato, avendo riguardo a tali fattori e analizza la stretta correlazione tra il modo in cui i contribuenti sono trattati da parte delle autorità fiscali e l'insorgere di controversie, evidenziando che la fiducia nell'Amministrazione dipende strettamente da una sua condotta corretta e dall'equo trattamento riservato ai contribuenti.

Una valutazione della mediazione da parte della Regione fiscale orientale olandese, in particolare, ha dimostrato che il vantaggio principale di tale procedura per i contribuenti è la possibilità offerta loro di essere ascoltati dall'Amministrazione, permettendo una migliore individuazione dei fatti alla base della lite³⁴⁹.

³⁴⁶ D. VAN HOUT, cit.

³⁴⁷ In dettaglio, AWB è l'acronimo di *Algemene wet bestuursrecht*.

³⁴⁸ J.B.H. RÖBEN, *Mediation*, *WFR 2004/1181*, J.L.M. GRIBNAU, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, *Guida Quint 1998*, p. 123-126 e 266 e ss., A. BRENNINKMEIJER, e altri *Handboek Mediation*, *Den Haag: Sdu Uitgevers 2013*, p. 75 e A.H. SANTING - *Wubs, Mediation in juridisch perspectief*, *Deventer: Kluwer 2012*, p. 81.

³⁴⁹ Cfr. B. ENSINK, *De kracht van mediation*, *afstudeerscriptie Fiscale economie* del 15 marzo 2010 in *Saxion Hogeschool Enschede*.

Ciò deve essere tenuto in particolare considerazione anche nel nostro ordinamento, avendo presente che per evitare le liti fiscali, primariamente, occorrerebbe una maggiore attenzione al contribuente, elevando il principio del contraddittorio endoprocedimentale a principio generalizzato dell'accertamento e liquidazione dell'imposta e prevedendolo come obbligatorio per tutti gli strumenti deflativi.

Sulla base delle considerazioni che precedono, autorevole tesi³⁵⁰ ha proposto, in Olanda, un'interpretazione estensiva del concetto di interessi sostanziali, ricomprendendovi non solo gli interessi direttamente collegati ad una valutazione o ad una decisione su una specifica controversia, ma tutti gli interessi economici, non procedurali, che direttamente o indirettamente possano essere fatti risalire al conflitto fiscale, quali la competitività, gli interessi degli azionisti, gli interessi dei lavoratori, la reputazione dell'azienda, la certezza del diritto, il rispetto, l'uguaglianza giuridica, eccetera.

Ciò in quanto, nei Paesi Bassi, nel ricorso alla mediazione viene data grande attenzione al componimento degli interessi procedurali e psicologici in gioco, senza aver riguardo agli altri interessi che, invece, secondo tale orientamento, meriterebbero essere tenuti in debita considerazione.

Tale tesi è condivisa da coloro³⁵¹ che ritengono la mediazione possa favorire il cd. *horizontal monitoring* (vigilanza orizzontale)³⁵².

Di contrario avviso fu, invece, inizialmente, il Segretario di Stato³⁵³, secondo cui la mediazione non risultava adatta a tale scopo.

³⁵⁰D. VAN HOUT, cit.

³⁵¹ J.G. KUIPER, *Mediation – het compromis voorbij*, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2006/6, p. 14 e ss. e J.G. KUIPER, *'Horizontaal toezicht en de Harvard-onderhandelingsmethode*, *WFR* 2008/1439.

³⁵² Per approfondimenti sul monitoraggio orizzontale, vedi http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf

³⁵³ Dichiarazione del *Staatssecretaris* del 12 aprile 2007, nr. DGB2007-1685, V-N 2007/20.4.

Tuttavia, deve darsi atto che, a seguito delle forti critiche dell'Associazione per la mediazione fiscale³⁵⁴, si è assistito ad un mutato orientamento del Segretario di Stato, che ha attualmente assegnato alla mediazione un ruolo all'interno del monitoraggio orizzontale, ritenendola strumento adeguato per la composizione dei conflitti complessi³⁵⁵.

4.4.1 Riservatezza della procedura

Un'ulteriore problematica affrontata dalla dottrina olandese attiene alla garanzia che la riservatezza delle informazioni rivelate durante la mediazione fiscale sia assicurata.

In particolare, la riservatezza durante la procedura di mediazione può essere definita come la garanzia che le parti hanno di comunicare senza che le informazioni vengano utilizzate contro di loro, in una fase successiva. La riservatezza mira, dunque, a che i veri interessi delle parti possano emergere con maggiore facilità.

In Olanda, tuttavia, la previsione di riservatezza nella procedura di mediazione sembra porsi in conflitto con la legge sull'*Open Government (WOB* ³⁵⁶), sancita all'art. 110 della Costituzione olandese, secondo cui le decisioni degli enti pubblici dovrebbero sempre essere chiare e trasparenti

³⁵⁴ <www.vfmmediator.nl/publicatiemap/Brief_aan_Eerste_Kamer_der_Staten-Generaal_12-09-2007.PDF> e R. VOS, *Mediation in belastingzaken: Er kan nog veel meer als we het willen*, Tijdschrift Formeel Belastingrecht 2007/7, p. 24.

³⁵⁵ *Versterkingfiscalerechtshandhaving (nr. 30 322)* in EERSTE KAMER, dichiarazione del *staatssecretaris* del 12 settembre 2007.

³⁵⁶ WOB è l'acronimo di *Wet openbaarheid van bestuur*, con cui si intende una modalità di esercizio del potere, a livello sia centrale che locale, basato su modelli che consentono alle amministrazioni di essere "aperte" e "trasparenti" nei confronti dei cittadini.

Quest'ultima regola risulta, infatti, difficilmente conciliabile con la previsione di riservatezza durante la fase di mediazione, volta a far sì che le parti siano in grado di parlare e negoziare liberamente.

Al riguardo, secondo autorevole dottrina³⁵⁷ il conflitto tra norme va risolto in applicazione del principio *lex specialis derogat legi generali*, per cui la riservatezza di cui all'art. 2, par. 5 dell'AWB³⁵⁸ e la riservatezza prevista durante la mediazione sarebbero cedevoli rispetto alla trasparenza imposta dalla WOB.

In sostanza, tale tesi propende per una soluzione analoga a quella che, come si è avuto modo di vedere³⁵⁹, è stata adottata negli Stati Uniti, nei quali è stata prevista una deroga alla riservatezza delle informazioni fornite durante la mediazione fiscale.

Quanto alla giurisprudenza olandese, *leading case* cui far riferimento nel bilanciamento tra la legge WOB e le esigenze tutelate da un accordo di riservatezza è il caso esaminato dalla Corte distrettuale di Assen del 31 marzo del 2009³⁶⁰.

In particolare, in quell'occasione la Corte statui dovesse essere presi in considerazione solo gli interessi rilevanti alla base della richiesta WOB per valutare, a seguito di un bilanciamento degli interessi coinvolti, se le informazioni potessero essere fornite o se, all'opposto, sussistesse un impedimento assoluto o relativo alla loro rivelazione.

Da tale decisione deriva, dunque, che nell'ambito di applicazione della legge WOB rientrano sia i documenti esibiti dalle parti nel corso di una mediazione che le relazioni del mediatore, con la conseguenza che, durante la procedura di mediazione, le parti devono

³⁵⁷ H. MONTRÉE e A. OOSTERMAN, *Mediation en vertrouwelijkheid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2009, p. 137.

³⁵⁸ Legge generale amministrativa.

³⁵⁹ Cfr. par. 2.4.3.

³⁶⁰ *Rechtbank Assen* del 31 marzo 2009, *Kenmerk: 08/232Wob, LJV BH9172, TijdschriftvoorConflicthantering*, 2009, nr. 6, p. 4.

aver presente che la riservatezza pattuita nell'accordo *standard* risulta cedevole nei confronti della legge WOB.

Ad ogni modo, deve aversi presente che l'accordo di mediazione seriale con l'Amministrazione, rinviando all'art. 67 della legge generale sulle imposte statali (AWR)³⁶¹, consente di evitare che, in applicazione della legge WOB, vengano fornite informazioni sui singoli contribuenti. Inoltre, la prevalenza dell'art. 67 AWR, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2008, sulla legge WOB, è stata confermata dal Consiglio di Stato, che ha ritenuto si sia in presenza di un regime informativo straordinario³⁶².

Conseguentemente, in Olanda, il sistema di esenzione di cui all'art. 67, comma 3 AWR determina che le disposizioni sulla segretezza dell'imposizione fiscale abbiano la precedenza rispetto alle regole generali della WOB, in quanto in rapporto di specialità, evitando che le informazioni sui singoli contribuenti possano essere fornite a terzi.

Dunque, la riservatezza è assicurata nel diritto tributario olandese, ai sensi dell'articolo 67 AWR, che trova applicazione anche in materia di mediazione. Deve però aversi presente che l'obbligo di riservatezza di cui all'art. 67 AWR non si applica in ogni caso: le informazioni possono essere infatti condivise tra i funzionari del Fisco all'interno delle Amministrazioni fiscali di appartenenza, a condizione che esse risultino necessarie per l'attuazione della riscossione delle imposte statali.

