

Slavatore Antonello Parente

Il reclamo e la mediazione tributaria dopo la riforma : profili ricostruttivi e risvolti applicativi - parte prima

Civitas et Lex nr 1 (13), 29-48

2017

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

PRAWO / LAW**SALVATORE ANTONELLO PARENTE****IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA
DOPO LA RIFORMA: PROFILI RICOSTRUTTIVI
E RISVOLTI APPLICATIVI – PARTE PRIMA¹**

1. *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario: origine normativa e restyling legislativo. I dubbi di legittimità costituzionale del previgente regime e l'opera di manutenzione per superare i punti di criticità. La revisione del contenzioso tributario e il potenziamento degli strumenti deflattivi.*

Il reclamo e la mediazione tributaria² hanno subito un evidente *restyling* grazie all'art. 9, comma 1, lett. l), d.lgs., 24 settembre 2015,

SALVATORE ANTONELLO PARENTE, dottore di ricerca della Scuola di Dottorato in “Diritto” – Indirizzo in “Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze – Governo dell'Ambiente e del Territorio” (XXVI ciclo) – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”; docente a contratto del corso integrativo “Il sistema sanzionatorio in Italia”, nell'ambito dell'insegnamento di “Diritto tributario” – Anno Accademico 2015/2016 – Dipartimento di Economia – Università degli Studi di Foggia; e-mail: salvo.par@live.it

¹ La *Parte Seconda* comparirà nel prossimo fascicolo.

² In materia, cfr. M. Scuffi, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la manovra “correttiva” del 2011*, in *Il fisco* 47(2011), p. 7641 ss.; V. Busa, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. trib.* 11(2012), p. 765 ss.; M. Busico, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in *Corr. trib.* 10(2012), p. 704 ss.; S. Capolupo, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corr. trib.* 8(2012), p. 584 ss.; A. Carinci, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corr. trib.* 37(2012), p. 2877 ss.; M. Chionchio, Z. Gola e R. Lupi, *Mediazione tributaria: irragionevolezza vere e presunte sulla via della “deprocessualizzazione”*, in *Lo Stato civile italiano* 2(2013), p. 194 ss.; G. Corasaniti, *Commento all'art. 17-bis*, in C. Consolo e C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, p. 236 ss.; M. Di Pirro, *La mediazione tributaria*, Napoli, 2012; V. Ficari, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. trib.* 19(2012), p. 1364 ss.; A. Giovannini, *Giurisdizione condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 915 ss.; I. Lucati, *Il filtro della mediazione obbligatorio anche per le liti tributarie*, in *La Responsabilità Civile* 5(2012), p. 396 ss.; A. Guidara e D. Stevanato, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dial. trib.*, 2012, 1, p. 92 ss.; C. Maiorano, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 85 ss.; M. Martis, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.* 9 (2012), pt. I, p. 809 ss.; F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 1(2012), p. 65 ss.; F. Pistolesi, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.* 19(2012), p. 1429 ss.; G. Sepio, *Mediazione tributaria e sanzioni nel coordinamento con gli altri istituti deflattivi del contenzioso*, in *Corr. trib.* 36(2012), p. 2790 ss.; A. Turchi, voce *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 6,

n. 156³, che ha dato attuazione all'art. 10, comma 1, lettere a) e b), della delega di riforma del sistema fiscale (l. 11 marzo 2014, n. 23)⁴. La novella ha riscritto integralmente l'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 39, comma 11, d.l. n. 98/2011, convertito dalla l. n. 111/2011, che, nell'originaria formulazione, aveva suscitato non pochi dubbi interpretativi e problematiche applicative⁵,

Torino, 2012, p. 615 ss.; C. Attardi, *Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario*, in *Corr. trib.* 18(2013), p. 1446 ss.; G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013; E. De Mita, *Il reclamo tributario limita i diritti del contribuente*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 settembre 2013, p. 25; V. Ficari, *Possibili scenari futuri per la mediazione tributaria*, in *Corr. trib.* 40(2013), p. 3187 ss.; A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.* 1(2013), p. 51 ss.; M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. e prat. trib.* 1(2013), pt. I, p. 153 ss.; G. Pizzonia, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione di procedimenti?*, in *Riv. dir. fin.* 1(2013), p. 71 ss.; R. Serrentino, *Dubbi di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.* 4(2013), p. 929 ss.; A. Magliaro, *Reclamo e mediazione tributaria: il ruolo del Garante del contribuente*, in *La Rivista di Finanza* 2(2014), p. 39 ss.; R. Serrentino, *Il "nuovo" istituto della mediazione tributaria: osservazioni critiche*, in *Dir. e prat. trib.* 6(2013), pt. I, p. 1347 ss.; C. Gioè, *Il reclamo e la mediazione nel giudizio tributario*, Torino, 2015.

³ Per la disamina dei decreti di attuazione della delega fiscale, cfr. P. Morigi, *L'attuazione della riforma fiscale prevista dalla legge n. 23/2014. I decreti emanati e i riflessi sugli enti locali*, in *Fin. loc.* 5-6(2015), p. 8 ss.; M. Villani, *Delega fiscale – La parziale riforma del processo tributario*, in *Il tributo* 9(2015), p. 5 ss.; V. Azzoni e C. Salvatore (a cura di), *Dialogo intorno ad alcune, presunte o tali, novità del processo tributario*, in *Boll. trib.* 6(2016), p. 406 ss.; A. Russo, *I lievi cambiamenti sul profilo dei giudici tributari. Brevi riflessioni intorno al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, in *Boll. trib.* 2(2016), p. 93 ss.

⁴ Sulla delega per la revisione del contenzioso tributario di cui all'art. 10, comma 1, lettere a) e b), l. n. 23/2014, cfr. M. Conigliaro, *Processo tributario: dalla delega fiscale una timida e alquanto vaga proposta di riforma*, in *Il fisco* 20(2014), p. 1979; U. Gatto, *La giustizia tributaria nel 2014. Il ruolo del giudice tributario e prospettive della legge delega*, in *Diritto e lavoro nelle Marche* 1-2(2014), p. 56 ss.; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultime innovazioni dal c.p.c.*, in *Corr. trib.* 39(2014), p. 3033 ss.; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: legge delega e direttive sul rito*, in *Corr. trib.* 3(2015), p. 498 ss.; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: legge delega e direttive ordinamentali*, in *Corr. trib.* 20(2015), p. 1549 ss.; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.* 32-33(2015), p. 2467 ss. Osservazioni critiche vengono mosse da C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime da c.p.c. e legge delega*, in *Corr. trib.* 1(2015), p. 18, secondo cui la delega fiscale «non costituisce un capolavoro di tecnica legislativa, essendo caratterizzata da tanti enunciati astratti, scarsamente coordinati, che mostrano la sostanziale carenza di una ben chiara direzione riformistica»; secondo l'A., tale giudizio non positivo si riscontra anche in relazione all'art. 10, concernente la «revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali», laddove stona «l'accostamento, a dire il vero piuttosto singolare, tra «la revisione del contenzioso» e la «revisione della riscossione degli enti locali», non essendo davvero facile individuare un *trait d'union* tra due tematiche così disparate e prive di una omogeneità di contenuti e di problemi, tali da giustificare l'abbinamento».

⁵ L'amministrazione finanziaria, con apposite circolari, in più occasioni, ha fornito chiarimenti interpretativi. Sul punto, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 19 marzo 2012, n. 9/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*; Circolare Agenzia delle Entrate, 19 giugno 2012, n. 25/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*; Circolare Agenzia delle Entrate, 3 agosto 2012, n. 33/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*; Circolare Agenzia del Territorio, 28 dicembre 2012, n. 48/T, in *www.agenziaentrate.gov.it*; Circolare Agenzia delle Entrate, 12 febbraio 2014, n. 1/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*; Circolare Agenzia delle Entrate, 14 maggio 2014, n. 10/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*.

anche sotto il profilo della legittimità costituzionale⁶, culminati in una nota pronuncia della Consulta⁷.

Difatti, il reclamo e la mediazione tributaria, fin dall'introduzione, hanno sollevato una serie di criticità: da un lato, il legislatore ha riesumato istituti che, in passato, avevano fatto discutere a causa del ritardo nell'accesso alla tutela giurisdizionale (si pensi, ad esempio, al ricorso gerarchico); dall'altro, ha creato un intreccio tra strumenti fondati su istanze profondamente diverse: il reclamo, che mira a far valere un vizio dell'atto; la mediazione, che è volta a perfezionare un accordo rispetto ad una fattispecie che ammette margini di dubbio⁸.

