

Reclamo e mediazione tributaria tra istanze deflattive ed esigenze di garanzia.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Considerazioni sulla nuova disciplina degli interPELLI e del contenzioso tributario – 3. Gli istituti del reclamo e della mediazione nel processo tributario dal D. L. 6 luglio 2011, n. 98 al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 – 4. Reclamo, diritto di difesa e violazione del principio della ragionevole durata del processo tributario – 5. Ulteriori profili di incostituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria - 6. Alcuni spunti per una revisione costituzionalmente orientata della nuova normativa

1. Premessa

Una delle novità più importanti che ha interessato il contenzioso tributario è stata quella introdotta dalla Manovra finanziaria varata con il D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modifiche nella Legge n. 111 del 15 luglio 2011, attraverso l'aggiunta, ad opera dell'art. 39, comma 9, dell'art. 17 *bis* al D.Lgs. n. 546/1992, che, nella sua versione originaria, disciplinava gli istituti del reclamo e della mediazione in ambito tributario per liti di valore non superiore a ventimila euro e relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, rispetto ai quali il contribuente che intendeva proporre ricorso era tenuto a presentare preliminarmente reclamo, pena l'improcedibilità del ricorso¹. Gli istituti del reclamo e della

¹ Cfr. sul tema: A. AMATUCCI, *L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione*, in C. GLENDI, V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Cedam, Padova, 2011, p. 141; M. ANTONIANI, *Nuovo istituto deflativo del contenzioso tributario: mediazione tributaria*, in *Guida ai controlli fiscali*, n. 16/2012, pp. 20 ss.; R. ARTINA, M. MANGILI, *Il nuovo istituto del reclamo-mediazione per le liti inferiori a Euro 20.000: presentazione dell'istanza*, in *Pratica fiscale e professionale*, n. 5/2012, pp. 8 ss; C. ATTARDI, *Reclamo e mediazione. Profili di novità e opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Il fisco*, n. 30/2012, pp. 4796 ss.; T. AUCELLO, *I nuovi istituti del reclamo e della mediazione nel contenzioso tributario*, in *Rivista di finanza*, n. 4/2011, pp. 30 ss.; F. BADANO, *La mediazione obbligatoria nel processo tributario*, *La tribuna*, Piacenza, 2012, pp. 26 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, pp. 841 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 19/2012, pp. 1454 ss.; M. BRUZZONE, *L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2012, pp. 709 ss.; M. BRUZZONE, *Contenuto e parti dell'istanza di reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 19/2012, pp. 1435 ss.; C. BUCCICO, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Gazzetta Forense*, n. 6/2011, pp. 103 ss.; V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2012, pp. 765 ss.; S. CAPOLUPO, *Mediazione tributaria e accertamento con adesione*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2012, pp. 584 ss.; A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 11/2012, pp. 775 ss.; A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corr. Trib.*, n. 37/2012, pp. 2877 ss.; A. CISELLO, *Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio*, in *Il fisco*, n. 14/2012, pp. 2103 ss.; A. CISELLO, *Condono delle liti*

mediazione sono stati radicalmente riformati dal Decreto Legislativo n. 156 del 24 settembre 2015 - recante “*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della Legge 11 marzo 2014, n. 23*” - che all’art. 9 (*Modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*) del Titolo II (*Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria*) ha sostituito integralmente il previgente testo dell’art. 17 *bis* agendo su due fronti: quanto all’ambito oggettivo di applicazione, i novellati commi 1 e 10 dell’art. 17 *bis* specificano che non sono reclamabili le controversie di valore indeterminabile e gli atti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato *ex art. 47 bis*, per converso, a prescindere dal valore, è stata prevista la reclamabilità degli atti relativi al classamento e all’attribuzione della rendita catastale. Per quel che concerne l’ambito soggettivo di applicazione della nuova disposizione, l’istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori e ai Comuni. Inoltre, alla luce della novella normativa anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono costituire oggetto di conciliazione.