Inoltre, l'art. 67 AWR non si applica in ulteriori ipotesi: le situazioni in cui vi è un obbligo di legge alla divulgazione (articolo 67, comma 2 bis AWR), le ipotesi in cui la divulgazione è necessaria

³⁶¹ AWR è l'acronimo di *Algemene wet inzake rijksbelastingen*. si tratta della legge generale sulle imposte statali che prevede la riservatezza in materia fiscale.

³⁶² Decisione del Consiglio di Stato (*Raad van State*) del 14 aprile 2010, nr. 200906092/1/H3, LJN BM1041.

per il corretto svolgimento di una pubblica funzione amministrativa (art. 67, comma 2 *ter* AWR)³⁶³.

Peraltro, il Ministro delle Finanze, ai sensi dell'art. 67, comma 3 AWR, ha il potere di concedere l'esenzione dalla riservatezza: tale deroga è concessa se la trasmissione dei dati è necessaria per il corretto esercizio del potere pubblico o per casi fortuiti o imprevisti o dove la fornitura di dati è ritenuta indispensabile.

Si pone pertanto il problema del se sia coperta da riservatezza la dichiarazione effettuata da un contribuente durante una mediazione, in cui egli ammetta di aver commesso un reato.

Invero, se si tratta di reati gravi, il mediatore è tenuto, al pari di tutti i cittadini, a farne denuncia ai sensi dell'art. 160 del codice penale olandese: di conseguenza, se l'illecito consiste, ad esempio, nell'aver accettato tangenti, l'obbligo di denuncia, di cui all'art. 162 c.p., ha la precedenza rispetto al segreto fiscale di cui all'art. 67 AWR.

Per i reati minori, del resto, i funzionari sono esentati dall'obbligo di riservatezza, potendo provvedere spontaneamente a denunciarli al pubblico ministero. Inoltre, in base all'art. 162, comma 1 *quater* c.p. un funzionario è tenuto a dichiarare se, nell'esercizio delle sue funzioni, viene a conoscenza di un reato.

In sostanza, il mediatore olandese essendo un funzionario del Fisco, in linea di principio, sarebbe tenuto al rispetto di tale regola, tuttavia, in qualità di mediatore interno è chiamato, contemporaneamente, a garantire la riservatezza della mediazione.

³⁶³ Inoltre, il sistema giuridico olandese ha circa trenta leggi che prevedono il segreto professionale, tra cui, a titolo esemplificativo, si ricorda, la legge a tutela delle informazioni necessarie per la corretta esecuzione del credito ipotecario (*Woz*), il decreto sui diritti di assistenza sanitaria, il decreto sul contributo di assistenza, ecc.

Ne deriva che, avendo in ipotesi di reati lievi, il funzionario una mera facoltà di denuncia, di prassi, preferisce tutelare la riservatezza della mediazione.

Con riferimento all'ordinamento italiano, come visto³⁶⁴, la tutela della riservatezza nella procedura di mediazione tributaria, contrariamente a quanto avviene nella mediazione civile e commerciale, non è oggetto di disciplina da parte dell'art. 17 *bis* del D.lgs n. 546 del 1992.

In merito, invece, al fine di garantire una maggiore efficacia della mediazione, sarebbe opportuna un'espressa previsione di legge, in modo analogo a quanto accade negli ordinamenti stranieri.

Nelle more, peraltro, pare preferibile ritenere applicabile ai mediatori interni l'art. 220 c.p.p. sul segreto professionale, con prevalenza sull'art. 331 c.c.p., prevedente l'obbligo denuncia di reato da parte dei pubblici ufficiali e degli incaricati di pubblico servizio.

In tal modo, infatti, verrebbe assicurata la riservatezza delle dichiarazioni rese o acquisite durante la procedura di mediazione da parte dei funzionari che la gestiscono.

L'analisi comparativa, infatti, ha evidenziato la necessità di una disciplina che assicuri, da un lato, che le dichiarazioni rese o le informazioni acquisite durante il procedimento di mediazione non possano essere utilizzate, nel successivo giudizio innanzi alle Commissioni tributarie e dall'altro, che gli Uffici non possano avvalersi di tali informazioni per l'emanazione di atti inerenti l'attività accertativa, delle annualità successive o precedenti non prescritte.

³⁶⁴ Cfr. par. 1.7.

4.4.2 L'indipendenza del mediatore

Altra tematica molto discussa dalla dottrina olandese, al pari di quanto accaduto nel diritto interno, attiene alla necessità di un mediatore esterno, a garanzia dell'indipendenza di tale soggetto.

Al riguardo, nella mediazione-pilota da parte delle autorità fiscali olandesi venne effettuata una valutazione sulla soddisfazione dei contribuenti in relazione ai mediatori interni ed esterni³⁶⁵.

In particolare, nel suddetto progetto pilota vennero utilizzati sia mediatori interni che esterni, entrambi valutati con un'indagine realizzata dopo il completamento della mediazione.

Di grande interesse appaiono i risultati del suddetto sondaggio di gradimento sull'operato di mediatori interni ed esterni che evidenziò, in linea di massima, un eguale gradimento tra le due tipologie di mediatori (specificamente, il mediatore interno venne valutato solo 0,2 punti in più rispetto al mediatore esterno).

Tali valutazioni, peraltro, sembrano corrispondere ai risultati dell'analoga ricerca effettuata negli Stati Uniti, in cui l'indipendenza e la correttezza dell'operato di tali mediatori venne valutato (in una scala da 0 a 5) 4,13.

Si tratta di dati che, ad avviso di chi scrive, dovrebbero essere prese in considerazione anche in Italia, ogniqualvolta si propone di introdurre mediatori esterni a garanzia di un'effettiva indipendenza di tali soggetti dai soggetti accertatori.

Difatti, gli studi empirici effettuati all'estero dimostrano che l'uso di un mediatore interno non comporta alcun effetto negativo, risultando la mediazione egualmente efficace.

³⁶⁵ *Belastingdienst/Centrum voor proces en productontwikkeling Sector Onderzoek en Marketing, Pilot Mediation, Deevaluatie mediations*, Utrecht gennaio 2005, p. 12.

Di conseguenza, se conformemente ai risultati delle ricerche effettuate negli Stati Uniti e durante il progetto pilota olandese, la mediazione fiscale ha i medesimi effetti positivi, a prescindere dalla posizione rivestita dal mediatore (interno o esterno), appare preferibile, dato il notevole risparmio in termini di costi che tale scelta comporta, che a gestire tale procedura siano funzionari interni all'Amministrazione finanziaria.

Piuttosto, per garantire un'adeguata competenza dei funzionari preposti a gestire tale fase amministrativa pre-contenziosa, occorrerebbe assicurare un'adeguata formazione degli stessi sulle tecniche di soluzione dei conflitti, prevedendo una ripartizione di competenze per materie.

In tal modo, la mediazione verrebbe gestita da funzionari specializzati in singoli tributi, con possibilità di cogestione della procedura da parte di più funzionari, in casi di notevole complessità.

4.5 Orientamenti dottrinali sull'efficacia della mediazione nei vari stadi delle liti

Autorevole dottrina³⁶⁶ ha evidenziato come nei conflitti fiscali vi siano spesso grandi differenze di potere tra le parti: tale mancanza di equilibrio può comportare che una parte non ritenga di essere in grado di difendere in modo adeguato i propri interessi, temendo di essere costretta ad ammettere che il maggior importo contestato sia dovuto.

Il timore, cioè, è quello che eventuali osservazioni rese sul merito della controversia possano, per esempio, essere utilizzate dall'Amministrazione per porre fine al conflitto in suo favore.

D'altro canto, tuttavia, rapporti di forza sbilanciati tra le parti possono determinare l'effetto opposto: il soggetto meno forte potrebbe

³⁶⁶ D. VAN HOUT, cit.

accusare quello con maggiore autorità di manipolazione e abuso del potere, in modo da costringerlo ad essere più accondiscendente oppure a ritirarsi dal conflitto.

Le differenze di potere sono, per tali motivi, considerate come condizioni di partenza sfavorevoli per la mediazione³⁶⁷.

E' stato osservato come, nel diritto tributario, le differenze di potere possono derivare dal fatto che l'Amministrazione disponga di poteri legali e fiscali nei confronti del contribuente.

L'Amministrazione inoltre possiede, a causa delle dimensioni dell'organizzazione, notevole esperienza nelle controversie legali ed approfondite conoscenze giuridiche.

Secondo autorevole dottrina³⁶⁸ sussisterebbe quindi, un rapporto giuridico asimmetrico di fatto e di diritto tra le autorità fiscali e i contribuenti. Di contro, altri autori³⁶⁹ evidenziano che tale rapporto giuridico asimmetrico non incida sulla capacità delle parti nella risoluzione dei conflitti, poiché l'asimmetria tra il contribuente e l'Amministrazione si verifica pur sempre all'interno di un rapporto giuridico.