L'innovazione, in continuità con un precedente rimaneggiamento legislativo⁹, si inserisce in un disegno di revisione del contenzioso

⁶ Cfr. Comm. Trib. Prov. Perugia, ord. 7 febbraio 2013, n. 68, in *Banca dati Fisconline*; Comm. Trib. Prov. Campobasso, ord. 17 aprile 2013, nn. 146 e 147, in *Banca dati Fisconline*; Comm. Trib. Prov. Benevento, ord. 18 aprile 2013, n. 153, in *Banca dati Fisconline*; Comm. Trib. Prov. Ravenna, ord. 12 luglio 2013, nn. 270-271, in *Banca dati Fisconline*. Sulla tematica, cfr. F. Bianchi, *Possibile irragionevolezza (e connessi dubbi di legittimità costituzionale) del reclamo e suoi problemi applicativi con riguardo alla possibilità di impugnazione delle cartelle esattoriali*, in *Dial. dir. trib.*, 2012, p. 204 ss.; A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.* 4(2013), pt. I, p. 313 ss.; G. Marini, *Diversi ostacoli si frappongono al successo applicativo della procedura di reclamo e mediazione*, in *Corr. trib.* 26(2013), p. 2046 ss.; U. Perrucci, *Profili e dubbi di illegittimità della "mediazione tributaria"*, in *Boll. trib.* 21(2013), p. 1563 ss.; M. Procopio, *Le asserite eccezioni di legittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Dir. e fisc. assicuraz.* 2(2013), p. 183 ss.; R. Succio, *Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.* 2(2013), pt. II, p. 102 ss.

⁷ Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98, in *G.U.*, 23 aprile 2014, n. 18 – 1ª Serie Speciale – Corte Costituzionale. Sul punto, cfr. A. Iorio e L. Ambrosi, *Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98 – Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria*, in *Il fisco* 19(2014), p. 1848 ss.; E. Benigni, *Il reclamo e la "mediazione" tributaria al vaglio della Corte costituzionale*, in *Giur. it.* 11(2014), p. 2450 ss.; D. Carta, *Reclamo e mediazione tributaria: gli interventi del Legislatore e della Consulta non eliminano tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis D.Lgs. n. 546/1992*, in *Riv. dir. trib.* 12(2014), pt. I, p. 1270 ss.; R. Chieppa, *A proposito del reclamo-mediazione tributaria, ancora sulla legittimità costituzionale di obbligatorietà di procedimenti precontenziosi*, in *Giur. cost.* 2(2014), p. 1776 ss.; C. Glendi, *La Consulta chiude i conti con la c.d. mediazione tributaria "ancien régime"*, in *GT – Riv. giur. trib.* 6(2014), p. 477 ss.; G. Marini, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. trib.* 23(2014), p. 1782 ss.; P. Sandulli, *La Corte costituzionale analizza la mediazione tributaria*, in *Riv. dir. proc.* 3(2015), p. 815 ss. Già prima dell'intervento della Consulta, cfr. F. D'Ayala Valva, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.* 2(2013), pt. II, p. 82 ss.

⁸ Cfr. B. Bellè, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.* 10(2012), pt. I, p. 863 ss.

⁹ Art. 1, comma 611, l. 27 dicembre 2013, n. 147. Sulle innovazioni apportate al reclamo/mediazione per effetto di questo intervento normativo, cfr. G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, in *Dir. e prat. trib.* 3(2014), pt. I, p. 467 ss.; A. Carinci, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. trib.* 4(2014), p. 270 ss.; D. Carta, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 1264 ss.; A. Giovannini, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *Il fisco* 9(2014), p. 814 ss.; C. Glendi, *Nuova mediazione tributaria: i limiti dell'improcedibilità del reclamo*, in *Corr. trib.* 12(2014), p. 891 ss.; C. Glendi, *Tutela cautelare e "nuova" mediazione tributaria*, in *Corr. trib.* 4(2014), p. 275 ss.; A. Marinello, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, in *Dir. e prat. trib.* 4(2014), pt. II, p. 628 ss.; F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. e prat. trib.* 3(2014), p. 550 ss.

tributario¹⁰, finalizzato a potenziare la macchina giudiziaria, attraverso il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, e ad ampliare l'utilizzo di strumenti deflattivi del contenzioso, tramite l'estensione dell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione e la possibilità di esperire la conciliazione giudiziale tributaria e la tutela cautelare anche in appello, in modo da ridurre il numero di controversie future, abbreviando la durata di quelle pendenti, rivedendo taluni aspetti relativi all'esecutività delle sentenze e rimodulando il principio di soccombenza¹¹.

In realtà, l'operato del legislatore delegato, pur attualizzando i testi normativi, adeguandoli alle mutate situazioni fattuali e recependo gli orientamenti consolidati in materia, assume i tratti di una mera "manutenzione", senza assurgere ad una riforma complessiva del contenzioso tributario, in quanto «lambisce diverse materie, introducendo a macchia di leopardo alcune novità, delimitate, però, solo a taluni istituti processuali»¹².

L'intervento è sintomatico dell'evoluzione del sistema normativo verso una "marginalizzazione" (*rectius*, disincentivo)¹³ della fase contenziosa, da intendersi quale *extrema ratio*, derubricata ad una remota eventualità, «risolvibile anche in pendenza di giudizio, tramite il ricorso a strumenti di soluzione dei conflitti strutturati in modo tale da risultare convenienti e appetibili per entrambe le parti»¹⁴.

Peraltro, già in sede di delega fiscale, non erano mancate perplessità in ordine all'intervento del legislatore, che si era limitato ad una mera "revisione", piuttosto che ad una riforma organica del contenzioso tributario, soluzione quest'ultima che, invece, sarebbe stata senz'altro da preferire¹⁵.

In tale ottica, la versione "rinnovata" degli istituti deflattivi del contenzioso assurge ad una delle novità più significative dell'intera riforma¹⁶: nelle intenzioni

¹⁰ Sul punto, cfr. U. Perrucci, *Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo tributario*, in *Boll. trib.* 20(2015), p. 1474 ss.; M. Cicala e A.A. Genise, *Osservazioni critiche sulle misure per la revisione della disciplina del contenzioso tributario*, in *Il fisco* 35(2015), p. 3355 ss.; E.A. Sepe, *Quale riforma per la giustizia tributaria*, in *Il fisco* 23(2016), p. 2258 ss.

¹¹ Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo tributario*, in *Il fisco* 30(2015), p. 2929; M. Leo, *La riforma del contenzioso tributario: cose fatte e cose da fare*, in *Il fisco* 42(2015), p. 4016 ss.; M. Villani, *La parziale riforma del processo tributario*, in *Il tributo* 12(2015), p. 8 ss.; M. Pasini e G. Caggese, *La riforma del processo tributario in pratica*, in *Prat. fisc. e profess.* 12(2016), p. 39 ss.; M. Villani, *La parziale riforma del processo tributario – Critiche alle due circolari dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il tributo* 15(2016), p. 4 ss.

¹² M. Leo, *La riforma del contenzioso tributario...*, p. 4016. Delle osservazioni critiche vengono prospettate anche da altra parte della dottrina (V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso tributario*, in *Dir. e prat. trib.* 6(2015), pt. I, p. 978 ss.; C. Glendi, *La riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. e prat. trib.* 5(2015), pt. I, p. 795 ss.; R. Romei, *La riforma del processo tributario? Un problema ignorato*, in *Il tributo* 12(2015), p. 2 ss.).

¹³ Cfr. M. Leo, *La riforma del contenzioso tributario...*, p. 4019.

¹⁴ M. Leo, *Verso un ordinamento fiscale più moderno, con meno liti e più dialogo*, in *Il fisco* 29(2015), p. 2809. Lo stesso A. sottolinea che in questo modo si rende fluido ed equo il rapporto tra fisco e contribuente, partendo dal presupposto che alla corretta interpretazione delle norme fiscali si perviene attraverso definizioni spontanee del rapporto tributario.

¹⁵ Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma...*, p. 2929.

¹⁶ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione nel "nuovo" processo tributario*, in *Boll. trib.* 23(2015), p. 1693.

del legislatore della delega fiscale il processo tributario va ripensato, rafforzando e razionalizzando la procedura di reclamo/mediazione e la conciliazione giudiziale tributaria, al fine di realizzare, anche in sede contenziosa, quel dialogo (*rectius*, contraddittorio) fra contribuente ed amministrazione finanziaria, tipico dell'accertamento con adesione¹⁷.