La disposizione si inserisce nel quadro degli strumenti definatori della pretesa tributaria secondo modelli consensuali di attuazione del tributo.

L’istituto in discorso, sin dalle sue origini, ha richiamato immediatamente l’attenzione degli interpreti e l’articolata disciplina dello stesso, non scevra da aspetti problematici e incertezze, che permangono anche dopo l’adozione della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 19/E del 19 marzo 2012, ha costituito terreno fertile per una nutrita letteratura.

pendenti, contributo unificato e mediazione nel processo tributario, in *Il fisco*, n. 32/2011, pp. 5248 ss.; C. CONSOLO, C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Cedam, Padova, 2012, pp. 223 ss.; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, in A e V. UCKMAR, (collana coordinata da), *Il diritto tributario, prima serie (Monografie)*, Cedam, Padova, 2013, pp. 5 ss.; G. CORASANITI, *Trattazione dell’istanza, accordo e perfezionamento della mediazione*, in *Corr. Trib.*, n. 19/2012, pp. 1441 ss.; C. FERRARRI, I. M. RUGGERI, *La cartella di pagamento può considerarsi atto reclamabile?*, in *Corr. Trib.*, n. 23/2012, pp. 1806 ss.; C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, pp. 845 ss.; C. GIOÉ, *Il reclamo e la mediazione nel giudizio tributario*, Giappichelli, Torino, 2015, pp. 4 ss.; A. GUIDARA, R. LUPI, *Mediazione fiscale: un provvedimento improvvisato su una strada giusta*, in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2012, p. 95; A. GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2012, p. 92; G. INGRAO, F. DE DOMENICO, R. LUPI, *Un «reclamo» scoordinato rispetto al ruolo esecutivo e spese di lite*, in *Dialoghi Tributari*, n. 5/2012, p. 288-294; M. IORI, M. ZAMPICCOLI, *Il punto sulla mediazione tributaria*, in *Guida alla contabilità & bilancio*, n. 8/2012, pp. 22 ss.; D. LIBURDI, *Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 – I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Il fisco*, n. 14/2012, pp. 2171 ss.; C. MAIORANO, *La mediazione fiscale tra intuizione e realtà*, in *Bollettino tributario d’informazioni*, n. 2/2012, pp. 85 ss.; M. MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 9/2012, pp. 809-845 ss.

Per quanto concerne la nuova formulazione dell’art. 17-*bis*, in vigore dal 1° gennaio 2016, cfr. G. FRANSONI, R. SURACI, *L’esecuzione degli accordi che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. Trib.*, n. 6/2016, pp. 429-437.

Le critiche rivolte alla previgente normativa muovevano fondamentalmente dalla consapevolezza che di fatto si assisteva alla riesumazione di regole che, già in passato, avevano fatto discutere perché rallentavano l'accesso all'azione giudiziaria; invero, un effetto che sicuramente scaturiva dall'art. 17 *bis* ante riforma era quello di un rinvio dell'accesso alla giustizia, rinvio che si traduce in una vera e propria preclusione al contribuente della possibilità di un ricorso diretto. Sotto questo profilo la procedura di reclamo poteva considerarsi lesiva del diritto di difesa del contribuente sulla scorta della giurisprudenza costituzionale in tema di giurisdizione condizionata, aspetto sul quale ci si riserva di soffermarsi nel corso della presente indagine².

Fatta questa premessa, che penso sia doverosa, vorrei però chiarire che il presente lavoro si prefigge l'obiettivo di svolgere un'indagine critica sulla procedura di reclamo, con cui, attraverso un accurato esame dei dati normativi e dei *dictat* della giurisprudenza più recente, si cercherà, tracciando un *excursus* evolutivo dell'istituto, di individuare alcuni possibili correttivi all'attuale configurazione dello stesso che – a parer di chi scrive e come si cercherà di dimostrare nelle pagine che seguono – oltre a non risultare funzionale alle esigenze per le quali è stato introdotto, riducendosi di fatto ad un mero duplicato di altri istituti deflattivi già esistenti, presta il fianco a censure di legittimità costituzionale sotto una molteplicità di profili, con particolare riguardo all'estenuante lunghezza dei processi e ad una effettiva menomazione del diritto di difesa del contribuente.