In altri termini, il potere delle autorità fiscali risulta limitato dalla legge ed il diritto tributario offre un'adeguata tutela giuridica ai contribuenti. Ad esempio, in Olanda l'Amministrazione ha l'autorità di contestare maggiori imposte dovute ai contribuenti, *ex art. 11 AWR* ma, allo stesso tempo, è la legge che definisce quali sono i casi in cui il potere può essere esercitato³⁷⁰.

³⁶⁷ A. BRENNINKMEIJER, e.a. *Handboek Mediation, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013*, p. 75 e A.H. SANTINGWUBS, *Mediation in juridisch perspectief, Deventer: Kluwer 2012*, p. 81.

³⁶⁸ J.L.M. GRIBNAU, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Guida Quint 1998, p. 123-126 e 266 e ss.

³⁶⁹ D. ALLEWIJN, *Met de overheid om tafel. Vertrouwen in de overheid als central thema in mediation, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007*, p. 16.

³⁷⁰ Si veda Corte Suprema (*Hoge Raad*) 29 dicembre 1954, BNB 1955/51 e Corte Suprema 22 febbraio 1989, BNB 1989/145.

Del resto, ove l'imposta contestata sia ritenuta eccessiva, i contribuenti possono proporre opposizione e successivamente appello, essendo garantita in tal modo un'adeguata protezione legale.

La possibilità di contestare gli atti dell'Amministrazione è, dunque, un potere attribuito dall'ordinamento olandese al contribuente, contro l'erroneo uso del potere delle autorità fiscali.

Qualora l'asimmetria sussista all'interno di un rapporto giuridico, quindi, l'equilibrio è assicurato dal diritto (le stesse considerazioni possono ritenersi valide nel diritto interno).

Pertanto, un mediatore nell'esercizio delle tecniche di soluzione dei conflitti può prendere in considerazione le differenze di potere tra le parti. Al riguardo, autorevole dottrina³⁷¹ individua in ogni conflitto tre stadi, che influiscono sul modo in cui tale lite può essere risolta.

Secondo tale tesi, in particolare, nella prima fase della lite tra Amministrazione e contribuenti, in linea di principio, non sarebbe richiesto l'intervento di una terza parte, perché le parti potrebbero ancora individuare in autonomia la soluzione del conflitto.

Pertanto, poiché molte controversie tra Amministrazione e cittadini nascono sulla base di problemi di informazione e comunicazione, la gran parte delle liti potrebbe essere risolta attraverso un dialogo costruttivo, con attenzione all'impatto della correttezza procedurale e interrelazionale: è questa la tipologia di controversie in cui la mediazione risulta essere particolarmente utile.

Tuttavia, ove il conflitto sia in una fase più avanzata, la necessità dell'intervento di una terza parte diviene indispensabile, non essendo di solito possibile, per le parti, individuare correttamente in modo autonomo una soluzione alla controversia.

³⁷¹ M.C. EUWEMA, L. VAN DER VELDEN e C.C.J.M. KOETSEN RUIJTER, *Prettig contact met de overheid, Ministerie van Binnenlandse Zaken in Koninkrijksrelaties: Den Haag* 2010, p. 58 e ss.

In tali casi, dunque, per porre fine alla lite, si ricorre di solito all'intervento di una terza parte, essendo il rapporto reciproco tra le parti connotato, a quello stadio, da sfiducia e ostilità. Anche in tali ipotesi, peraltro, la mediazione può essere un sistema di soluzione dei conflitti adeguato, poiché in tale procedura molta attenzione è riservata alla comunicazione reciproca.

Di contro, ove la lite sia in fase ulteriormente avanzata, la volontà delle parti di comporre la controversia in modo amichevole è, in genere, venuta meno, con la conseguenza che il ricorso alla mediazione è meno efficace.

La cessazione di un conflitto, infatti, può avvenire in modo migliore se la mediazione fiscale è tentata in una fase iniziale della controversia, mentre, ove si ricorra ad essa quando la lite abbia già raggiunto un certo stadio di *escalation*, tale procedura diviene sempre meno utile.

A tal proposito, autorevole dottrina³⁷² evidenzia come tanto più aumenta l'*escalation* del conflitto, tanto più diminuisce la fiducia del contribuente nella procedura di mediazione interna.

L'intervento di un singolo mediatore interno, dunque, può essere controproducente nella risoluzione di una lite in stadio avanzato: dagli studi emerge, infatti, che la mediazione può essere utilizzata al meglio nelle prime fasi del conflitto, ossia in quella che nel sistema olandese è la fase dell'opposizione all'atto dell'Amministrazione.

Tali studi appaiono particolarmente utili per una verifica delle scelte operate dal legislatore interno nel dettare la disciplina di cui all'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 546 del 1992.

³⁷²M. C. EUWEMA, L. VAN DER VELDEN, C. C. J. M. KOETSEN RUIJTER, *Prettigcontact met de overheid, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties: Den Haag 2010*, p. 58 e ss.

Alla luce di quanto precede, infatti, risulta appropriato il prevedere il rimedio della mediazione solo in una fase pre-processuale, prima ancora che un giudizio venga radicato innanzi alle Commissioni tributarie.

4.6 Formazione dei mediatori sulle tecniche di soluzione delle controversie

Ad avviso di autorevole dottrina³⁷³, talora le parti non sono razionali nella gestione dei conflitti, poiché l'esperienza personale può influenzare il loro comportamento conflittuale.

Al riguardo, viene evidenziato che mentre le decisioni giurisprudenziali si basano su un sistema oggettivo e razionale, la percezione della giustizia soggettiva è fortemente influenzata da molti fattori, quali le emozioni, caratteristiche personali, il livello di istruzione o la non uniformità delle informazioni.

Secondo tale orientamento, dunque, l'implementazione della mediazione fiscale nel diritto olandese ha aiutato i contribuenti in una migliore comprensione della giustizia, consentendo loro di avere un quadro giuridico più chiaro, ogniqualvolta si trovino ad affrontare una controversia con le autorità fiscali.

In particolare, si ricorda che in Olanda l'introduzione della mediazione nel contenzioso tributario avvenne ad opera del Segretario di Stato delle Finanze l'8 aprile 2005³⁷⁴.

Pressappoco nello stesso periodo, venne iniziato nella provincia di Overijssel un progetto pilota che prevedeva una fase precoce di contatto telefonico con i contribuenti potenzialmente litigiosi, ossia

³⁷³ D. VAN HOUT, cit.

³⁷⁴ Lettera del Segretario di Stato delle Finanze dell'8 aprile 2005, V-N 2005 / 21.3 con cui vennero annunciate le prime iniziative per migliorare la fase di contestazione degli atti dell'Amministrazione.

nei confronti di coloro che avevano avuto un'opposizione archiviata: si trattava del progetto pilota noto con il nome di "Metodo Overijssel", che ebbe un notevole successo nazionale³⁷⁵.

Il Fisco, peraltro, aveva avviato in quel momento un progetto pilota analogo, denominato "Bellen bij bezwaar", ossia, "Call su opposizione"³⁷⁶.

Di interesse, ai fini dell'analisi comparativa, è la scelta che venne operata dall'Olanda di prevedere, per i dipendenti dell'Amministrazione che gestiscono la procedura di mediazione, un corso specifico volto all'apprendimento di tecniche di abilità di soluzione dei conflitti.

Questo corso, attualmente già seguito da gran parte del personale dell'Amministrazione, venne predisposto dal Fisco in accordo con il Segretario di Stato, secondo cui l'acquisizione di specifiche competenze in tale ambito avrebbe costituito, per i funzionari mediatori, un'efficace aiuto nella prevenzione e risoluzione dei conflitti nella fase precoce³⁷⁷.

Si tratta di un'iniziativa notevole, diffusa nell'ambito di tutta la struttura territoriale dell'Amministrazione finanziaria olandese, che ha introdotto un nuovo informale approccio nelle liti con i contribuenti, contribuendo a determinare un diverso atteggiamento di essi nelle procedure di opposizione e di denuncia.

³⁷⁵Per approfondimenti, A. M. DE KONING e J. BROUWER, *Methoden Overijssel: bouwen aan vertrouwen. De inzet van mediationvaardigheden en mediation door de overheid*, NMI-kennisreeks 2008.

³⁷⁶Cfr. Lettera del Segretario di Stato del 18 maggio 2011 alla Camera, prot. 2010-2011, 32500IXB, nr. 21, Adozione del bilancio del Ministero delle Finanze (IXB) per l'anno 2011 e la relazione sulla gestione fiscale 2010, p. 12.

³⁷⁷Cfr. Piano fiscale 2008. Nota in risposta alla relazione, II 2007-2008 31 205, n. 9, UN 2007 / 52.1, Lettera del ministro delle Finanze 27 febbraio 2008, n. 2008-00.833 DGB U, UN 2008 / 12.4 e TH.W.M. POOLEN, *Horizontaal toezicht vanuit het perspectief*, 101, TFO 2009/16.