2. Il reclamo/mediazione come procedura obbligatoria per la procedibilità della domanda. La collaborazione tra i soggetti del rapporto tributario: differenze rispetto al potere di autotutela.

Anche nella rinnovata versione, il reclamo/mediazione assurge a procedura obbligatoria, che, in presenza di taluni requisiti oggettivi e soggettivi, è finalizzata a vagliare, quasi come un filtro preventivo, la fondatezza dei motivi del ricorso e la legittimità della pretesa fiscale. La figura, inoltre, mira a verificare se sia possibile evitare, mediante l'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, che la controversia prosegua in sede giurisdizionale¹⁸.

Questi istituti sono espressione del rapporto di collaborazione ed affidamento tra i due soggetti del rapporto giuridico d'imposta: l'amministrazione finanziaria, che si sveste dei panni di controllore per indossare quelli di interlocutore, aperto e attento al dialogo, e che, «consapevole della complessità della realtà economica, entro cui muovono gli operatori, e delle incertezze generate da un sistema normativo pletorico ed incoerente, tenta di proporsi alla stregua di un vero e proprio "consulente istituzionale" delle imprese»¹⁹; il contribuente che, dismessa la posizione di sudditanza, collabora fattivamente al perseguimento della finalità impositiva dell'organo fiscale. In questa luce, fisco e contribuente possono "accordarsi" sulle modalità di applicazione delle norme tributarie, notoriamente complesse e mutevoli, calandole in un contesto economico in continuo divenire²⁰.

Com'è noto, per le controversie ricomprese nella giurisdizione tributaria il cui valore non ecceda i 20.000,00 euro, è richiesta, ai fini della procedibilità della domanda (non più dell'ammissibilità, come statuiva l'originario testo), la preventiva proposizione di un reclamo, che può anche contenere una proposta di mediazione²¹, volta a dirimere l'insorgenza lite; in caso di mancato

¹⁷ Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma...*, p. 2930.

¹⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E, in *www.agenziaentrate.gov.it*, p. 30.

¹⁹ M. Leo, *Verso un ordinamento fiscale più moderno...*, p. 2807-2808.

²⁰ Cfr. *Ibid.*, p. 2808.

²¹ In ordine alla natura giuridica della mediazione tributaria, definita dalla Consulta quale "procedimento conciliativo preprocessuale", sono state elaborate diverse ricostruzioni: alcune di esse assimilano la mediazione alla conciliazione (cfr. S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 413; M. Logozzo, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.* 21(2012), p. 1506 e 1509; A. Turchi, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 4 (2012), p. 925; F. Tesaro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p. 150); altre, invece, dando rilevanza al dato negoziale, attribuiscono all'istituto natura transattiva (cfr. F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 67). Intermedia sembra essere la tesi prospettata da A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 60-61. L'A., pur qualificando l'istituto alla stregua di una "conciliazione pregiurisdizionale", in ragione della vicinanza e della sostanziale identità funzionale

accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, si producono gli effetti propri del ricorso tributario²².

Dunque, la proposizione del reclamo²³ dà vita ad una fase preliminare di natura amministrativa²⁴ diretta ad evitare la potenziale lite, mediante un dialogo tra i due soggetti del rapporto giuridico d'imposta. L'esame congiunto della fattispecie, unitamente all'analisi delle questioni giuridiche controverse, è finalizzato a risolvere la lite amichevolmente, evitando le spese e l'alea di un procedimento giurisdizionale²⁵.

In altri termini, «con la procedura amministrativa del reclamo l'amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere non già una funzione di amministrazione attiva, bensì un'attività di riesame giustiziale dell'atto impositivo oggetto di reclamo»²⁶.

con la mediazione civilistica, con cui la mediazione tributaria condivide l'esito conciliativo, ritiene che non sia «azzardato assumere ad ipotesi di lavoro la possibilità di riportare anche il nostro esito conciliativo nello "stampo contrattuale transattivo", secondo la disciplina dell'art. 1965 del codice civile». Per una panoramica dei diversi orientamenti, cfr. G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 514 ss.

²² Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale per puntare sugli strumenti deflattivi*, in *Il fisco* 31(2015), p. 3030.

²³ Per un'analisi dei precedenti storici del "reclamo" e dei modelli giuridici di riferimento, cfr. A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 53-54. Sul punto, si apprezza quanto evidenziato da A. Russo, *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Il fisco* 35(2011), p. 5715, secondo cui, l'utilizzo della locuzione "reclamo" non è casuale, essendo giustificata dalla circostanza che il destinatario della doglianza è la stessa amministrazione finanziaria (Direzione Provinciale o Regionale) titolare della pretesa impositiva.

²⁴ In verità, in ordine alla natura giuridica del reclamo si sono diffuse diverse correnti di pensiero: l'orientamento consolidato (A. Russo, *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione...*, p. 5716; S. La Rosa, *Principi...*, p. 413; V. Busa, *Le nuove prospettive della mediazione...*, p. 766; M. Martis, *Reclamo e mediazione fiscale...*, p. 810; F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 87; P. Rossi, *L'atto di accertamento*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milano: Assago (MI), 2012, p. 773; D. Stevanato, *Reclamo e "mediazione fiscale": lettere a un bambino mai nato*, in *Dial. trib.*, 2012, p. 99) ritiene che il reclamo abbia natura amministrativa (precisamente, di ricorso in opposizione), atteso che esso produce gli effetti del ricorso solo dopo il rigetto dell'istanza presentata dal contribuente o in seguito al comportamento silente dell'amministrazione finanziaria; non sono mancate differenti ricostruzioni (M. Basilavecchia, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.* 12(2012), p. 841; A. Cissello, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *Il fisco* 13(2012), p. 195), allo stato minoritarie, che propendono *ab initio* per la natura processuale dell'atto, in quanto, l'originaria versione dell'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992, decorsi novanta giorni senza che il reclamo fosse stato accolto o la mediazione conclusa, faceva produrre al reclamo gli effetti del ricorso; la Corte Costituzionale, intervenendo sulla questione, ha adoperato un orientamento intermedio, parlando di procedimento "pregiurisdizionale". In chiave intermedia, si pone anche la ricostruzione effettuata da A. Giovannini, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 55, secondo cui si tratterebbe di un «atto a metà tra diritto amministrativo e diritto processuale, tra contestazione amministrativa e gravame giurisdizionale». Negli stessi termini, G. Pizzonia, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 73. L'A. ritiene sussistente nel reclamo sia il carattere amministrativo, che quello giurisdizionale, in quanto, pur dando vita ad un procedimento amministrativo, essenzialmente volto al riesame dell'atto ed all'eventuale perfezionamento di una mediazione, il termine per ricorrere continua a decorrere dalla notifica del medesimo e il contenuto del reclamo coincide con quello del ricorso.

²⁵ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1694.

²⁶ G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 469. Inoltre, cfr. G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema...*, p. 46.

Nell'ottica del decreto di attuazione della delega fiscale, il reclamo subisce un importante *revirement*, assumendo aspetti propri e diversi rispetto all'istituto dell'autotutela²⁷, con cui il contribuente contesta la legittimità di un provvedimento adottato dall'amministrazione finanziaria, evidenziando vizi di natura formale o sostanziale, al fine di ottenerne l'annullamento²⁸.

A prescindere dalla proposizione del reclamo, da parte del contribuente, l'amministrazione finanziaria spontaneamente potrebbe sempre agire in via di "autotutela"²⁹, annullando d'ufficio l'atto reclamato in base a motivi diversi da quelli dedotti, «tanto in pendenza della procedura amministrativa del reclamo, quanto in pendenza dell'eventuale processo e finanche dopo la formazione del giudicato ovvero a seguito della definitività dell'atto impositivo»³⁰.

Dal punto di vista giuridico, il reclamo differisce dall'autotutela: il primo è avviato su iniziativa di parte ed è retto dal principio della domanda; l'autotutela, invece, pur potendo nascere a seguito di una segnalazione del contribuente,

²⁷ Sulle differenze tra reclamo ed autotutela, cfr. G. Pizzonia, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 79 ss. Peraltro, prima della recente novella, una parte della dottrina (F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 70; M. Basilavecchia, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.* 31(2011), p. 2492; A. Marcheselli, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. e prat. trib.* 5(2012), pt. I, p. 1184-1185; C. Nocera, *Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1 aprile 2012*, in *Il fisco* 8(2012), p. 1096; P. Rossi, *L'atto di accertamento...*, p. 77; A. Turchi, *Reclamo e mediazione...*, p. 898 ss.; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, p. 370; M. Montanari, *Il processo tributario...*, p. 154; F. Tesauero, *Manuale...*, p. 149-150) aveva qualificato il procedimento di reclamo/mediazione come una forma obbligatoria di autotutela, in quanto, con l'introduzione dell'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992, il legislatore avrebbe istituzionalizzato, in presenza di taluni requisiti soggettivi ed oggettivi, l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di riesaminare la fondatezza dell'atto contestato dal contribuente.

