

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

Coordinatrice: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

**LA MEDIAZIONE**  
**NEL PROCESSO TRIBUTARIO**  
*(SINTESI)*

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

Dottorando:  
Gianpaolo Sbaraglia

Anno accademico 2014/2015

---

SOMMARIO. 1. *Lineamenti del reclamo e della mediazione* – 2. *La natura e il procedimento* – 2.1. *(segue) Nel reclamo* – 2.2. *(segue) Nella mediazione* – 3. *Riflessioni sulla partecipazione del contribuente nel reclamo e nella mediazione* – 4. *Il sistema tedesco: spunti per migliorare il reclamo e la mediazione* – 5. *Conclusioni*.

## 1. Lineamenti del reclamo e della mediazione

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

Il predetto istituto trova applicazione ogni qualvolta il contribuente intenda opporsi ad un “*atto emesso*” dall'Agenzia delle entrate ed il cui valore non sia superiore ai ventimila euro (con esclusione delle sanzioni e degli interessi). I limiti disposti dall'articolo in commento, senza ombra di dubbio, inducono ad alcune riflessioni circa la sua operatività nel nostro ordinamento.

Quanto al primo limite, di carattere squisitamente oggettivo, bisogna osservare che il termine “*atti emessi*” deve intendersi nel suo significato più ampio, ovvero ricomprendendovi anche quelle ipotesi di “*silenzio*”, che l'art. 19, cit., per mezzo di una  *fictio iuris*, ha qualificato come un “*diniego tacito*” dell'Amministrazione e, quindi, atto autonomamente impugnabile.

Sicuramente, di più difficile soluzione, invece, potrebbe risultare l'inclusione degli atti della riscossione, tra gli atti oggetto di reclamo e mediazione. Si potrebbe ammettere la loro reclamabilità al realizzarsi di due condizioni. (i) Il contribuente intende eccepire i vizi relativi al ruolo e l'atto presupposto non sia stato portato a conoscenza del destinatario, grazie all'applicazione dell'art. 19, comma 3, cit. in quanto compatibile o, (ii) per

disposizioni di legge, l'atto della riscossione (cartella di pagamento) risulta il primo atto per mezzo del quale è possibile contestare la pretesa tributaria.

Anche in questo caso, occorre sicuramente operare una lettura meno rigida della formulazione “atti emessi”, per evitare una limitata dell'applicazione dell'istituto in commento.

Si deve, altresì, rilevare che un recente orientamento della Suprema Corte (Sent. Cass. n. 7344/2012) ha ammesso l'impugnazione delle “comunicazioni d'irregolarità” – impugnazione, peraltro, a detta degli stessi Giudici, “facoltativa” – e pone non pochi e marginali problemi anche in relazione all'applicazione dell'art. 17-*bis* che potrebbero costituire aggravii alla posizione del contribuente nella successione temporale degli atti autonomamente impugnabili.

Quanto al limite soggettivo, indubbiamente, appare necessario rilevare i problemi relativi alla possibile presenza di più “parti resistenti” nel processo tributario con particolare riferimento alla fase di reclamo e mediazione.

In effetti, quando il contribuente, alla luce di quanto pocanzi osservato, intendesse rilevare vizi attinenti il ruolo e, contestualmente, propri dell'atto della riscossione, questi dovrebbe coinvolgere l'Ente impositore e l'agente della riscossione. Non essendovi richiami espressi in tal senso, in merito, cioè, a ipotesi di litisconsorzio necessario, si rileva una lacuna sotto il profilo normativo, che è stata risolta, immaginando una sorta di “sdoppiamento” del procedimento, per quanto riguarda i vizi relativi al ruolo, innanzi all'ufficio competente per il reclamo e la mediazione, per quanto riguarda i vizi propri dell'atto della riscossione, innanzi al giudice tributario. L'obiettivo, quindi, di ridurre le possibili occasioni di contenzioso non può dirsi certamente raggiunto

in pieno. La conferma viene anche dall'assenza di una regolamentazione del litisconsorzio necessario in caso di più contribuenti.