2. Considerazioni sulla nuova disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario

² F. BATISTONI FERRARA, *I mezzi di difesa contro l'esecuzione esattoriale e la Costituzione*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1968, pp. 971 ss.; E. BENIGNI, *Diritto processuale civile. Il reclamo e la "mediazione" tributari al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Giurisprudenza Italiana*, n. 11/2015, pp. 2450-2453; 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 *Dialoghi di diritto tributario*, n. 2/2012, pp. 204 ss.; A. MARINELLO, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4/2014, pp. 628-636; M.C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, n. 17/2012, pp. 1284 ss.; F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2014, pp. 550-600; P. SANDULLI, *La Corte Costituzionale analizza la mediazione tributaria*, in *Rivista di Diritto Processuale*, n. 3/2015, pp. 813-820; V. TALLINI, *Osservazioni a prima lettura sulla "mediazione tributaria" ex art. 17-bis, d.lgs. n. 546/92: alcuni profili di incostituzionalità*, in *Rivista della guardia di finanza*, n. 4/2012, pp. 583 ss.; P. TURIS, *Rimessione alla Corte Costituzionale della mediazione tributaria*, in *Il fisco*, n. 12/2013, pp. 1827 ss.

Il Decreto Legislativo n. 156 del 2015 si è mosso prevalentemente sulle seguenti direttrici:

- l'estensione degli strumenti deflativi del contenzioso;
- l'estensione della tutela cautelare al processo tributario;
- l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti;
- l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinnanzi alle Commissioni Tributarie;
- il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese.

Il Decreto in discorso, coerentemente con quanto disposto dalla legge delega, intende potenziare e razionalizzare l'istituto dell'interpello e gli strumenti del reclamo e della mediazione, per far fronte al problema costituito dall'eccessiva lunghezza media del giudizio innanzi alle Commissioni tributarie; la tutela cautelare viene estesa a tutte le fasi del processo tributario e l'immediata esecutività delle sentenze riguarda quelle pronunce aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo e quelle emesse su ricorso della parte avverso gli atti relativi alle operazioni catastali.

Tali esigenze di snellimento nonché di certezza del diritto erano già state affrontate dal Legislatore. In particolare, con la Manovra finanziaria del 2011 il Legislatore ha offerto una risposta chiara ad alcune esigenze pratiche già affrontate dall'Agenzia delle Entrate con le circolari n. 26/E del 2010 e n. 22/E del 2011, nelle quali vengono indicati gli indirizzi operativi generali del contenzioso tributario per il 2011³.

Inoltre, sin dall'anno 1997 il Legislatore ha affermato ripetutamente la necessità che s'instaurasse una leale collaborazione ed un pieno contraddittorio tra Fisco e contribuente. Ed anche successivamente sono state emanate ulteriori misure intese a deflazionare il contenzioso tributario: si pensi, a titolo esemplificativo, al comma 2 *bis* dell'art. 3 D. L. n. 40/2010.⁴

³ Nelle circolari si ricorda che l'obiettivo da perseguire consiste nella riduzione del contenzioso tributario, precisando l'importanza di difendere efficacemente in giudizio gli interessi erariali, nel rispetto dei principi di legittimità ed imparzialità dell'azione amministrativa. Per fare questo va esercitato il potere di autotutela tutte le volte che ne ricorrono i presupposti e va tentata la conciliazione giudiziale tutte le volte in cui questa appaia possibile e probabile. Per un approfondimento si veda: A. BORGOGGIO, *Contenzioso tributario. Indirizzi operativi per il 2011*, in *Il fisco*, n. 23/2011, fascicolo 2, pp. 3724-3726; ID., *Contenzioso tributario: le direttive e gli obiettivi 2010*, in *Il fisco*, n. 22/2010, fascicolo 2, pp. 3515 e ss.