²⁸ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1700.

²⁹ L'autotutela, tipico istituto del diritto amministrativo, è stata estesa anche al settore tributario con l'art. 2 *quater*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla l. 30 novembre 1994, n. 656; la disciplina di dettaglio è contenuta nel regolamento di attuazione, adottato con d.m. 11 febbraio 1997, n. 37. Sulla tematica, cfr. R. Lupi, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801; S. Muscarà, voce *Autotutela* (*dir. trib.*), in *Enc. giur. Treccani*, Agg. V, Roma, 1996, p. 1 ss.; S. La Rosa, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 1146 ss.; V. Ficari, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999; D. Stevanato, voce *Autotutela* (*dir. trib.*), in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 295 ss.; T. Tassani, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1193; P. Russo, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 699 ss.; F. D'Ayala Valva, *L'attivazione delle procedure di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 145 ss.; A. Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 25; S. Muscarà, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, p. 71 ss.; V. Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessione a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1715 ss.; P. Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008; F. Tesauero, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 137 ss.; P. Rossi, *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 760 ss.

³⁰ G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 471-472.

è rimessa integralmente all'amministrazione finanziaria³¹. Dal punto di vista operativo, in realtà, entrambi gli istituti presentano affinità, relativamente alla funzione svolta³².

La procedura di reclamo/mediazione, inserita a pieno titolo tra gli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie³³, consente di conciliare gli interessi del contribuente con quelli dell'amministrazione finanziaria: il primo, a seguito dell'esperimento, può vedere modificata la pretesa fiscale in senso a lui favorevole; l'ufficio fiscale, per converso, ha l'occasione di profittare di questo momento per ritornare sui propri passi, correggere gli errori e valutare al meglio dati ed elementi che, in fase contenziosa, potrebbero compromettere l'intera pretesa impositiva³⁴.

Pur non avendo risolto tutte le problematiche interpretative, la novella ha il pregio di aver corretto alcune discrasie, presenti nell'originaria versione, recependo le istanze di rinnovamento provenienti da più parti³⁵: ne è derivato il potenziamento dell'istituto, finalizzato a risolvere in via stragiudiziale il contenzioso minore, composto prevalentemente da controversie di limitato valore economico, anche se numerose sotto il profilo quantitativo; ciò ha consentito di evitare uno spreco di risorse, focalizzando l'attenzione della macchina giudiziaria sulle liti di maggior rilievo³⁶.

In altri termini, le modifiche apportate dal decreto attuativo della delega fiscale tendono a favorire il dialogo tra il fisco e il contribuente, limitando, nei limiti dello stretto necessario, il ricorso al giudice tributario³⁷.

Le scelte normative sottese alla novella possono essere così sintetizzate: estensione del reclamo/mediazione a tutti gli atti – compresi quelli catastali – di valore inferiore alla franchigia (rimasta invariata), emessi da enti impositori, agenti o concessionari privati della riscossione; rimodulazione del beneficio

³¹ Cfr. F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 565; G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione nel sistema...*, p. 42.

³² Cfr. F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 565.

³³ Sull'applicazione degli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie (c.d. A.D.R. – *Alternative Dispute Resolution*) all'ordinamento tributario, cfr. M. Versigioni, *Diritto tributario ed "Equivalent Dispute Resolution"*, in *Riv. dir. trib.* 3 (2012), pt. I, p. 223 ss. L'A. considera la mediazione tributaria esemplificativa di un percorso di interazione tra i diversi settori dell'ordinamento, «tutti protesi verso un comune futuro nel quale, rispetto al passato, sembrano prefigurabili una riduzione della frequenza del giudizio e dell'accertamento ed un incremento, invece, della frequenza dell'accordo e della composizione».

³⁴ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1700.

³⁵ Cfr. F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 599–600; P. Sandulli, *La Corte costituzionale analizza la mediazione...*, p. 820; D. Carta, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 1287–1288. Quest'ultimo A., commentando la pronuncia della Consulta (Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98...) e l'intervento del legislatore (l. n. 147/2013), configurava il reclamo-mediazione «come un istituto complessivamente valido, non potendosi negare che la deflazione del contenzioso tributario contribuisca al perseguimento dell'interesse generale e di superiori finalità di giustizia»; nel contempo, ribadiva i profili di criticità, ancora insiti nello strumento deflattivo, per la cui risoluzione auspicava un nuovo intervento della Consulta o del legislatore, come poi è avvenuto con il d.lgs. n. 156/2015, attuativo della delega fiscale (l. n. 23/2014).

³⁶ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1700.

³⁷ Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3029.

sanzionatorio in senso favorevole al contribuente; snellimento delle modalità procedurali; possibilità anche per le controversie soggette a reclamo di esperire la conciliazione giudiziale tributaria, in futuro utilizzabile pure in appello, sia in udienza che fuori udienza; regolamentazione del pagamento di quanto dovuto a seguito del procedimento³⁸.

3. I limiti oggettivi di applicazione della procedura. Il superamento dei limiti e il regime degli effetti.

Sotto il profilo oggettivo, le innovazioni apportate appaiono poco significative, in quanto l'obbligo del previo esperimento del reclamo continuerà a gravare per le sole controversie, rientranti nella giurisdizione tributaria di cui all'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, il cui valore non sia superiore ad euro 20.000,00, comprese le liti di rimborso, non contemplate in precedenza³⁹. Il legislatore delegato, non recependo le istanze di rinnovamento⁴⁰, ha mantenuto invariato l'originario limite quantitativo, ritenendolo un parametro congruo per individuare le "liti minori"⁴¹.

Ciononostante, in relazione alle controversie di valore superiore a tale soglia, non è preclusa una definizione condivisa della lite, potenziale o reale, potendo le parti esperire forme di contraddittorio preventivo, oramai obbligatorie in diverse tipologie di accertamento, nonché, nel corso del giudizio, addivenire ad una conciliazione tributaria⁴², il cui ambito di applicazione, per effetto del d.lgs. n. 156/2015, non è più circoscritto al primo grado, ma esteso al grado di appello⁴³.

Per definire il valore della lite, il legislatore della novella rinvia all'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, che declina i criteri di quantificazione della controversia ai fini dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica⁴⁴: il valore è pari all'importo del tributo richiesto con il provvedimento impugnato, al netto di eventuali interessi e sanzioni, ovvero corrisponde all'entità delle sanzioni, ove oggetto di contestazione sia un atto di irrogazione delle stesse⁴⁵. Qualora sia

³⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 30; B. Cucchi, F. Simonelli e C. Domenichini, *Manuale tecnico operativo della mediazione e della conciliazione tributaria riformate dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, Pisa, 2016; M. Leo, *Verso un ordinamento fiscale più moderno...*, p. 2809; M. Leo, *La riforma del contenzioso tributario...*, p. 4017; M. Pasini e G. Caggese, *La riforma del processo tributario...*, p. 41.

³⁹ Cfr. M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 17.

⁴⁰ Cfr. M. Conigliaro, *Mediazione fiscale: una riforma a metà*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 aprile 2012, p. 17; R. Succio, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 109.

⁴¹ Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3032; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera*, in *Il fisco* 42(2015), p. 4021; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 9; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 985; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 31.

⁴² V. *infra* nota 116.

⁴³ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 985.

⁴⁴ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 32. Sulla questione, cfr. C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: legge delega e direttive...*, p. 501-502.

⁴⁵ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 985.

impugnato un atto relativo ad una pluralità di tributi, per determinare il valore della lite si tiene conto della sommatoria dei tributi; al contrario, in caso di ricorso cumulativo⁴⁶ avverso una pluralità di atti, il valore sarà determinato in relazione a ciascun atto oggetto di contestazione; infine, se la lite ha ad oggetto il rifiuto (espresso o tacito) di un'istanza di rimborso, la controversia sarà commisurata all'entità del tributo di cui viene chiesta la restituzione, al netto degli accessori, salvo che il rimborso concerna più periodi d'imposta, in quanto, in tale ipotesi, il riferimento è all'importo del tributo oggetto di rimborso per ogni periodo d'imposta⁴⁷.