Il legislatore (*ex art. 1, comma 611, lett. a) e b), l. n. 147/2013*), con l'intenzione di migliorare la lettera della norma, ha apportato delle modifiche, che, senza ombra di dubbio, appaiono apprezzabili.

In effetti, oltre alla mutazione della condizione di ammissibilità in improcedibilità – di cui si dirà a breve –, ha espressamente previsto (i) che i termini per lo svolgimento della procedura seguono le norme sui termini processuali (inclusa anche la cd. “sospensione feriale”), (ii) una sospensione automatica degli effetti dell'atto impositivo fino alla conclusione del reclamo e della mediazione, e, infine, (iii) gli effetti positivi del procedimento si estendono anche ai fini del ricalcolo del reddito imponibile in materia previdenziale.

## **2. La natura e il procedimento**

### **2.1. (segue) Nel reclamo**

I rilievi che possono essere operati attorno alla figura del reclamo e della mediazione riguardano anche il procedimento per essi previsto.

Occorre precisare, che l'istituto in commento, che comunemente viene denominato “mediazione fiscale”, è costituito da due distinti istituti: il reclamo e la mediazione. All'interno di tale fase “preprocessuale”, svolgono diverse funzioni. Il primo, accostato da molti ad una istanza di autotutela “obbligatoria”, con funzione di “filtro”, è un atto che anticipa alcuni effetti del

ricorso come la litispendenza e, terminata la procedura amministrativa in commento, produce gli stessi effetti del ricorso con l'obbligo di procedere nei trenta giorni successiva con la costituzione in giudizio del ricorrente. Le eccezioni che intende far valere il contribuente debbono essere contenute proprio nell'istanza di reclamo, non essendo possibile modificare, nel prosieguo nel procedimento, e men che meno, nel processo, il *petitum* e la *causa petendi*.

Lo stretto legame tra il reclamo e il ricorso è dimostrato dal fatto che la presentazione del reclamo (e non della mediazione) costituisce condizione di procedibilità del ricorso (prima che intervenisse la l. n. 147/2013 e la Corte costituzionale, con la sentenza n. 98/2014, si trattava di una condizione di ammissibilità).

## **2.2. (segue) Nella mediazione**

La proposta di mediazione, che appare *ictu oculi* "facoltativa", può corredare l'istanza di reclamo ed essere valutata dall'Amministrazione per una rideterminazione della pretesa erariale. In questo senso, il legislatore ha richiamato, in quanto compatibili, le norme sulla conciliazione giudiziale (*ex art. 48, d.lgs. n. 546/1992*), con la particolare peculiarità che, in caso di mediazione fiscale (ragionamento valido anche per il reclamo), non è prevista la presenza di un "terzo", nemmeno per verificare i presupposti formali per accedere a tale strumento deflattivo.

Pertanto, la mediazione fiscale non si può, stante il richiamo operato dal legislatore, accostare alla conciliazione giudiziale e, più in generale, a tutte

quelle forme di composizione stragiudiziale delle controversie ed alternative al processo o che ne condizionano l'accesso, che, comunque, richiedono, con sfumature diverse, la presenza di un "terzo" (mediatore, conciliatore, giudice, arbitro etc.). Si rileva, invece, una maggiore somiglianza con l'accertamento con adesione che, peraltro di svolge in una fase antecedente a quella del reclamo/mediazione. Quest'ultima, tuttavia, si distingue dall'adesione per il fatto che non sono ammesse integrazioni all'accertamento originario (art. 2, comma 4, d.lgs. n. 218/1997), attribuendo all'accordo concluso tra l'Amministrazione e il contribuente una maggiore stabilità alla pretesa tributaria rideterminata

Potrebbe, quindi, rilevarsi l'indubbia natura transattiva della mediazione fiscale. Si pongono allora non pochi problemi in relazione alla (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria, volendo precisare che l'art. 17-*bis*, a differenza della "transazione fiscale" (*ex* art. 182-*ter*, "Legge fallimentare"), introduce alcuni parametri per limitare la discrezionalità dell'ufficio nella fase di mediazione e sono: (i) l'incertezza delle questioni controverse, (ii) la sostenibilità della pretesa e (iii) il principio di economicità dell'azione amministrativa.