⁴ Tale comma è stato inserito in sede di conversione del D. L. La norma, al fine di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, ha determinato la possibilità di definire le controversie tributarie

Lo spirito di queste previsioni normative è quello di rendere meno distante la fase dell'accertamento da quella dell'effettiva riscossione delle imposte evase. Tutto ciò va anche nella direzione di rendere effettive le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente e serve a ricreare un migliore equilibrio tra la pretesa erariale, da un lato, e i diritti del contribuente, dall'altro.

3. Gli istituti del reclamo e della mediazione nel processo tributario dal D. L. 6 luglio 2011, n. 98 al D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156

Al fine di snellire il contenzioso tributario e di semplificarne la procedura, l'art. 39, D. L. 6 luglio 2011, n. 98, ha introdotto una nuova norma nell'ambito della disciplina del processo tributario, disciplinato dal D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. La nuova norma, come anticipato, è costituita dall'art. 17 *bis* che, sotto la rubrica "Il reclamo e la mediazione", introduce un particolare meccanismo che mira concretamente a deflazionare il contenzioso tributario.

Il reclamo è entrato in vigore dal 1° aprile 2012 e riguarda le controversie tributarie di valore inferiore a 20.000,00 euro, vi rientrano quindi tutti gli atti impugnabili *ex art.* 19, D.Lgs. n. 546/'92 riconducibili al Fisco. Tuttavia, sin dal momento in cui la nuova normativa ha fatto il proprio ingresso nel panorama fiscale non sono mancati i dubbi circa quegli atti rientranti nel ricordato art. 19 ma non rispondenti alla *ratio* ispiratrice degli istituti del reclamo e della mediazione tributaria. In particolare, sono emerse perplessità circa l'applicabilità del reclamo alle controversie relative al rifiuto tacito di rimborso⁵ ed

pendenti originate da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado, da oltre dieci anni, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del D. L. n. 40/2010, per le quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio. Appaiono illuminanti sul punto le considerazioni contenute nella relazione di accompagnamento del servizio studi del Dip. Finanze, ove si legge che "*Le disposizioni introdotte hanno la finalità di contenimento nei termini di durata ragionevole dei processi previsti ai sensi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della Legge 4.8.1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, par. 1, della predetta Convenzione. In ordine ai termini processuali, il suddetto par. 1 dispone che ogni persona abbia diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti ad un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta*".

⁵ G. CANTILLO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito) – Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92*, in *Il fisco*, n. 31/2011, pp. 4995 ss.; C. NOCERA, *Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012*, in *Il fisco*, n. 8/2012, pp. 1094 ss.; F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. Trib.*, n. 19/2012, pp. 1429 ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2012, pp. 65 ss.; A. RENDA, *Il*

alle controversie di valore indeterminabile, quali sono quelle aventi ad oggetto i provvedimenti di irrogazione di sanzioni accessorie non pecuniarie. Un'altra fattispecie che ha dato adito a dubbi circa la sua esclusione o meno dal procedimento del reclamo è quella dei provvedimenti di diniego di autotutela, per i quali la cognizione del giudice tributario è alquanto limitata, non potendo esso entrare nel merito della pretesa impositiva⁶.

Per quel che concerne i soggetti coinvolti nel procedimento in discorso, la normativa previgente era chiara nel circoscrivere l'ambito applicativo della normativa agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate; ciononostante, erano sorti dei dubbi con riferimento alle iscrizioni a ruolo *ex artt. 36 bis e 36 ter* del D.P.R. n. 600/1973, atteso che queste vengono comunicate al contribuente attraverso una cartella di pagamento, la quale costituisce un atto dell'agente della riscossione.