In caso d'impugnazione di taluni atti specifici della riscossione, quali il provvedimento di fermo di beni mobili o l'atto di costituzione d'ipoteca su immobili, il valore della controversia è determinato sulla base dell'atto impugnato. Qualora il ricorrente voglia contestare, oltre ai vizi propri del fermo o dell'ipoteca, pure i crediti tributari per i quali si procede, si farà riferimento al valore complessivo di questi ultimi: se tale valore sarà di importo superiore ad euro 20.000,00, la lite non potrà essere assoggettata alla procedura di reclamo/mediazione neppure qualora le iscrizioni a ruolo contestate siano di valore inferiore⁴⁸.

In altre parole, se il contribuente impugna contestualmente sia il fermo o l'ipoteca, con valore della lite superiore ad euro 20.000,00, sia le singole iscrizioni a ruolo aventi valore inferiore, troverà applicazione il rito ordinario d'impugnazione, anziché quello speciale previsto per le controversie di valore inferiore a tale soglia. Alla stessa conclusione deve pervenirsi in caso d'impugnazione di una cartella di pagamento cumulativa di diverse iscrizioni a ruolo, eseguite da differenti enti creditori, laddove sia contestata integralmente la cartella per vizi propri, unitamente alle singole iscrizioni per vizi relativi all'attività svolta dagli enti creditori⁴⁹.

In coerenza con questa impostazione, il comma 1 dell'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, detta una regola generale, che esclude dall'ambito di operatività del reclamo le controversie il cui valore è indeterminabile⁵⁰. Non mancano, tuttavia, eccezioni, atteso che l'ultimo inciso del comma impone l'obbligo del previo

⁴⁶ In ordine all'ammissibilità nel giudizio tributario di tale tipologia di ricorso, il cui fondamento normativo si rinviene nell'art. 104 cod. proc. civ., cfr. Cass., sez. V, 14 ottobre 2005, n. 19950, in *CED Cassazione*; Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916, in *CED Cassazione*; Cass., sez. V, 24 gennaio 2007, n. 1542, in *CED Cassazione*; Cass., sez. un., 16 febbraio 2009, n. 3692, in *CED Cassazione*; Cass., sez. V, 30 giugno 2010, n. 15582, in *CED Cassazione*; Cass., sez. V, ord. 29 marzo 2011, n. 7157, in *CED Cassazione*; Cass., sez. V, ord. 29 marzo 2011, n. 7159, in *CED Cassazione*.

⁴⁷ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1694-1695. Lo stesso A., richiamando la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2012, n. 9/E, in *Boll. trib.*, 2012, p. 430, alla nota 9 sottolinea che «se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima dell'eventuale instaurazione del giudizio».

⁴⁸ Cfr. E. Fronticelli Baldelli, *L'Agenzia delle entrate scioglie i dubbi su rateazione, autotutela parziale e reclamo*, in *Corr. trib.* 10(2016), p. 797.

⁴⁹ Cfr. E. Fronticelli Baldelli, *L'Agenzia delle entrate scioglie i dubbi...*, p. 797-798.

⁵⁰ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 33; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 985.

esperimento del reclamo in ordine al contenzioso catastale rientrante nella giurisdizione tributaria per effetto dell'art. 2, comma 2, primo periodo, d.lgs. n. 546/1992: si tratta di controversie di valore indeterminabile⁵¹, promosse dai singoli possessori, per atti dell'amministrazione catastale relativi all'instestazione, alla figura, alla delimitazione, all'estensione e al classamento dei terreni, nonché alla ripartizione dell'estimo tra i compossessori, a titolo di promiscuità, di una medesima particella, unitamente alle controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale⁵².

In forza della "rinnovata" versione della norma, rientrano nei confini di applicabilità degli istituti *de quibus* anche le controversie aventi ad oggetto non solo la contestazione della rendita attribuita, ma pure il tributo liquidato, compresi gli accessori o le sanzioni irrogate con il medesimo atto: ciò avviene, ad esempio, nell'ipotesi in cui il contribuente intenda impugnare, in sede giurisdizionale, la rendita presunta, al fine di contestare i tributi speciali catastali, gli accessori e le sanzioni⁵³.

Trattandosi di un'eccezione alla regola, come tale di stretta interpretazione, non saranno suscettibili di reclamo le controversie di valore indeterminabile, diverse da quelle catastali, concernenti i provvedimenti di concessione o negazione di agevolazioni fiscali e gli atti di diniego dell'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus. Del pari, per espressa previsione dell'ultimo comma dell'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, continuano ad essere escluse dalla procedura le controversie relative al recupero degli aiuti di Stato (art. 47 *bis*, d.lgs. n. 546/1992)⁵⁴.

Una peculiare innovazione, in ordine all'ambito oggettivo del reclamo/mediazione tributaria, riguarda la soppressione dell'ultimo inciso del comma

⁵¹ Sul punto, cfr. Circolare del Ministero dell'Economia e Finanze – Dipartimento delle Finanze – Direzione della Giustizia Tributaria, 21 settembre 2011, n. 1/DF, in http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Versare/Versamento+Contributo+unificato+VER_CONTR_UNIF/Normativa+e+prassi+contributo+unificato/Circolare+n.+1DF/Circolare_1DF.pdf, p. 10.

⁵² Cfr. S. Mazzocchi, *Mediazione tributaria, sospensione cautelare e controversie catastali: un pericoloso "intreccio" di norme*, in *Il fisco* 34(2015), p. 3220; M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 985; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 9. La materia, limitatamente alla disciplina del catasto fabbricati, è stata di recente interessata da una revisione organica, il cui fondamento si rinviene nella delega di riforma del sistema fiscale (l. n. 23/2014) e i cui decreti attuativi sono in corso di approvazione. Sulla tematica, cfr. M. Aulenta, *Flessi inter-instituzionali nelle riforme del catasto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 3(2016), p. 364 ss.; A. Uricchio, S.A. Parente e G.M. Cartanese, *La riforma del catasto nella nuova legge delega di riforma del sistema fiscale*, in D. Falconio, F. Fimmanò e P. Guida (a cura di), *Scritti in onore di Giancarlo Laurini*, Napoli, 2015, p. 2009 ss.; S.A. Parente, *Luci ed ombre nella delega fiscale sulla riforma del catasto*, in *Annali del Dipartimento Jonico* in "Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: società, ambiente, culture" – Università degli Studi di Bari "Aldo Moro, 2014 – Anno II, pubblicato su www.annalidipartimentojonico.org, p. 331 ss.

⁵³ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1695.

⁵⁴ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 33; S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1695; M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3030; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 985; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021.

1 dell'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, che, nell'originaria versione, precludeva l'applicazione della conciliazione giudiziale tributaria di cui all'art. 48, d.lgs. n. 546/1992, alle fattispecie oggetto di reclamo. La disposizione portava a ricostruire il reclamo come strumento deflattivo del contenzioso tributario, operante in sede stragiudiziale, alternativo alla conciliazione, collocata, invece, nella fase giurisdizionale⁵⁵. Per converso, il legislatore della novella, «prevedendo espressamente che anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione, evidenzia l'intento di un ulteriore potenziamento degli istituti deflattivi del contenzioso, sia prima che durante il processo, anche attraverso il ricorso alla conciliazione giudiziale»⁵⁶.

In tal modo, sul piano sistematico, si assiste ad un'estensione «a tutto campo della conciliazione giudiziale, privando quindi di ogni sua ragione d'essere il limite di operatività della stessa in caso di mediazione»⁵⁷. Nel contempo, la soluzione della novella comporta un evidente ridimensionamento della mediazione tributaria, nell'ambito degli strumenti volti a deflazionare il contenzioso, in quanto l'istituto viene ristretto in angusti margini, individuati nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale tributaria⁵⁸.

La *ratio* della variazione è da ricercarsi nel *favor conciliationis*, atteso che, se per effetto della revisione, il legislatore ha incentivato «una soluzione conciliativa diversa dalla composizione giudiziale, tanto da consentire la conciliazione anche in appello, non si vede alcun motivo per mantenere in piedi una limitazione di scarsa razionalità interna»⁵⁹.

L'amministrazione finanziaria⁶⁰, intervenendo sulla questione, ha ammesso l'esperibilità della conciliazione giudiziale per le controversie, oggetto d'infruttuosa mediazione, pendenti alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 156/2015.

⁵⁵ Cfr. E. Marello, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 6 (2015), p. 1378.