Si tratta, ad avviso di chi scrive, di un progetto lodevole che, per garantire una più efficace gestione della procedura di mediazione, dovrebbe essere previsto, in maniera analoga, anche in Italia.

Nel nostro ordinamento, in particolare, la necessità che i funzionari che gestiscono la procedura di mediazione tributaria abbiano, al pari di quanto accade in quella civile, la conoscenza di tecniche di gestione dei conflitti, da acquisire a seguito di una specifica formazione in materia, garantirebbe una loro maggiore professionalità.

Sebbene un'attività formativa di tal genere nei confronti di tutti i funzionari mediatori comporterebbe un costo, occorre considerare che le conoscenze e le competenze apprese consentirebbero una più efficace gestione della procedura di mediazione, consentendo una migliore prevenzione delle liti innanzi agli organi giurisdizionali.

Del resto, le tecniche base di gestione dei conflitti sono apprese in tempi relativamente brevi da parte di un mediatore civile: tale abilità, dunque, potrebbe essere appresa ed insegnata anche nel diritto tributario.

Sarebbe auspicabile, dunque, un investimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, nella formazione dei propri funzionari mediatori, volta allo sviluppo delle loro capacità di comunicazione e negoziazione.

Sembra opportuno cioè, al fine di garantire la qualità del contatto interpersonale con i contribuenti, che durante la fase pre-processuale, venga assicurato loro non solo che il mediatore interno abbia un'adeguata formazione giuridica, privilegiando nelle controversie complesse i dipendenti abilitati alla professione forense, ma altresì, una formazione specifica in materia di gestione dei conflitti.

5. Conclusioni

5.1 Prospettive

Nel suo complesso, l'indagine condotta ha avuto lo scopo di rilevare una serie di elementi, che il legislatore interno dovrebbe aver presenti, per il successo degli strumenti di deflazione del contenzioso tributario.

In particolare, l'analisi comparativa ha dimostrato che l'assenza di una regolamentazione di procedure di cooperazione e collaborazione con il contribuente nella fase endoprocedimentale riduce l'utilità degli istituti deflativi.

Infatti, la presente indagine evidenzia che la maggior parte delle controversie tra Amministrazione finanziaria e contribuente potrebbe, con alta probabilità, essere evitata, ove fosse sancito espressamente il diritto della parte ad esprimersi sui fatti rilevanti, prima dell'emissione di un provvedimento per essa sfavorevole³⁷⁸.

Invero, la previsione di un contraddittorio endoprocedimentale non differenziato a seconda della fattispecie legale ai fini della quale esso rileva, ma valevole per tutti i procedimenti di accertamento tributario, a prescindere dal tipo di imposta del cui presupposto si valuti la sussistenza, consentirebbe di evitare il sorgere di gran parte del contenzioso fiscale.

Andrebbe quindi rimediata la scelta operata dal legislatore italiano di non prevedere un principio generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale, auspicando, invece, l'introduzione di un generale diritto di audizione (anche solo documentale), prima dell'emissione di un provvedimento definitivamente sfavorevole alla parte.

³⁷⁸ Cfr. par. 4.4.

Difatti, tale previsione consentirebbe di evitare che il contribuente, a fronte di molteplici strumenti deflativi del contenzioso, sia costretto ad assumere decisioni – ad esempio, in merito alla convenienza o meno dell’acquiescenza, dell’impugnazione ovvero della richiesta di accertamento con adesione – senza essere stato messo compiutamente al corrente di tutte le circostanze di fatto e di diritto considerate e presupposte.

Peraltro, l’indagine ha evidenziato quale ulteriore elemento imprescindibile dell’efficacia degli strumenti deflativi, la conoscenza delle parti dei vantaggi che tali procedure comportano.

Quest’ultima come visto, è assicurata negli Stati Uniti e in Canada, dal modo con cui avviene l’applicazione della mediazione fiscale in tali Paesi, ossia prevedendo che tale procedura sia utilizzata per controversie complesse e di importo notevole.

Allora, per certi versi, si potrebbe essere concordi con le osservazioni di autorevole dottrina³⁷⁹ secondo cui un contribuente rappresentato avrà probabilmente maggiore conoscenza delle implicazioni legali derivanti dalle possibili soluzioni della controversia, con la conseguenza che ove pervenga ad un accordo di mediazione, lo farà, probabilmente, con maggiore consapevolezza rispetto ad un contribuente che, durante tale procedura, non si sia avvalso della rappresentanza legale.

Conseguentemente, l’autonomia delle parti è in grado di esprimersi al meglio se essa è utilizzata da contribuenti ben rappresentati e / o per la soluzione di controversie di notevole valore.

Tale argomento, unitamente alla circostanza che nel caso in cui si ammettesse la possibilità di addivenire ad un accordo di mediazione in ipotesi di controversie di importo elevato, potrebbe derivarne un

³⁷⁹ D. VAN HOUT, cit, cfr. par. 2.4.1.

aumento di gettito per l'Amministrazione finanziaria, induce a riflettere se i tempi siano maturi per prevedere nell'ordinamento italiano un'estensione dell'ambito applicativo della mediazione alla totalità delle controversie, senza alcun limite quantitativo.

Invero, se ragionevole in una prima fase, è stata la limitazione dell'istituto di cui all'art. 17 *bis* del D.lgs. n. 546 del 1992 alle sole controversie di valore inferiore ai 20.000 €, onde consentire alle strutture preposte alla sua gestione di adeguarsi a tale novità procedurale, ad oggi si ritiene auspicabile eliminare la limitazione quantitativa suddetta.

E' chiaro che una scelta siffatta comporta, inevitabilmente, dato l'incremento del carico di lavoro per i funzionari mediatori (i quali dati gli elevati importi in contestazione sarebbero tenuti a prestare una maggiore cura nella gestione della procedura), la necessità di implementarne il numero, garantendo che gli stessi abbiano un'adeguata competenza.

Quest'ultima per essere garantita necessiterebbe, come accade in altri ordinamenti, della previsione di specifici requisiti di professionalità, da regolamentare con legge o con atti interni degli enti impositori.

Si potrebbe, ad esempio, prevedere che ad occuparsi del contenzioso complesso siano i funzionari abilitati all'esercizio della professione forense (peraltro già presenti all'interno degli enti impositori), consentendo loro di iscriversi in un albo speciale dedicato.

Inoltre, al pari di quanto avviene nell'esperienza olandese e nell'ambito della mediazione civile, nei confronti della generalità dei funzionari mediatori dovrebbe essere assicurata un'adeguata formazione in tema di gestione dei conflitti, stabilendo, in aggiunta, una ripartizione di competenze per materie.

In tal modo, si garantirebbe che la mediazione sia gestita da funzionari specializzati in singoli tributi, con possibilità di cogestione della procedura da parte di più funzionari, in casi di notevole complessità.

Invero, sebbene da una previsione siffatta comporterebbe un costo, quest'ultimo sarebbe compensato dall'aumento di efficacia della procedura: da essa deriverebbe, da un lato, una più consistente raccolta delle entrate derivanti dalla definizione degli accordi di mediazione sulle controversie di notevole importo, dall'altro, l'impedimento del formarsi di precedenti negativi avverso le liti suddette.

Inoltre, sembra opportuno mutuare dalla disciplina straniera la previsione di una garanzia assoluta di riservatezza delle informazioni rivelate durante mediazione.

Si auspica, cioè, l'introduzione di una norma che, in modo analogo agli art. 9 e 10 del D.lgs n. 28 del 2010 previsti in materia di mediazione civile, assicuri che anche i mediatori tributari siano tenuti all'obbligo di riservatezza rispetto alle dichiarazioni rese ed acquisite durante il procedimento, l'utilizzo in giudizio delle quali dovrebbe essere vietato, salvo il consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni.

L'utilizzo di quest'ultime dovrebbe essere precluso, inoltre, anche nei confronti dell'Amministrazione finanziaria cui non dovrebbe consentirsi l'emanazione di atti inerenti l'attività accertativa delle annualità successive o precedenti non prescritte.

Infine, al fine di migliorare la percezione dei contribuenti sull'indipendenza dei funzionari mediatori, sarebbe utile introdurre un

divieto di comunicazione *ex parte* al pari di quanto avviene nell'ordinamento statunitense³⁸⁰.

³⁸⁰ Cfr. par. 2.4.4.