Sul punto, la giurisprudenza prevalente osservava che la legittimazione passiva alle impugnazioni di tali atti spettasse all'Agenzia delle Entrate in tutti quei casi in cui fossero stati eccepiti dei vizi dell'iscrizione a ruolo; la legittimazione passiva spettava invece all'agente della riscossione che aveva formato l'atto e notificato la cartella stessa qualora fossero stati eccepiti vizi propri della cartella di pagamento⁷.

Alla luce del filone giurisprudenziale in discorso rientravano nella sfera di applicazione dell'obbligo di esperire il preventivo reclamo le iscrizioni a ruolo che non eccedevano il limite quantitativo stabilito dalla norma, seppure per le stesse non si prestava ad operare l'istituto della mediazione⁸.

Molti dei dubbi interpretativi connessi alla precedente formulazione dell'art. 17 *bis* non hanno più ragion d'essere; invero, secondo quanto previsto dal Decreto legislativo

reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi, in *Corr. Trib.*, n. 10/2012, pp. 715 ss.; A RUSSO, *Manovra correttiva (D.L. 6 luglio 2011, n. 98 convertito) – Osservazioni sui profili generali della reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Il fisco*, n. 35/2011, pp. 3 ss.; M. SCUFFI, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la manovra «correttiva» del 2011*, in *Il fisco*, n. 47/2011, pp. 7641 ss.;

⁶ Cfr. Cass., 29 dicembre 2010, sent. n. 26313, in *Corr. Trib.*, n. 9/2011, p. 719, con commento di F. GRAZIANO, *L'impugnazione del diniego di autotutela non assicura benefici per il contribuente*.

⁷ M. BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in *Corr. Trib.*, n. 10/2012, pp. 704-708.

⁸ Il limite quantitativo del valore delle controversie che rientrano nell'ambito di operatività degli istituti del reclamo e della mediazione si determina a norma del quinto comma dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/92, anch'esso riformato dal D.Lgs. n. 156/2015, secondo il quale "per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

Di difficile soluzione è la questione della determinazione del valore della controversia avendo riguardo agli atti tramite cui l'Amministrazione finanziaria rettifica la dichiarazione, limitandosi a ridurre le perdite dichiarate. A fare chiarezza sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate osservando che il valore della lite va determinato avendo riguardo all'imposta virtuale o alla maggiore imposta effettiva relativa alla differenza tra la perdita dichiarata e la minore perdita accertata dall'Ufficio.

recante le misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, dal 1° gennaio 2016 il reclamo, finalizzato alla mediazione, viene esteso a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore, ivi comprese quelle degli enti locali.

Il reclamo viene esteso anche alle controversie catastali che in ragione del valore indeterminato ne sarebbero state escluse, inoltre non sarà più necessario formulare, all'interno dell'atto introduttivo, un'apposita istanza di reclamo, poiché è il ricorso stesso che produce gli effetti del reclamo⁹.

Il meccanismo deflativo in discorso è articolato in due fasi: una amministrativa, da svolgersi innanzi all'Agenzia delle Entrate, delle Dogane, dei monopoli e agli altri enti impositori, ed una processuale, esplicita di fronte alla competente Commissione tributaria provinciale. L'ultima fase è eventuale e si avrà solo nel caso in cui l'ente impositore si sia astenuto dall'emettere qualsivoglia provvedimento volto a risolvere la controversia. In tale ipotesi troveranno applicazione le norme processual-tributarie ordinarie.

⁹ Art. 17 *bis* (Il reclamo e la mediazione) – 1 Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.

2 Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

3 Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

4 Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5 L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6 Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7 Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8 La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi l'imposta.

9 le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

10 Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

Per le controversie in materia di imposte erariali di valore non eccedente 20.000,00 euro il secondo comma dell'articolo 17 *bis* introduceva – nella versione previgente alle modifiche introdotte dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147 - una condizione di ammissibilità dell'azione giudiziaria, condizione rappresentata dall'obbligo di proporre un reclamo da presentare prima della presentazione del ricorso, con esclusione delle controversie concernenti il recupero delle somme stanziare sotto forma di aiuti di Stato.