⁵⁶ S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1695. Inoltre, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 43; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023; M. Conigliaro, *Conciliazione giudiziale, tutela cautelare ed esecuzione delle sentenze nella lettura dell'Agenzia delle entrate*, in *Il fisco* 10 (2016), p. 944; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 9.

⁵⁷ C. Glendi, *La riforma del contenzioso...*, p. 797; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2470. Peraltro, lo stesso A., in un precedente contributo (C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime...*, p. 21), pubblicato prima dell'attuazione della delega fiscale, puntualizzava che «il legislatore delegante, nel disciplinare *ex novo* l'istituto della conciliazione, voglia si tenga conto dell'esigenza deflattiva, del contraddittorio precontenzioso e magari anche dell'accertamento con adesione; specie in riferimento ai contribuenti nei confronti dei quali siano configurate violazioni di minore entità»; sotto quest'ultimo profilo, l'A. prospettava un'alternativa con l'istituto della mediazione tributaria, concernente «violazioni di minore entità», oggi privato della «gran parte della sua vera ragion d'essere, così da potersi privilegiare, più opportunamente, il suo completo assorbimento in una nuova, più adeguata, disciplina della conciliazione giudiziale».

⁵⁸ Cfr. C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2470, nt. 14.

⁵⁹ E. Marello, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione...*, p. 1378.

⁶⁰ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 43.

4. *La rilevanza delle modifiche apportate all'ambito soggettivo in funzione del principio di economicità dell'azione amministrativa. L'eccesso di delega e i profili d'illegittimità costituzionale.*

Di contro, particolare pregnanza rivestono le innovazioni apportate all'ambito soggettivo dell'istituto: con l'eliminazione dell'inciso «relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate», contenuto nell'originaria versione del comma 1 del citato art. 17 *bis*, il legislatore della novella, nonostante la Consulta avesse escluso l'illegittimità costituzionale della norma⁶¹, per massimizzare l'efficacia dello strumento deflattivo, recependo le istanze di rinnovamento⁶² dell'angusta sfera soggettiva della procedura di reclamo/mediazione⁶³, ne ha esteso l'applicazione a tutte le controversie rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie, aventi ad oggetto l'impugnazione di atti e provvedimenti emessi da qualsiasi tipologia di ente impositore: agenzia delle entrate; agenzia delle dogane e dei monopoli; enti locali, per i tributi locali propri o amministrati; cancellerie o segreterie giudiziarie, in ordine al contributo unificato; agenti della riscossione o concessionari privati di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/1997, in relazione agli atti emessi⁶⁴. L'operatività del reclamo/mediazione, insomma, è stata estesa a comparti diversi dall'imposizione in senso stretto⁶⁵.

L'ampliamento della platea dei soggetti coinvolti nella procedura trova la propria *ratio* nel principio di economicità dell'azione amministrativa, tenuto conto «dell'efficacia deflattiva riscontrata in relazione al contenzioso sugli atti

⁶¹ Cfr. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98... La soluzione della Consulta di ritenere conforme alle norme costituzionali l'originaria versione dell'art. 17 *bis*, nella parte in cui restringe il reclamo/mediazione alle controversie relative ai soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, è stata criticata da F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 587, il quale la riteneva irragionevole e contraria alla *ratio* dell'istituto, in quanto il numero di controversie su questioni di fatto di valore ridotto è «molto maggiore proprio in relazione ad atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia delle entrate».

⁶² Cfr. M. Conigliaro, *Mediazione tributaria: una riforma a metà*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 aprile 2012, p. 6, il quale, pur ribadendo l'assenza nel nostro ordinamento della necessità di introdurre la procedura di reclamo/mediazione, strutturata come mero doppiante dell'accertamento con adesione, sottolineava che, fatta comunque tale scelta legislativa, sarebbe stato opportuno estendere l'istituto anche ad altri settori dell'imposizione, quali i tributi locali, le cui controversie, nella quasi totalità, hanno un valore inferiore a 20.000,00 euro, ovvero innalzare tale soglia.

⁶³ Cfr. S.A. Parente, *Il fondamento della tassazione della mediazione conciliativa*, in A.F. Uricchio e S.A. Parente, *La fiscalità della mediazione civile e commerciale. Regole, problemi e rimedi*, Roma, 2015, p. 58, che, prima della recente novella, riprendendo quanto prospettato dalla giurisprudenza di merito (Comm. Trib. Prov. Perugia, ord. 18 febbraio 2013, n. 68...), ha ribadito il trattamento discriminatorio derivante dall'applicazione della procedura reclamo/mediazione alle sole pretese avanzate dall'Agenzia delle Entrate, senza tener conto dei tributi richiesti da altri enti impositori. Inoltre, cfr. R. Succio, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 108.

⁶⁴ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1695-1696; M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3030; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021; S. Mazzocchi, *Mediazione tributaria, sospensione cautelare e controversie catastali...*, p. 3220; U. Perrucci, *Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo...*, p. 1475; M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931; C. Glendi, *La riforma del contenzioso...*, p. 797; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 17; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 31.

⁶⁵ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021.

emessi dall'Agenzia delle entrate e dell'elevato numero di controversie di modesto valore che caratterizza in generale il contenzioso tributario»⁶⁶.

L'innovazione solleva problemi di legittimità costituzionale, sotto il profilo dell'eccesso di delega (art. 76 Cost.), atteso che l'estensione dei presupposti soggettivi di applicazione dell'istituto non è espressamente delineata nell'art. 10 della delega fiscale (l. n. 23/2014), la cui formulazione, semmai, appare vaga e tralascia di circoscrivere gli esatti confini dei poteri riconosciuti al legislatore delegato⁶⁷.

Un siffatto ampliamento, oltre ad eccedere le previsioni della legge delega, si pone in contrasto con taluni criteri direttivi in essa fissati, primo fra tutti l'obiettivo di assicurare il "rafforzamento della tutela giurisdizionale", che, in realtà, viene notevolmente ridimensionato a causa della posticipazione, subita dal contribuente, nell'accesso alla garanzia della giurisdizione⁶⁸. Senza contare, poi, le antinomie con altri principi espressi dalla delega, quali l'incentivazione e la razionalizzazione della conciliazione giudiziale tributaria, pure nell'ottica deflattiva del contenzioso, volta ad incentivare il «contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di "minore entità"»⁶⁹. Difatti, recepita la nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario, viene meno l'esigenza di mantenere in vita un istituto, già oggetto di rilievi di legittimità costituzionale⁷⁰, oramai «circoscritto e fortemente indebolito anche sul piano di una concreta funzione deflattiva»⁷¹.

5. *L'estensione del reclamo agli atti della riscossione: problemi procedurali e limiti applicativi.*

Peculiare appare l'estensione del reclamo agli atti emessi dall'agente della riscossione o dai concessionari privati di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/1997⁷²: trattandosi di soggetti che non hanno la disponibilità del tributo, l'istituto

⁶⁶ Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 32. In senso conforme, cfr. M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 17.

⁶⁷ Come sottolineato da M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931, nt. 7, la circostanza era stata evidenziata, durante l'iter di approvazione del d.lgs. n. 156/2015, anche dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, nell'audizione in Commissione Giustizia del Senato del giorno 8 luglio 2015. Inoltre, cfr. C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2467 e 2469.

⁶⁸ Cfr. C. Glendi, *La riforma del contenzioso...*, p. 797; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2469.

⁶⁹ C. Glendi, *La riforma del contenzioso...*, p. 797; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2469.

⁷⁰ V. *supra* note 5 e 6.

⁷¹ C. Glendi, *La riforma del contenzioso...*, p. 797; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2470.

⁷² Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931; V. Ucmur, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987. Per la disciplina vigente prima della novella, cfr. E. Fronticelli Baldelli, *Effetti del reclamo/mediazione sulla posizione processuale dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.* 13(2013), p. 1061 ss.; F. Brighenti, *Cartella di pagamento: obbligo di mediazione? (Quando nelle circolari circolano idee confuse)*, in *Boll. trib.* 9(2014), p. 667.

troverà applicazione solo per far valere i vizi propri della cartella di pagamento ovvero per impugnare il provvedimento di fermo di beni mobili registrati (art. 86, d.P.R., n. 602/1973), o l'iscrizione dell'ipoteca sugli immobili (art. 77, d.P.R. n. 602/1973)⁷³.