BIBLIOGRAFIA

D. ACHILLE, *Disposizioni urgenti in materia di contenzioso tributario e di proroga dei termini relativi alla chiusura delle liti pendenti in materia di dogane ed imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi*, in *il fisco*, 1996/13, p. 3355;

G.W. ADAMS, *Mediating Justice: Legal Dispute Negotiations*, Toronto: CCH Canadian Limited 2003;

G.H.ADDINK, A.J. FOOLE e P. KORT, *Bemiddeling in bestuursrechtelijke rechtsvergelijking perspectief; een voorstel voor een wettelijke regeling*, NTB 2000, p. 119 e ss;

B. AIUDI, *Divagazioni sulla prossima riforma del processo tributario*, in *Bollettino Tributario*, 1992/13, p. 1066;

B. AIUDI, *La definizione preventiva della controversia – Art. 48 d.lgs. 546/92: una norma da riformare*, in *Bollettino Tributario*, 1994/8, p. 591;

L. ALEMANNINO, D. D'ERAMO, *Impugnazione e ricorso nel nuovo processo tributario*, in *Corriere Tributario*, 1996/31, p. 2417;

L. ALEMANNINO, *La conciliazione giudiziale: un istituto più discusso che applicato*, in *Bollettino Tributario*, 1997/9, p. 664;

L. ALEMANNINO, *Problemi generali: la regione «in giudizio» e la conciliazione giudiziale*, in *Corriere Tributario*, 1999/14, p. 1004;

N. ALEXANDER, 2006, *Global Trends in Mediation*, Kluwer Law International BV, The Netherland;

J. ALFINI, *Mediation as a Calling: Addressing the Disconnect between Mediation Ethics and the Practice of Lawyer Mediators*, in *South Texas Law Review* (49) 2008, p. 829 e ss.;

D. ALLEWIJN, *Met de overheid om tafel. Fair play aan beide kanten*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013;

D. ALLEWIJN, *Tussen partijen is in geschil... De bestuursrechter als geschilbeslechter (diss. Leiden)*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011;

D. ALLEWIJN, *Met de overheid om tafel. Vertrouwen in de overheid als centraal thema in mediation*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007;

G. ALTHOFF, *Genugtuung (satisfactio). Zur Eigenart gütlicher Konfliktbeilegung im Mittelalter*, in: J. Heinzle, *Modernes Mittelalter. Neue Bilder einer populären Epoche*, Frankfurt am Main: Insel 1994;

F. AMATUCCI, *Le parti e la Commissione tributaria dinanzi alla conciliazione giudiziale*, in *Corriere Tributario*, 1996/28, p. 2229;

G. ANTICO, *Conciliazione giudiziale: un caso pratico*, in *Informatore Pirola*, 2005/26, p. 95;

G. ANTICO, F. RANDAZZO, *Accertamento con adesione: la definizione concordataria del transfer price*, in *il fisco*, 2002/35, p. 5597;

E.M. APPIANO, *I sistemi A.D.R. nell'ottica del legislatore comunitario*, in *Contratto e impresa. Europa*, 2009 fasc. 1, pp. 59 – 100;

Appeals Branch, Mediation Pilot Project, Results of the 2003-2004 Fiscal Year and Recommendation/Proposed Next Steps, 7 aprile 2004 (Ottawa);

Appeals Branch, Mediation Pilot Project Procedures, 19 gennaio 2001 (Ottawa);

H.P.A.M. ARENDONK *Het fiscale beleid van het Koninkrijk der Nederlanden*, MBB 2005/5, p. 157 e ss.;

R. ARTINA, M. MANGILI, *Istituto del reclamo/mediazione: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2012, n. 40, p. 2;

R. ARTINA, M. MANGILI, *Il nuovo istituto del reclamo-mediazione per le liti inferiori a € 20.000: presentazione dell'istanza*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2012, n. 16, p. 20;

Australian Tax Office, Draft Taxation Ruling TR 2010/D10 Income tax: objections against income tax assessments and Australian Tax Office, Taxation Ruling TR 96/12 Income Tax: objections against income tax assessments with respect to income years up to and including 2003-04;

Australian Tax Office, Objection form (tax professionals) (NAT13044), <http://www.ato.gov.au/content/60669.htm> and *Australian Tax Office, Objection form (for taxpayers) (NAT13471)* http://www.ato.gov.au/content/downloads/IND_60644_NAT13471.pdf f.;

Australian Tax Office, Practice Statement Law Administration 2009/9, Conduct of Tax Office Litigation, par. 22;

Australian Tax Office Practice Statement Law Administration 2007/23, Alternative Dispute Resolution (PSLA2007/23), <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?DocID=PSR/PS200723/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>;

V.S. AZZONI, *La conciliazione giudiziale – Il provvedimento conclusivo*, in *Il Fisco*, 1998/12, p. 3760;

B. BAARSMA e M. BARENDRECHT, *Mediation 2.0 onderzoek d.d. 5 juni 2012*, su www.nmi-mediation.nl;

B. BAARSMA, *Blijft mediation de eeuwige belofte of wordt het een volwassen markt?*, *NJB* 2012/1, p. 14 e ss.

N.J. BAAS, *Mediation in civiele en bestuursrechtelijke zaken. Een internationaal literatuur- onderzoek*, *WODC onderzoeksnotitie* 2002/5;

F.A.W. BANNIER, *Beroepsgeheim en verschoningsrecht, handboek voor de advocaat, medisch hulpverlener en geestelijke*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2008;

D. BARMENTLO, *NOB vertegenwoordiger bij overleg over mediation-project*, relazione annuale 2004, p.17.

J. BARNES VAZQUEZ, *El procedimiento administrativo en el derecho comparato*, Madrid, 1993;

M. BASILAVECCHIA *Dal reclamo al processo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 12, p. 841;

M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corriere tributario*, 2011 fasc. 31, pp. 2491 – 2495;

F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale*, in *Enc. dir.*, Agg., II, Milano 1998, pag. 230;

F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale: come, quando, perché*, in *Bollettino Tributario*, 1996/21, p. 1573;

F. BATISTONI-FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, *Enc. Dir.*, II Agg., Milano, 1998, p. 229 ss.;

F. BATISTONI FERRARA, *Progetto di riforma del sistema sanzionatorio tributario non penale*, in *Rassegna Tributaria*, 1994/0, p. 1210;

Belastingdienst, Beheerverslag 2012-2016, beschikbaar www.Belastingdienst.nl;

F. BELLI, *Modalità e termini per la conciliazione giudiziale*, in *Corriere Tributario*, 1997/31, p. 22671;

D. BENTLEY, *The Rise of “Soft Law” in Tax Administration – Good News For Taxpayers?* in *Asian Pacific Tax Bulletin* (1) 2008, p. 32 e ss.;

D. BENTLEY, *Taxpayers Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007;

D. BENTLEY, *Taxpayers' Rights: An International Perspective: The Revenue Law Journal*, Australia: Gold Coast 1998;

J.C. BERGNER, *West's Federal Forms National Courts, United States Tax Court, Alternative Dispute Resolution § 14172*;

T. BIK, *De mediationregelgeving tegen het licht gehouden*, *Tijdschrift conflicthantering*, (nr. 6) 2010;

D BIRK., *Diritto tributario tedesco*, (a cura di E. DE MITA), Milano, 2006;

L.A. BLIECK ed altri, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2011. Bloembergen A.R., *Rechtspleging in balans, Ubi judicia deficiunt incipit bellum: het beroep op de rechter in onze volgroeide rechtsstaat*, Arnhem: Guida Quint 1995;

S.H. BOL e A.R. LODDER, *Het beëindigen van mediation door een der partijen: een afgebroken onderhandeling*, WPNR 2005 (6620), p. 374 e ss.;

J. BELL, *Convergences and Divergences in European Administrative Law*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1992, 1, p. 4;

P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano 1996, pag. 306;

K. BOS e altri, *How Do I Judge My Outcome When I Do Not Know The Outcome of Others, The Psychology of the Fair Process Effect*, in *Journal of Personality and Social Psychology* (72) 1997, p. 1034 e ss.;

K. BOS, R. VERMUNT e H.A.M. WILKE, *Procedural and Distributive Justice: What is Fair Depends More on What Comes First Than on What Comes Next*, in *Journal of Personality and Social Psychology* (72) 1997, p. 95 e ss.;

K. BOS, *Procedural Justice and Conflict (diss Leiden)*, Leiden 1996;

T. BOSCH, *Toepassing van de Wet MOT en de Wid op mediators*, *Tijdschrift voor mediation en conflictmanagement* 2007 (11), 1, p. 87 e ss.;

L. BOULLE, V. GOLDBLATT, e P. GREEN, *Mediation: Principles, Process and Practice, 2nd New Zealand edition*, LexisNexis NZ Limited, Wellington 2008;

L. BOULLE e K.J. Kelly, *Mediation: Principles, Process, Practice*, Toronto/Vancouver: Butterworths 1999;

D. BOWLING e D. HOFFMAN, *Bringing Peace Into the Room: How the Personal Qualities of the Mediator impact the Progress of Conflict Resolution*, San Fransisco: Jossey-Bass 2003;

L. BOULLE, 2005, *Mediation: Principles, Process, Practice*, 2nd edition, LexisNexis Butterworths, Chatswood, p 45;

A.F.M. BRENNINKMEIJER e altri, *Handboek mediation*, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013. Brenninkmeijer A.F.M., *Dejuridisering*, NJB 2011/ 1, p. 6 e ss.;