### **3. Riflessioni sulla partecipazione del contribuente nel reclamo e nella mediazione**

I due istituti, pertanto, svolgendo diverse funzioni nella medesima fase, avrebbero meritato una maggiore attenzione sul piano del procedimento. In effetti, il ruolo svolto da entrambi gli istituti in tale fase, che precede il

processo, ma succede l'emissione dell'atto impositivo, ha imposto delle necessarie riflessioni in termini procedurali e processuali.

Quanto al primo aspetto, occorre rilevare quanto segue. In primo luogo, il reclamo e la mediazione possono essere letti e analizzati sotto il profilo della tutela del contraddittorio, in un'ottica di partecipazione "difensiva" del contribuente, nella fase (endo)procedimentale. Le conclusioni cui perviene la giurisprudenza europea e, di recente, anche di legittimità inducono ad una revisione del diritto alla difesa e al contraddittorio, non come strettamente connessi alla fase processuale, ma anche allo svolgimento del procedimento con la funzione di consentire una maggiore imparzialità dell'Amministrazione (art. 97 Cost.), nonché una "parità delle parti" (art. 24 Cost.). Sotto tale aspetto, si rilevano evidenti criticità nell'istituto del reclamo e della mediazione.

Rileva, ai fini della presente indagine, altresì, il ruolo della cd. partecipazione "collaborativa", amplificato con le recenti modifiche apportate alla disciplina del cd. "ravvedimento operoso" (l. n. 190/2014) e, l'avvio di un "progetto pilota" in tema della cd. "*cooperative compliance*", a seguito della pubblicazione delle linee guida dall'OCSE, introdotte nel 2013 e recepite nella "Delega fiscale" (art. 6, l. n. 23/2014). Queste forme di partecipazione, collocandosi in una fase antecedente alla emissione dell'avviso di accertamento e prevedendo effettive occasioni di "contatto" con l'Amministrazione finanziaria, consentono di raggiungere due importanti obiettivi, che, in realtà, non sembrano essere raggiunti dal reclamo e dalla mediazione, ovverosia (i) la riduzione della litigiosità e conflittualità nei rapporti con il Fisco prima che avvenga il controllo e (ii) la collaborazione per l'ottenimento della giusta imposizione e della effettiva capacità contributiva (*ex art. 53 Cost.*).

Da un punto di vista processuale, occorre sottolineare, innanzitutto, che la sentenza della Corte costituzionale n. 98/2014 ha riconosciuto costituzionalmente illegittimo l'art. 17-*bis*, nella parte in cui la presentazione del reclamo costituiva condizione di ammissibilità del ricorso.

La Consulta, aderendo ad un orientamento consolidato nel tempo sul tema, non ha ritenuto conforme alla Costituzione tale ipotesi di “giurisdizione condizionata”, che limiti il diritto alla difesa e determini una preclusione (non sanabile) alla tutela giurisdizionale. Sembrano ancora irrisolti i quesiti in tema di ragionevole durata del processo, se si considera che anche con la condizione di procedibilità, ed usufruendo dell'accertamento con adesione, in costanza della sospensione feriale e dei novanta giorni per lo svolgimento della procedura di reclamo e mediazione, prima di giungere davanti al giudice tributario, possono passare circa duecentoottantacinque giorni.