Malgrado, ad una prima analisi, l'apertura dell'istituto agli atti della riscossione possa essere salutata con successo, per le controversie concernenti l'esattore «sarà più probabile che ci si fermi all'esame del reclamo – accogliendolo o rigettandolo – senza arrivare alla mediazione tributaria»⁷⁴, attesa la difficoltà d'individuare le ipotesi in cui «le parti possano rimodulare la pretesa, rideterminandola»⁷⁵. Forse potrebbe venire in rilievo «il caso dell'autotutela parziale, con la successiva mediazione al solo scopo di ridurre le sanzioni sulla rimanente parte del carico tributario ovvero di ricalcolare gli interessi di mora»⁷⁶.

Sul piano operativo, nell'impugnare una cartella di pagamento, non sempre è agevole individuare il soggetto al quale imputare il vizio denunciato, per proporre il reclamo⁷⁷. Ciò accade, ad esempio, nelle ipotesi in cui, con un unico atto di reclamo, sono sollevate più eccezioni riferite sia all'ente impositore che all'agente della riscossione: all'unicità dell'atto reclamato corrispondono una pluralità di controparti ed una molteplicità di procedimenti caratterizzati da dinamiche distinte e da esiti differenti, con l'effetto che, qualora il vizio relativo alla tempestività della notifica fosse riconosciuto come sussistente dall'agente della riscossione, il reclamo incardinato presso l'ente impositore potrebbe risultare *tamquam non esset*⁷⁸.

Dunque, l'estensione della procedura di reclamo/mediazione all'agente della riscossione, sia pure nei limiti della compatibilità, comporterà una serie di problematiche procedurali⁷⁹: per ovviarle il contribuente potrà proporre ricorso ed attendere le indicazioni del giudice tributario, il quale, rilevata l'improcedibilità per costituzione anteriore al decorso dei novanta giorni, rinverrà la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo⁸⁰.

In sintesi, per tutte le controversie tributarie di valore non superiore ad euro 20.000,00, aventi ad oggetto atti emessi da qualsivoglia "ente impositore", è necessario esperire, in via preventiva e stragiudiziale, il reclamo/mediazione: in maniera esemplificativa, rientrano in questo regime tutti gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario, ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, quali l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il ruolo, il provvedimento

⁷³ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 32. Negli stessi termini, cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3030; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 17-18.

⁷⁴ M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022.

⁷⁵ Ibid., p. 4022.

⁷⁶ Ibid., p. 4022.

⁷⁷ Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3030.

⁷⁸ Cfr. Ibid., p. 3030-3031; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022.

⁷⁹ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022.

⁸⁰ Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3031.

d'irrogazione delle sanzioni, il diniego o la revoca delle agevolazioni, il rifiuto (espresso o tacito) ad un'istanza di rimborso⁸¹, gli atti della riscossione, come la cartella di pagamento, l'avviso di intimazione, l'iscrizione di ipoteca su immobili, il fermo di beni mobili registrati. Inoltre, saranno oggetto di reclamo gli atti emessi dall'agenzia delle dogane e dei monopoli, quali gli avvisi di pagamento per la riscossione delle accise, l'avviso di accertamento doganale, le controversie concernenti le materie regolate dal codice doganale comunitario, l'avviso suppletivo e di rettifica doganale, l'avviso di rettifica della dichiarazione doganale, la bolletta doganale annotata, unitamente ad altri atti inerenti le operazioni doganali⁸². Infine, saranno assoggettati alla procedura altre tipologie di atti tributari, come quelli emanati dagli enti locali, in relazione ai tributi da essi amministrati, adottati dagli uffici giudiziari in relazione al contributo unificato ovvero posti in essere da altri soggetti (ad esempio, i consorzi di bonifica), accomunati dalla natura tributaria⁸³.

L'estensione dell'ambito soggettivo dell'istituto risulta di sicura utilità, in quanto introduce maggiori opportunità di definizione bonaria anche per le controversie concernenti la fiscalità locale⁸⁴, la materia catastale e quella doganale⁸⁵.

Per concludere, la manovra trova fondamento nella logica deflattiva del contenzioso tributario e ottempera al principio di economicità dell'azione amministrativa⁸⁶: l'ampliamento della sfera dei soggetti del reclamo/mediazione consegue ai risultati positivi derivati dal suo utilizzo, nella prassi pregressa, uniti al riscontro che numerosi ricorsi proposti avverso gli atti degli enti locali hanno un valore inferiore ai 20.000,00 euro⁸⁷.

6. Le regole sulla competenza e i dubbi sulla mancanza di terzietà dell'organo chiamato a decidere. La natura amministrativa del procedimento e l'adeguamento della struttura organizzativa. Le sinergie tra gli uffici centrali e quelli periferici.

In linea con il nuovo ambito soggettivo, il quarto e il nono comma dell'art. 17 *bis* individuano l'organo competente a conoscere della procedura e definiscono le modalità che l'autorità amministrativa deve far proprie nella gestione del tributo⁸⁸.

⁸¹ Per l'applicazione della nuova disciplina della mediazione tributaria e della conciliazione giudiziale alle "liti di rimborso", cfr. G. Franson e R. Suraci, *L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. trib.* 6(2016), p. 429 ss. Sulla previgente disciplina, cfr. A. Renda, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionati e atti ipoesattivi*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 715 ss.; M. Martis, *Reclamo e mediazione fiscale...*, p. 820.

⁸² Sulla questione, cfr. Circolare dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, 23 dicembre 2015, n. 21/D, in <https://www.agenziadoganemonopoli.gov.it/portale/documents/20182/890996/lgpa-c-20151223-21interpelli+versione+firmata.pdf/b4c38727-6129-4a25-8e7f-39aa19841d41>.

⁸³ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1696.

⁸⁴ Sulla tematica, cfr. M. Fogagnolo, *Il procedimento di reclamo-mediazione e l'ambito di applicazione in materia di tributi locali*, in *Trib. loc. e reg.* 6(2015), p. 41 ss.

⁸⁵ Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3029.

⁸⁶ V. *supra* § 4.

⁸⁷ Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3030.

⁸⁸ Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione... nel "nuovo" processo tributario...*, p. 1698.

La scelta del legislatore della novella è conforme all'originaria previsione, della cui legittimità costituzionale si era fortemente dubitato⁸⁹ a causa della presunta mancanza di neutralità ed imparzialità dell'organo deputato a pronunciarsi sul reclamo, appartenente pur sempre all'amministrazione artefice dell'atto reclamato⁹⁰. La circostanza contribuisce a minare la credibilità dell'istituto⁹¹, malgrado il diverso parere della Consulta⁹², circa la conformità dell'art. 17 *bis* alle previsioni della Costituzione, fondato sull'argomento della natura non giurisdizionale del procedimento⁹³, in cui contribuente ed amministrazione, su un piano paritario, tentano di comporre la controversia in sede precontenziosa, senza ricorrere ad un soggetto terzo⁹⁴.

In quest'ottica, il procedimento di reclamo/mediazione ha natura squisitamente amministrativa, essendo contraddistinto dal carattere biunivoco del rapporto tra il soggetto attivo e quello passivo dell'obbligazione tributaria: non vi è spazio per il coinvolgimento di terzi. Sul punto, ha scarso rilievo la circostanza che il soggetto preposto al procedimento faccia parte della stessa amministrazione che ha emanato l'atto oggetto di reclamo/mediazione⁹⁵.

⁸⁹ Cfr. Comm. Trib. Prov. Perugia, ord. 18 febbraio 2013, n. 18..., che ha sollevato una questione di legittimità costituzionale, rilevando, tra l'altro, l'assenza di terzietà dell'organo competente a pronunciarsi sull'istanza di reclamo, in quanto appartenente alla stessa amministrazione che ha emanato l'atto. In posizione antitetica si pone l'amministrazione finanziaria (Circolare Agenzia delle Entrate, 19 marzo 2012, n. 9/E...), che ha considerato sufficiente, per non ritenere leso il principio di terzietà, affidare l'intero procedimento di reclamo/mediazione a strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che si sono occupate dell'istruttoria degli atti reclamabili.

⁹⁰ Cfr. M. Cantillo, *Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Il fisco* 31(2011), p. 4997 ss.; M. Martis, *Reclamo e mediazione fiscale...*, p. 818; G. Sepio, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 769; F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 584; R. Succio, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 104.

⁹¹ Cfr. M. Cicala e A.A. Genise, *Osservazioni critiche sulle misure per la revisione della disciplina del contenzioso...*, p. 3358; M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2929.