M. BRINK, *(Business) mediation en materiedeskundigheid*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2012;

H.J. BROWN e A.L. MARRIOT, *ADR Principles and Practice*, London: Sweet & Maxwell 1999;

A. BRUINS, *De nieuwe taakopvatting van de bestuursrechter, Van juridisch controleur tot geschilbeslechter*, Marzo 2012 (nr. 1) p. 87 e ss.;

M.G. BRUZZONE, *L'anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corriere Tributario* n. 10, 2012, pag. 709;

W. BURNHAM, *Introduction to the law and legal system of the United States*, St. Paul (U.S.A.): West Group 2003;

V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 11, p. 765;

M. BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in *Corriere tributario* 2012, n. 10, p. 704;

S. CALIPPO, *Gli istituti retroattivi nel contenzioso tributario*, in *Il Fisco*, 1997/22, p. 6093;

C. CAMPBELL, *Administration of Income Tax 2009*, Toronto: Carswell 2009;

CANTILLO, *Conciliazione (processo tributario)*, *Enc. Giur.*, VII, Roma 2002;

M. CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del d.lgs. n. 546/92*, in *il fisco* n. 31/2011, fasc. n. 1, pag. 4998;

M. CANTILLO *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *il fisco*, 2011, n. 31, p. 1-4997;

M. CANTILLO, *Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione giudiziale*, in *Rassegna Tributaria*, 2001/1, p. 64;

M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario – I procedimenti cautelari e preventivi*, in *Il Fisco*, 1993/35, p. 8899;

S. CAPOLUPO, *Le modifiche alla conciliazione amministrativa*, in *il fisco*, 1996/13, p. 3350;

S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 8, p. 584;

I. CARACCIOLI, *Effetti penali della riforma del contenzioso tributario*, in *il fisco*, 1993/34, p. 8749;

A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 11, p. 775;

A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corriere tributario*, 2012, n. 37, p. 2877;

F. CARRIOLO, *La conciliazione giudiziale nell'ultimo stadio dell'attività amministrativa prima del processo tributario*, in *il fisco*, 2002/9, p. 1308;

K. CASTERMANS, *Tekst en commentaar Burgerlijk Wetboek, commentaar op artikel 400 Boek 7 BW*, Deventer: Kluwer (losbl.);

CCH Tax Law editors, *U.S. Master Tax Guide 2013*, Chicago: CCH Wolters Kluwer 2012;

P. CASULA, *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario: dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata*, in *Bollettino Tributario*, 1996/12, p. 939;

P. CENTORE, *I termini della procedura civile nel processo tributario*, in *Corriere Tributario*, 1996/17, p. 1401;

A. CISSELLO, *Circ. n. 33/E del 3 agosto 2012 - Mediazione fiscale: i chiarimenti delle Entrate*, in *il fisco*, 2012, n. 32, p. 2-5214;

A. CISSELLO, *Reclamo e mediazione: decorrenza e limite dei 20.000,00 euro*, in *il fisco* 2012, n. 12, p. 1-1763;

A. CISSELLO *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *il fisco*, 2012, n. 13, p. 1-1950;

A. CISSELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in *il fisco* 2012, n. 14, p. 1-2103;

A. CISSELLO, P. SAGGESE, *Contenzioso tributario*, Ipsoa, *Guide e Soluzioni*, pag. 775;

C.P.M. CLEIREN, *Geding buiten geding, Een confrontatie van het geding voor de strafrechter met strafrechtelijke ADR-vormen en mediation, rede uitgesproken bij de aanvaarding van de ambt van*

hoogleraar in het straf- en strafprocesrecht aan de Universiteit Leiden op 10 november 2000, Gouda Quint 2001. Chornenski G.A. en Hart C.E., Bypass Court, Toronto & Vancouver: Butterworths 2001;

A. COLLI VIGNARELLI., *Aspetti essenziali del processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 1997/3, p. 614;

A. COLLI VIGNARELLI., *Esame e definizione preventiva della controversia – Considerazioni critiche*, in *il fisco*, 1993/28, p. 7838;

E.M. COLLINS, *Mediation should be available to all taxpayers?*, *Los Angeles County Bar Association Taxation Section, Tax Analysts Tax Document Service 2002-18046*;

C. CONSOLO, *Effetti penali della riforma del contenzioso tributario*, in *il fisco*, 1993/22, p. 6532;

C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, p. 775 e 787;

C. CONSOLO *Sugli artt. 47 e 48 del nuovo contenzioso tributario – Sospensione cautelare e «definizione preventiva» – Fra attese coronate e «puzzles» processuali*, in *il fisco*, 1993/21, p. 6329;

D. COPPA *Proposta di legge in tema di principi sulle sanzioni non penali in materia tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 1994/0, p. 1246;

Courts Administration Service, Annual Report 2009-2010, http://casncrnter03.cassatj.gc.ca/portal/page/portal/CAS/ARRA_eng/AR-RA09-10_eng;

A. CRAGGS e J. WOOD, *Mediation: International perspective*, in *Tax Journal*, 4 Ottobre 2010, p. 3, <http://www.taxjournal.com/tj/articles/mediation-international-perspective>;

V. CRIJNS, *Mediation in fiscale conflicten, ADR Actueel* giugno 2005, nr. 4, p. 10 e 11;

V.F. CUPPONE, *Contenzioso tributario: la mancata tempestiva costituzione dell'ufficio in primo grado*, in *il fisco*, 1997/42, p. 12233;

V.F. CUPPONE, *Le recenti riforme del contenzioso: quali possibilità di composizione abbreviata della lite tra fisco e contribuente*, in *il fisco*, 1994/6, p. 1439;

S.L. CUSHNER, *Mediation in the United States*, in *The Arbitration and Dispute Resolution Journal*, Vol. 9, 2000, LLP London Hong Kong, p. 107 e ss.;

F. D'ALFONSO, *La competenza delle Commissioni tributarie in materia di tributi locali*, in *il fisco*, 1997/8, p. 2223;

M.G. DE GREGORIO, *Riforma del contenzioso tributario – La definizione preventiva della controversia come causa estintiva dei reati tributari*, in *il fisco*, 1993/9, p. 2839;

L. DEZZANI, *Le sanzioni saranno un terzo di quelle irrogate: La conciliazione giudiziale costerà più cara*, in *il fisco*, 1997/28, p. 8150;

E. DI GIACOMO, *La conciliazione giudiziale: analisi dell'istituto anche alla luce della conciliazione civilistica del «concordato tributario» e del «patteggiamento penale»*, in *il fisco*, 1996/47, p. 11345;

G. FALSITTA, *Legge generale tributaria della repubblica federale tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011, p. 209 ss.,

G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, p. gen., 2005, Padova, p. 548 s.;

L. FERLAZZO NATOLI *A proposito del nuovo processo tributario: una conciliazione inconciliabile?*, in *il fisco*, 1996/20, p. 5090;

L. FERLAZZO NATOLI, G. INGRAO, *Novità in tema di accertamento e processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 1994/10, p. 1526;

C.Y.M. FIEN, *Is there a duty for the Revenue Canada to act consistently, Conference Report 1996, Retroactive legislation, Administrative matters*, 96/ 4:13 e ss.;

V. FIONDA, P. FLORIO, *Brevi considerazioni sugli effetti processuali e sostanziali della conciliazione*, in *il fisco*, 2001/19, p. 7017;

R. FISCHER, W. URY e B. PAATON, *Excellent onderhandelen*, Amsterdam: Atlas contact 1997;

R.G. FITZSIMMONS, *Resolving Tax disputes*, CCH Canadian Limited 2000;

M. FIX e P. HARTER, *Hard cases, Vulnerable people: An Analysis of Mediation Programs at the Multi-door Courthouse of the Superior Court of the District of Columbia, Washington D.C.: The Urban Institute* 1992;

J. FOLBERG e A. TAYLOR, *Mediation: a Comprehensive Guide to Resolving Conflicts Without Litigation*, San Francisco: Jossey-Bass Publishers 1984;

L.L. FULLER, *Mediation – its Forms and Functions*, in *44 South California Law Review* p. 305, 325, 1971;

M. GALANTR e M. CAHILL, *Most cases settle in judicial promotion and regulation of settlements* *Stanford Law Review*, jrg. 46, 1994, p. 1339 e ss.;

G.L. GALL, *The Canadian Legal System*, Toronto: Carswell 1995,

G. GALLA, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale: in arrivo la revisione*, in *Corriere Tributario*, 1997/17, p. 1225;

GALEOTTI *The Judicial Control of Public Authorities in England and in Italy*, Londra, 1954;

P.J. GARDINER, *The Overall Independence of the Office of Appeals Appears to Be Sufficient*, settembre 2005, www.tigta.gov;

L.P. GIANCRISTOFARO, *Finalità, benefici e caratteri della conciliazione giudiziale*, in *Fisco oggi*, 7, 8, 9 novembre 2006;