La successiva versione del comma in esame, in vigore fino al 31 dicembre 2015, invece, configurava la presentazione del reclamo come condizione di procedibilità del ricorso e stabiliva, per il caso in cui il ricorso fosse stato depositato prima del decorso del termine di novanta giorni dalla proposizione del reclamo, che l'Agenzia delle Entrate potesse eccepirne l'improcedibilità e in tal caso che il Presidente potesse rinviare la trattazione della causa.

Ciò significava che solo dopo il compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio decorrevano i termini previsti per il compimento degli atti processuali e per l'adozione dei provvedimenti giudiziari, atteso che, a norma del previgente comma 9 dell'art. 17-*bis* “*il reclamo produce gli stessi effetti del ricorso*” a partire da tale data.

Il novellato art. 17 *bis* subordina, al suo secondo comma, la procedibilità del ricorso alla scadenza del termine di novanta giorni dalla sua notifica, termine entro il quale la procedura amministrativa volta alla composizione della lite deve concludersi, e stabilisce che dalla scadenza del predetto termine di novanta giorni decorre l'ulteriore termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, precisando che la Commissione può disporre il rinvio della causa nel caso in cui rilevi che la costituzione sia avvenuta in data anteriore.

Con la presentazione del ricorso si attiva, dunque, il procedimento amministrativo di mediazione che deve concludersi entro novanta giorni dalla notifica dello stesso all'ente impositore.

La normativa in vigore fino al 31 dicembre 2015 prevedeva che, in assenza di un provvedimento di accoglimento totale o di un accordo di mediazione, l'istanza decorsi i novanta giorni dalla sua proposizione producesse gli effetti del ricorso e il contribuente, ove intendesse costituirsi, dovesse farlo nei successivi trenta giorni. Nel caso in cui il giudice non avesse accolto l'eccezione di improcedibilità e ciò avesse ostato alla difesa dell'Ufficio,

la sentenza emessa all'esito del giudizio era impugnabile per violazione dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/'92. Questa formulazione della norma consentiva di superare i dubbi di costituzionalità legati alla normativa originaria, nella parte in cui aveva previsto il carattere obbligatorio della mediazione¹⁰.

Tuttavia, questa norma si applicava, secondo quanto espressamente disposto dall'art. 1, comma 611, lett. b), della L. n. 147/2013, solamente agli atti notificati a decorrere dal 2 marzo 2014; mentre la presentazione del reclamo continuava a configurare una condizione di ammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato del giudizio, per gli atti notificati a partire dal 1° aprile 2012¹¹.

Alla luce delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, l'ente impositore, qualora non intenda accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta, considerando l'eventuale incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa e il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Giova sottolineare che la Corte costituzionale, relativamente ai rapporti tra rimedi giurisdizionali e rimedi amministrativi, si è costantemente espressa per l'illegittimità dell'assoggettamento dell'azione giudiziaria all'onere del previo esperimento di rimedi amministrativi, ammettendo che la proponibilità dell'azione può essere differita soltanto in presenza di esigenze di ordine generale o superiori finalità di giustizia¹².

Secondo la Corte¹³, tali esigenze sarebbero ravvisabili soltanto laddove l'Amministrazione fosse tenuta a svolgere una necessaria attività valutativa, frutto di discrezionalità tecnica, che trascende la mera attività esecutiva e di accertamento, giustificando così il previo esperimento del rimedio amministrativo.

¹⁰ Cfr. Corte Cost., 6 dicembre 2012, sent. n. 272, in G.U. 12 dicembre 2012, n. 49 – Prima serie speciale.