⁹² Cfr. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98..., che ha compiuto un'analisi approfondita delle problematiche concernenti la presunta mancanza di terzietà del soggetto dinanzi al quale si svolge la procedura di reclamo/mediazione, escludendo che «tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo sia rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge». Aderisce alla soluzione prospettata dalla Consulta, G. Corasaniti, *Il reclamo e la mediazione tributaria...*, p. 514, il quale ritiene che «il mancato coinvolgimento di un organo "terzo" trovi la sua naturale compensazione nella permanente cogenza dell'imparzialità che caratterizza l'agire amministrativo e rispetto al quale la mediazione non potrebbe giammai porsi in ottica derogatoria». Anzi, altra dottrina (F. Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 87 ss.) sottolinea che una diversa soluzione, consistente nell'affidare ad un soggetto diverso dall'amministrazione finanziaria il procedimento di reclamo/mediazione, avrebbe leso le prerogative dello stesso ente, «che persegue le finalità – dotate di rilevanza costituzionale – di assicurare il rispetto dei principi di legalità nella materia tributaria e di capacità contributiva, e del Giudice tributario, cui verrebbe sottratto l'esercizio della funzione giurisdizionale in ordine all'accertamento della legittimità e della fondatezza delle pretese impositive e sanzionatorie». Ne consegue che solo l'autore «può annullare i propri atti illegittimi o ritirare quelli carenti di fondamento».

⁹³ In ordine alla natura del procedimento di reclamo/mediazione, v. *supra* note 21–24.

⁹⁴ Cfr. D. Carta, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 1279–1280.

⁹⁵ Cfr. *Ibid.*, p. 1277, nt. 35. Già prima dell'intervento della Consulta, non erano mancate ricostruzioni (G. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.* 12(2012),

In forza di questo indirizzo, anche nella rinnovata versione, l'esame del reclamo è affidato alla stessa autorità che ha emanato l'atto impugnato⁹⁶, compresi gli agenti della riscossione ed i concessionari privati di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/1997, a cui la procedura di reclamo si applica solo ove compatibile⁹⁷: l'amministrazione emanante, tuttavia, provvede attraverso strutture autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili⁹⁸.

Peraltro, l'ampliamento dei provvedimenti assoggettati alla procedura e dei soggetti abilitati a pronunciarsi sulle istanze richiede l'adeguamento delle strutture organizzative degli enti, per stimolare la revisione degli atti e garantire una maggiore capacità di dialogo con il contribuente in una visuale deflattiva del contenzioso⁹⁹.

A tal fine, è quanto mai opportuna una sinergia tra gli uffici centrali e quelli periferici, attraverso adeguate direttive indirizzate dal centro alla periferia, per realizzare un'azione omogenea e condivisa su tutto il territorio nazionale: le agenzie fiscali non avranno grosse difficoltà ad ottemperare alla disposizione normativa, a differenza degli enti locali, primi fra tutti i comuni, connotati spesso da carenze strutturali ed organizzative¹⁰⁰.

Nonostante ciò, una parte della dottrina¹⁰¹ continua a far leva sulla presunta mancanza di terzietà del soggetto chiamato a pronunciarsi sul reclamo, asserendo che l'organo preposto alla procedura, anche se autonomo, costituisce articolazione dell'ente che ha emesso l'atto reclamato e che il contribuente rischia di ritrovarsi a discutere il reclamo/mediazione dinanzi a funzionari della pubblica amministrazione, piuttosto che di fronte a soggetti neutrali ed imparziali.

Secondo questa visuale, per effetto della novella, la "terzietà" del mediatore verrebbe sacrificata anche a causa dell'ampia discrezionalità riconosciuta agli

p. 853 ss.; C. Nocera, *Reclamo e mediazione nel processo tributario...*, p. 1096; M.C. Parlato, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.* 18(2012), p. 1284 ss.; P. Rossi, *L'atto di accertamento...*, p. 773; D. Stevanato, *Reclamo e "mediazione fiscale": lettere a un bambino mai nato*, in *Dial. trib.*, 2012, p. 99), volte ad attribuire scarso rilievo alle problematiche *de quibus*.

⁹⁶ In passato, una soluzione alternativa, prospettata da F. D'Ayala Valva, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale...*, p. 100, proponeva di affidare al Garante del Contribuente, quale soggetto terzo ed imparziale, il compito di presiedere al procedimento di reclamo/mediazione.

⁹⁷ Sul punto, cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698, il quale giustamente osserva che «tali soggetti non hanno la "disponibilità" del tributo». Di conseguenza, l'istituto troverà «applicazione nei soli casi di "vizi propri" delle cartelle di pagamento da questi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche».

⁹⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 37; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 17.

⁹⁹ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

¹⁰⁰ Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4021-4022.

¹⁰¹ Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931-2932; M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3029; P. Sandulli, *La Corte costituzionale analizza la mediazione...*, p. 817. Inoltre, cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4020, secondo cui «ancora una volta è mancato il coraggio di agire in modo determinato, provando ad introdurre un soggetto che – terzo rispetto alle parti – aiutasse i contendenti a definire bonariamente la controversia ed evitare il contenzioso».

enti locali nell'individuazione della struttura che dovrà pronunciarsi sul reclamo proposto dal contribuente¹⁰².

La ricostruzione ha fondamento nel criterio direttivo della delega fiscale, volto a rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente attraverso la garanzia di terzietà dell'organo giudicante. In tal modo, la delega ha cercato di porre rimedio all'anomalia di fondo del contenzioso tributario, nel quale l'amministrazione finanziaria riveste la duplice veste di parte del giudizio, tramite le agenzie fiscali, e di datore di lavoro dei giudici tributari, a cui corrisponde il compenso per quanto espletato¹⁰³.

In tale ottica, è stata ravvisata l'opportunità di affidare l'esame del reclamo ad un ufficio esterno alla struttura amministrativa che ha redatto l'atto oggetto di contestazione, per assicurarne una "revisione" quanto più oggettiva, idonea a rivedere le determinazioni precedentemente assunte e a recepire quanto prospettato dal contribuente¹⁰⁴.

L'orientamento non può essere condiviso in quanto omette di considerare che l'esigenza di terzietà dell'organo preposto, necessaria nella mediazione civile, non lo è altrettanto in campo tributario, in cui la procedura di reclamo/mediazione assume natura amministrativa e non giurisdizionale: il legislatore ha considerato sufficiente mantenere, all'interno dell'ente, l'autonomia del soggetto chiamato a decidere sul reclamo, al fine di consentire un corretto esercizio del potere decisionale.

THE TAX COMPLAINT AND MEDIATION AFTER THE REFORMATION: RECONSTRUCTIVE PROFILES AND APPLICATIONS – PART ONE

SUMMARY

The tax complaint and mediation underwent a noticeable makeover thanks to the decree September 24, 2015, n. 156, which gave effect to the delegation of reform of the tax system (law March 11, 2014, n. 23). The decree has completely rewritten the article 17 *bis*, decree n. 546/1992, which, in the original formulation, had aroused many doubts of interpretation and application problems, also in terms of constitutionality, culminating in a ruling by the Constitutional Court.

The intervention is symptomatic of the evolution of the regulatory system toward a "marginalization" of contentious stage, intended to be a measure of *extrema ratio*, kicked down to a remote possibility, solvable even on slopes of judgment, through conflict resolution instruments structured in such a way as to be convenient and attractive to both parties.

Although he has not solved all the problems of interpretation, the novel has the merit of having corrected some discrepancies, present in the original version, in order to implement the renewal instances from multiple parts: the result was the strengthening of the institute, aimed at resolving minor disputes out of court, composed mainly of disputes of limited economic value, although numerous in quantity; this made it possible to avoid a waste of resources, focusing on the most relevant disputes judicial machine.

¹⁰² Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022.

¹⁰³ Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931, secondo cui sembrava che «il legislatore si fosse risoluto ad assicurare la terzietà formale del giudice, affidando le competenze ad un dicastero diverso da quello dell'Economia e delle Finanze, così da eliminare un vulnus del sistema che lede i diritti di una delle parti del processo»; purtroppo, ciò non è avvenuto.

¹⁰⁴ Cfr. U. Perrucci, *Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo...*, p. 1475.

Regulatory choices underlying the reform can be summarised as follows: extension of the complaint/mediation to all acts-including land-value below the deductible (unchanged), issued by tax bodies, officers or private dealers imposition; restructuring of benefit sanctions in favour of the taxpayer; simplification of procedural mode; possibility for disputes subject to tax claim by experiencing tax court settlement, in the future be used as well on appeal, both in court and out court; regulating the payment of the amount due as a result of the proceedings.

KEY WORDS: alternative dispute resolution, tax complaint and mediation, tax reform