C. GLENDI, *Cinque domande a Cesare Glendi – Cinque risposte per chiarire*, in *Corriere Tributario*, 1996/17, p. 1408;

C. GLENDI, *Novità applicative per il processo tributario*, in *Corriere Tributario*, 2005/6, p. 446;

C. GLENDI, *Nuovo processo tributario in dirittura d'arrivo*, in *Corriere Tributario*, 1996/14, p. 1117;

C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corriere Tributario*, 2012, n. 12, p. 845;

M. GLUCKMAN, *Judicial Process: Comparative Aspects*, in *International Encyclopedia of Social Science*, vol. 7-8, New York, 1972, p. 291 ss.;

R.E. GOODIN, *Motivating Political Morality*, Oxford: Blackwell 1992;

G. GONZALES, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, Trattato di diritto tributario (a cura di A. AMATUCCI), vol. III, Padova, 1994, p. 276;

F. GRAZIANO, *Aspetti penalistici dei recenti provvedimenti deflativi del contenzioso*, in *Rassegna Tributaria*, 2003/2, p. 525;

J. GROSCLAUDE e P. MARCHESSOU, *Diritto tributario francese: le imposte, le procedure* (traduzione a cura di E. DE MITA), Milano, 2006;

G. GRENON, *International Tax Review* 6 dicembre 2012;

J.L.M. GRIBNAU, *Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen*, MBB 2013/07/08, p. 203 e ss.;

J.L.M. GRIBNAU, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013;

J.L.M. GRIBNAU, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Sanders Instituut, Guida Quint 1998;

A. GUIDARA, R. LUPI, D. STEVANATO *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi Tributari*, 2012, n. 1;

J. HAYNES, *Power balancing*, in: J. FOLBERG e A. MILNE, *Divorce Mediation: Theory and Practice*, New York: Guilford press 1988;

M. HENDRIKSEN, *Disputes – The New Improved Process?*, Part 1, Paper presentato presso *the New Zealand Law Society Tax Conference 2011*, *New Zealand Law Society Continuing Legal Education Limited*, 2011, Auckland, p 10.

HM Revenue and Customs, *Alternative Dispute Resolution Pilot*, (HM Revenue and Customs, febbraio 2011), <http://www.hmrc.gov.uk/news/adr-pilot.pdf>;

D. van HOUT, *Mens, maatschappij en mediation in het belastingrecht*, Sdu Uitgevers Den Haag, 2013;

IGT, *New IGOT Work Program for 2011-2012*, (Commonwealth of Australia, Australia Government, Aprile 2011), http://www.igt.gov.au/content/work_program/work_program_2011.asp;

IRS Data Book 2010, www.irs.gov/pub/irssoi/10datbk.pdf;

IRS, *Appeals Customer Satisfaction Survey National Report, FY 2008 Results* (6 Feb. 2009),

IRS, *Appeals Customer Satisfaction Survey National Report, FY 2007 Results* (6 Mar. 2008);

IRS, *Appeals Customer Satisfaction Survey National Report, FY 2006 Results* (5 Mag. 2007);

B. R. JACKSON e V. MILLIRON, 1986, *Tax compliance research, findings, problems and prospects*, *Journal of Accounting Literature*, p 125;

C. JAGOWITZ, *Mediation in Federal Income Tax Disputes*, 1999 in www.cfcj-fcjc.org/full-text/medtax.htm;

R.W. JAGTENBERG e A.J. DE ROO, *Mediation; verplicht of vrijwillig?*, *Justitiële verkenningen* 2003/8, p. 56 e ss.;

R.W. JAGTENBERG, *Mediation: een drieluik*, *Tijdschrift voor Mediation* 1997, nr. 1;

B. JONGMANS, *Fiscale mediation is here to stay*, *WFR* 2006/1363;

R.A. KAGAN, *Adversial Legalism, The American Way of Law*, *Cambridge MA: Harvard University Press* 2001 e 2003;

D. KAHNEMAN, P. SLOVIC e A. TVERSKY, *Judgement under Uncertainty: Heuristics and Biases*, *New York: Cambridge University Press* 1982;

J.B. KELLY, *Power imbalance in divorce an interpersonal mediation: assessment and intervention*, *Mediation Quarterly*, 13, p. 85 e ss.;

S.M. KEY, *Seven steps for effective mediation of tax controversies*, *Tax Notes* 18 Gennaio 1999, p. 363 e ss.;

K. KRESSEL, D.G. PRUITT e altri, *Mediation research: the process and effectiveness of third-party intervention*, *San Fransisco: JosseyBass publishers* 1989;

Law Council of Australia, Law Council Submission: Development of IGT Workplan 2011, Canberra, 25 Febbraio 2011, p.3 http://www.lawcouncil.asn.au/shadomx/apps/fms/fmsdownload.cfm?file_uuid=9310CE90FE25ED7E666921885A04D366&siteName=lca;

P. LYNCH, *FPC Presentation Series on the CRA Approach to Compliance Appeals, DR and the Revenue Canada Appeals Process*;

R. LUPI, *Nuovo contenzioso: dal semplice al complesso*, in *Rassegna Tributaria*, 1996/2, p. 271;

I. MAC GREGOR, *Dealing with the respondent*, in: *The Essentials of Tax Litigation, Department of Continuing Legal Education, The Law Society of Upper Canada*, Toronto 1999;

J.E. MAGEE e J. LI, *Principles of Canadian Income Tax Law*, Toronto: Thomson Carswell 2009;

C. MAIORANO, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2012 fasc. 2, p. 85 – 87;

L. MALAGU', *La «conciliazione» delle liti tributarie*, in *Bollettino Tributario*, 1994/19, p. 1391;

B. MANNINGS, *Hyperlexis: Our National Disease*, 71 *NW UL Rev.* 767, 1977;

E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;

G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corriere Tributario*, 2012, n. 12, p. 853;

G.P. MATHEWS, *Using negotiation, mediation and arbitration to resolve IRS taxpayer disputes*, in *Ohio State Journal on Dispute Resolution* (19) 2004, p. 709 e ss.;

K.J. MCDONOUGH, *Resolving Federal Tax Disputes Through ADR*, in *Arbitration Journal* Giugno 1993, p. 38 e ss.;

R.H. MCLAREN e J.P. SANDERSON, *Innovative Dispute Resolution: The Alternative*, Toronto: Thomson Carswell;

A. MEGHJI e S. SIEKER, *A Contest of Unequals: Recent Developments in Tax Litigation*, *Conference Report 1994, Canadian Tax Foundation* p. 11, 20 e ss.;

C. MENKEL-MEADOW, *For and against settlement; uses and abuses of the mandatory settlement conference*, in *UCLA Law Review*, 33, 1985, p. 485 e ss.;

L. MEYERCORD, *Avoiding state bankruptcy: mediation as an alternative to resolving state tax disputes*, in *The Review of Litigation*, 1 luglio 2010, p. 925 e ss.;

M. MICCINESI, *Accertamento con adesione, conciliazione giudiziale* in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova 1999, pag. 5;

D.T. MILLER, *The Norm of Self-interest*, in *American Psychologist*, (54) 1999, p. 1053 e ss.;

R.H. MOORMAN, *Relationship Between Organizational Justice and Organizational Citizenship Behaviors: Do Fairness Perceptions Influence Employee Citizenship*, in *Journal of Applied Psychology* 1991 (76) p. 845 e ss.;

A.P. MOSTOVOI, *Tax Mediation: Is It Just a Test?*, in *Tax Notes International*, 2 dicembre 1996, p. 1871 e ss.;

National Taxpayer Advocate's 2009 Annual Report to Congress, 6 gennaio 2010;

National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, 2003, Dispute Resolution Terms: The Use of Terms in (Alternative) Dispute Resolution, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, Commonwealth of Australia, p. 4
[http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/\(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4\)~1Report8_6Dec.pdf/\\$file/1Report8_6Dec.pdf](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4)~1Report8_6Dec.pdf/$file/1Report8_6Dec.pdf);

National Alternative Disputes Resolution Advisory Council, 2009, Alternative Dispute Resolution in the Civil Justice System: Issues Paper, National Alternative Disputes Resolution Advisory Council, Commonwealth of Australia, par. 2.12.

[http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/\(9A5D88DBA63D32A661E6369859739356\)~Link++Issues+Paper++AD](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/(9A5D88DBA63D32A661E6369859739356)~Link++Issues+Paper++AD)

[R+in+the+Civil+Justice+System.PDF/\\$file/Link+-+Issues+Paper+-+ADR+in+the+Civil+Justice+System.PDF](#) ;

R.M. NELSON, *Nelson on ADR*, Toronto: Thomson & Carswell, Thomson Canada Ltd. 2003;

R.M. NELSON, *Adapting ADR to different cultures*, *Gowlings Resourche Centre* 2001, www.gowlings.com/resourches/publicatons.asp?pubid=776;

C. NOCERA, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012*, in *Il Fisco*, 2012, n. 8, p. 1-1094;

OECD, *Cooperative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance*, OECD Publishing 2013;

OECD Forum of Tax Administration, Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD 2008;

OECD, *The Enhanced Relationship, Tax Intermediaries Study 2007, Working paper 6*;

D. OLSEN, *Alternative Dispute Resolution, Appeals Branch Revenue Canada*, settembre 1997 in *Conference report 1997, Canadian Tax Foundation*, p. 12:1 e ss.;

P.F. OLSON e D.B. ROBISON, *Recently Developed IRS Audit and Dispute Resolution Techniques*, *Practising Law Institute* (14322) 2008.