Il dottrina cfr. E. BENIGNI, *Op. cit.*, pp. 2450-2453; 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*, cit., pp. 204 ss.; A. MARINELLO, *Op. cit.*, pp. 628-636; M.C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., pp. 1284 ss.; F. RASI, *Op. cit.*, pp. 550-600; P. SANDULLI, *Op. cit.*, pp. 813-820; P. TURIS, *Rimessione alla Corte Costituzionale della mediazione tributaria*, cit., pp. 1827 ss.

¹¹ Sulla portata applicativa delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 611, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, si consulti la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 12 febbraio 2014, contenente chiarimenti e istruzioni operative, in www.agenziaentrate.gov.it

¹² Si vedano: Corte Cost., 4 luglio 1997, sent. n. 233, in www.giurcost.org/decisioni/1996/0233s-96.htm; Corte Cost., 24 febbraio 1995, sent. n. 56, in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria. BIG PREMIUM*; Corte Cost., 27 luglio 1994, sent. n. 360, in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria. BIG PREMIUM*; Corte Cost., 23 novembre 1993, sent. n. 406, in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria. BIG PREMIUM*.

¹³ Si consulti Corte Cost., 23 aprile 1998, sent. n. 132, in banca dati *I Quattro Codici della Riforma Tributaria. BIG PREMIUM*.

Le suesposte esigenze e finalità non possono sicuramente considerarsi ricorrenti nella fattispecie considerata dalla norma, attesa la generale applicabilità del nuovo istituto a tutte le controversie, indipendentemente dall'ente impositore, salvo il limite rappresentato dal valore della controversia, elemento che già di per sé porterebbe ad escludere l'esistenza delle superiori esigenze in commento.

Il reclamo e l'eventuale proposta di mediazione va presentato all'Agenzia (delle Entrate, delle Dogane o dei monopoli) che ha emanato l'atto affinché provveda ad esaminarlo "*mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*".

Diversamente da quanto avviene per le Agenzie fiscali, per gli altri enti la normativa prevede che l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno di essi.

Quanto agli Agenti della riscossione ed ai soggetti privati di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/97, il comma 9 della disposizione in esame prevede che il reclamo risulta applicabile solo ove compatibile.

Seguendo il dato testuale del previgente art. 17 *bis* sorgeva immediatamente il problema dell'intestazione dell'atto; stando alle indicazioni fornite dalla legge, alla dizione "Direzione regionale (o provinciale) dell'Agenzia delle Entrate" avrebbe dovuto seguire l'indicazione "Atto di reclamo", talché l'atto in questione avrebbe assunto la configurazione di un "contenitore modulare". Quest'impostazione, tuttavia, prestava il fianco a profonde critiche, essendo chiara la difficoltà di conciliare domande e interlocutori differenti.

Per quest'ordine di ragioni l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 19/E del 19 marzo 2012 ha suggerito di inserire, in calce al ricorso ordinario, il reclamo, congegnato come una richiesta di accoglimento in sede amministrativa delle domande indicate nel ricorso, per i motivi del ricorso¹⁴.

Il comma 6 dell'articolo 17 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992 ante riforma 2015 rinviava per la regolamentazione del procedimento introdotto con reclamo alle norme concernenti il ricorso giurisdizionale, specificamente agli articoli 12, 18, 19, 20, 21, ed al comma 4 dell'art. 22, in quanto compatibili. La *ratio* di un tale richiamo si fondava sulla successiva

¹⁴ C. BUCCICO, *La circolare n. 9/E del 19 marzo 2012: l'Agenzia delle Entrate detta le istruzioni operative per la mediazione tributaria*, in *Gazzetta Forense*, n. 2/2012, pp. 117 ss.; A. MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 51/2012, p. 1178.

trasformazione del reclamo in ricorso, rendendo indispensabile che il primo, ancorché sottoposto al vaglio preventivo dell'amministrazione, possedesse tutti gli elementi richiesti ai fini della ammissibilità del secondo. Si rendeva pertanto necessario che il reclamo contenesse tutte le indicazioni pretese dal D. Lgs. n. 546/1992, ivi inclusa l'individuazione della autorità giudiziaria da adire. Non è difficile comprendere perché di questa disposizione non vi sia traccia nel nuovo art. 17 *bis*: qui, infatti, ci si riferisce al ricorso che “*produce anche gli effetti di un reclamo*” e non viceversa come avveniva in precedenza.