Inoltre, occorre rilevare che al procedimento di reclamo e mediazione, si applica una sospensione automatica *ex lege* degli effetti dell'atto di accertamento, che, però, non trova applicazione, qualora il giudice tributario accerti che non si sia svolta la fase di mediazione. In sede di rinvio, infatti, l'atto non è sospeso.

Non sono, peraltro, state debitamente affrontate le questioni relative alla limitata operatività dell'istituto ai soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, senza includervi, gli impositivi attinenti i tributi locali e quelle cause con un valore indeterminabile di facile e pronta soluzione (ad esempio le operazioni catastali).

Infine, rimane irrisolta la questione delle spese processuali che deve sostenere l'istante a partire dalla fase di reclamo e mediazione, in quanto è



tenuto ad essere assistito da un difensore abilitato, a mente dell'art. 12, d.lgs. n. 546/1992, quando la procedura si concluda positivamente nella fase amministrativa - nel caso in cui la pretesa erariale sia stata, in tutto o in parte annullata, o si raggiunga un accordo con la mediazione fiscale e, quindi, non vi sia interesse alla prosecuzione della lite innanzi al giudice tributario -.

#### **4. Il sistema tedesco: spunti per migliorare il reclamo e la mediazione**

È apparso estremamente utile, per la presente disamina, un'analisi comparata del sistema fiscale tedesco, per analizzarne i tratti salienti in termini di collaborazione, cooperazione e tutela del contraddittorio nel procedimento amministrativo in materia tributaria e nella fase (*Voverfaberen*) di opposizione (*Einspruch*) amministrativa resa obbligatoria per tutti gli atti a contenuto fiscale (par. 347 e ss. AO). La mancata presentazione dell'opposizione costituisce una causa di inammissibilità (par. 44 FGO). L'indagine svolta evidenzia che il legislatore tedesco ha, di fatto, generalizzato la tutela del contraddittorio nella fase "endoprocedimentale", assicurando una partecipazione attiva, difensiva e collaborativa del contribuente per il raggiungimento della giusta e vera imposizione. A questo, deve aggiungersi che il filtro introdotto è caratterizzato da una forte giurisdizionalizzazione, grazie (i) all'obbligo di comparizione degli interessati, (ii) all'integrazione del contraddittorio, riconoscendo l'operatività, anche nella fase amministrativa, del litisconsorzio necessario, (iii) ai poteri istruttori dell'Amministrazione fiscale e (iv) ad una decisione formale da emettere in un termine decadenziale prestabilito. Inoltre, è ammessa la tutela

cautelare nella fase amministrativa. In caso di rigetto dell'istanza di sospensione dell'atto opposto o di silenzio da parte dell'Amministrazione, l'interessato può ricorrere al giudice tributario.

Gli elementi esposti hanno l'evidente scopo di riequilibrare le parti nel procedimento amministrativo per la determinazione della pretesa e nella fase di "filtro". Tale equilibrio consente una maggiore riduzione della conflittualità e litigiosità delle parti, con un miglioramento del rapporto tra contribuente ed Amministrazione.

## **5. Conclusioni**

In conclusione, dall'analisi, si rinvengono diversi aspetti problematici dell'art. 17-*bis*, legati alla tecnica legislativa e ad un mancato coordinamento con le norme relative agli strumenti deflattivi del contenzioso, alle ipotesi codificate di contraddittorio e di collaborazione nella fase amministrativa, in base anche agli orientamenti più recenti della giurisprudenza di legittimità. Occorrerebbe, quindi, un ripensamento generale della fase di attuazione della norma tributaria, favorendo, attraverso l'introduzione di idonei strumenti e ossequiosi dei principi costituzionali, una maggiore comunicazione, trasparenza e partecipazione del contribuente per consentire una vera riduzione del contenzioso e una più giusta imposizione che, per quanto visto, non sembrano essere stati raggiunti dal reclamo e la mediazione - sebbene al momento della loro introduzione, avessero tali finalità.