J. OWENS, *“The Enhanced Relationship”*: *A Challenge for Revenue Bodies and Taxpayers*, in *European Taxation* 2008, p. 351 e ss.;

A. PACE, *Gli strumenti deflativi del contenzioso nelle controversie sulle agevolazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2005/3, p. 561;

D. PARSLY, *The Internal Revenue Service and Alternative Dispute Resolution: moving from infancy to legitimacy*, in *Cardozo Journal of Conflict Resolution* (677) 2007;

U. PERRUCCI, *Conciliazione giudiziale invece di patteggiamento?*, in *Bollettino Tributario*, 1994/19, p. 1389;

F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, n. 1, gennaio – febbraio 2012, p.65;

M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rassegna Tributaria*, 2002/1, p. 29;

G. PETRILLO *La conciliazione giudiziale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2001/3, p. 494;

F. RAU, *Condizioni e limiti della conciliazione giudiziale nei gradi successivi al primo*, in *Bollettino Tributario*, 1997/22, p. 1672;

M. REDI, *Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1996/2, p. 401;

Report of the Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, Internal Revenue Service, IRS Initiatives to Resolve Disputes Over Tax Liabilities, Maggio1997;

Report of the Technical Committee on Business Taxation (the Mintz report), Ottawa: Department of Finance dicembre 1997;

Revenue Canada Appeals Branch, Mediation Pilot, 19 maggio 1999 (Ottawa);

M. RICHARDSON e A. J. SAWYEE, *A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings, problems and prospects*, *Australian Tax Forum*, 2001, Vol. 16 No 2, p. 137;

P.P. RIVELLO, *La conciliazione giudiziale: natura dell'istituto e rapporti con il diritto penale*, in *Il Fisco*, 1996/36, p. 8784;

J.B.H. ROBEN, *Mediation*, *WFR* 2004/1181;

A. de ROO e R. JAGTENBERG, *Mediation in the Netherlands: past-present-future*, <http://ejcl.org/64/art64-8.html>;

P. RUSSO, *La condanna processuale “aggiuntiva” del reclamo-mediazione e il confronto con gli artt. 91 e 96 del codice di procedura civile*, in *il fisco* n. 44, 2012, p. 1-7072;

E. F. RUSSO, L. MIELE, *La nuova conciliazione giudiziale*, in *Corriere Tributario*, 1997/32, p. 1;

A. RUSSO *La conciliazione delle liti relative ad accertamenti a società di persone*, in *il fisco*, n. 5, 31 gennaio 2011, pag. 1-693;

A. RUSSO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *il fisco*, 2011, n. 30, p. 1-4843;

A. RUSSO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) - Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *il fisco*, 2011, n. 35, p. 1-5715;

O. SACCONI, *La conciliazione giudiziale: i nodi irrisolti e le difficoltà operative, in particolare in tema di perfezionamento della conciliazione*, in *Rassegna Tributaria*, 1998/6, p. 1611;

M.I. SALTZMAN e Book L. BOOK, *IRS Practice and Procedure, Chapter 9, The Appeals Function*, New York: Thomson Reuters 2013;

V. SANCHEZ, *Towards a History of ADR: The Dispute Processing Continuum in Anglo-Saxon England and Today*, in *The Ohio State Journal on Dispute Resolution*, 1996, Vol. 11, nr 1;

F.E.A. SANDER, *The future of ADR*, in *Journal of Dispute Resolution*, Vol. 2000, nr. 1;

F.E.A. SANDER, *Dispute Resolution Within and Outside the Courts, an Overview of the U.S. Experience* in P. CHANDRASEKHARA RAO e W. SHEFFIELD, *Dispute Resolution*

what it is and how it works, Delhi: International Centre for Alternative Dispute Resolution 1997;

G. SBARAGLIA, *La mediazione nel processo tributario*, Tesi di dottorato a.a. 2014-2015, <http://www.eprints.luiss.it>;

J.L. SCHULZ, *Mediator Liability in Canada: An examination of Emerging American and Canadian Jurisprudence*, *Ottawa Law Review* 2001 (32), p. 269 e ss.;

G. SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in *Corriere Tributario*, 2012, n. 11, p. 768;

A. SERAFINI, *l. n. 556/1996: la conciliazione giudiziale diventa legge*, in *il fisco*, 1996/42, p. 10074;

K. SHALOW, *Keeping Revenue Canada in Line*, *Conference Report 1997*, *Canada Tax Foundation*, p. 13:1 e ss.;

F. SILLA, *Conciliazione giudiziale: ultimo atto*, in *Informatore Pirola*, 1997/33, p. 3105;

G. SMITH, *Unwilling actors: why voluntary mediation works, why mandatory mediation might not*, in *Osgoode Hall Journal*, vol. 36, nr. 4 1998, p. 874 e ss.;

M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1740;

A.J. STITT, *Alternative Dispute Resolution Practice Manual*, *North York: CCH Canadian Limited*, 2004;

S. STRATTON, *Fast track Settlement Now Available to Small Businesses*, in *Tax Notes Today*, 29 aprile 2005, 2005 TNT 82-2 (LEXIS);

Taxation Committee of New Zealand Law Society and National Tax Committee of the New Zealand Institute of Chartered Accountants, 2010, *Joint Submission: Tax dispute procedures*, *Taxation Committee of the New Zealand Law Society and National*

Tax Committee of the New Zealand Institute of Chartered Accountants, Wellington, par. 3.3(e) – (g);

A. TENCATI, *Novità penalistiche nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in *il fisco*, 1998/37, p. 12096;

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, p. gen., Torino, 2005, p. 374 ss.

F. TESAURO, *L'avviso di accertamento unitario*, in *Boll. trib.*, 1979, pag. 437;

G. TOMASIN, N. TIOZZO, *Le sanzioni tributarie nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in *il fisco*, 1999/24, p. 7971;

L. TOSI, *Il procedimento conciliativo*, in *Il nuovo processo tributario*, Padova 1999, pag. 111-123;

L. TOSI, *La conciliazione giudiziale: aspetti procedurali ed operativi*, in *il fisco*, 1996/46, p. 11120;

K. TREFF e D. ORT, *Finances of the Nation 2008, review of expenditures and revenues of the federal, provincial, and local governments of Canada*, Canadian Tax Foundation: Toronto: 2009;

A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rassegna Tributaria*, 2012, n. 4, p. 898;

G. VALENTE, *La conciliazione giudiziale*, in *il fisco*, 2001/5, p. 1526;

G. VALENTE, *Strumenti deflativi del contenzioso e adesione ai pvc: profili critici in il fisco*, 31/2012, p. 4975;

A. VENERUSO, *Reclamo e mediazione: passaggio obbligato per i ricorsi di valore fino a 20.000 euro*, in *Azienda & Fisco*, 2012, n. 11, p. 45;

R. VERKIJK, *Conciliation in the Netherlands: An Historical Overview*, in: C.H. van Rhee, *European Traditions in Civil Procedures*, Intersentia Mortsel (Anversa) 2005;

M. VILLANI, *La riforma del contenzioso non si concilia con la costituzione*, in *Corriere Tributario*, 1991/25, p. 1837;

M. VILLANI, *Le fasi, i gradi e gli stati del giudizio nel nuovo processo tributario*, in *Corriere Tributario*, 1996/31, p. 2431;

A. VOGLINO, *La conciliazione giudiziale in materia tributaria*, in *Bollettino Tributario*, 1995/2, p. 85;

R. VOS, *Mediation "it takes two to tango"*, in: L.J.A. Pieterse (red.), *Velerlei gestalten (Linnewielbundel)*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2007;

A.S. WEI, *Can Mediation Be the Answer to Taxpayers Woes? An Examination of the Internal Revenue Service Mediation Program*, in *Ohio State Journal on Dispute Resolution* (15) 2000, p. 549 e ss.;

N.A. WELSH, *The future of mediation, court connected mediation in the U.S. and the Netherlands compared*, in M. PEL e L. BRUMMELHUIS, *Forum voor Conflictmanagement* 2007-6;

N.A. WELSH, *Institutionalization and Professionalization*, in M.L. MOFFITT e R.C. BORDONE, *The Handbook of Dispute Resolution*, San Fransico: Jossey-Bass 2005;

N.A. WELSH, *Court Connected Mediation: What's Justice Got to Do With It?*, *Washington University Law Quarterly* (79) 2001, p. 787 e ss.