A norma dell'attuale quarto comma della disposizione in commento, l'esame dei reclami e delle proposte di mediazione è affidato ad apposite strutture, deputate alla gestione del contenzioso e autonome da quelle incaricate di curare l'istruttoria degli atti reclamabili. In questa maniera il Legislatore ha cercato di assicurare la terzietà dell'organo che instruirà il procedimento introdotto con reclamo, così da consentire alle parti di pervenire alla risoluzione della controversia mediante la partecipazione di un terzo soggetto neutrale, seppure privo di potere decisionale in senso cogente.

Ciononostante sembrerebbe più appropriato parlare di conciliazione stragiudiziale piuttosto che di mediazione¹⁵. Questa conclusione deriva dalla considerazione che l'ufficio deputato a trattare i reclami, pur sotto la parvenza di autonomia strutturale e funzionale affermata dal Legislatore, appartiene comunque alla stessa Amministrazione che ha emesso l'atto reclamato e non può pertanto ritenersi sussistente il requisito della terzietà, attributo che è invece peculiare ed indefettibile nella figura del mediatore.

L'istituto del reclamo ha la funzione di consentire all'ente impositore di rivisitare l'atto alla luce delle contestazioni sollevate dal contribuente. Esso, nella fase del riesame amministrativo ha infatti la facoltà di annullare o di ridurre parzialmente la propria pretesa oltre a quella di incidere, modificandoli, sui contenuti e le motivazioni dell'atto. Il medesimo reclamo potrà contenere una motivata proposta di mediazione con rideterminazione delle somme pretese. Invero, il contribuente che decida di avanzare una pretesa di mediazione sarà tenuto a specificare la misura entro cui è disposto a scontare il versamento di una maggiore imposta.

¹⁵ Non va sottovalutato il dato che – a differenza della conciliazione stragiudiziale *ex* articolo 48, comma 5, del D. Lgs. n. 546/1992 – la cosiddetta mediazione ha il pregio di svolgersi già nella fase amministrativa, vantaggio che subiva un notevole ridimensionamento dalla previgente statuizione normativa dell'automatica trasformazione del reclamo in ricorso al verificarsi delle condizioni di cui al comma 9 dell'articolo 39 del D. L. n. 98 del 2011.

La proposta di mediazione assume nell'economia del nuovo istituto una valenza fondamentale, in assenza della quale si finisce con l'assimilare il reclamo ad un inutile duplicato dell'accertamento con adesione. La proposta in questione, però, potrebbe condurre il contribuente ad esporsi eccessivamente condizionando in qualche modo la decisione del giudice tributario; non c'è da stupirsi, quindi, se i contribuenti dopo aver proposto il reclamo tendano ad aspettare l'eventuale successiva proposta di mediazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. Invero, l'art. 17 *bis* si fonda su una sequenza procedimentale che, in teoria, dovrebbe portare una delle parti a formulare per iscritto una proposta di mediazione; di ciò si trae conferma anche dalla lettura della norma, laddove si evince un obbligo, in veste sussidiaria, in capo all'ente impositore di presentare una proposta di mediazione per colmare l'inerzia del contribuente e presidiare l'effettività del contraddittorio tra le parti.

L'ufficio al quale si indirizza il reclamo potrà decidere se annullare in tutto o in parte l'atto reclamato; esso, infatti, a norma del nuovo quinto comma dell'art. 17 *bis*, potrà accogliere la proposta di mediazione del contribuente ovvero formulerà *ex officio* una proposta di mediazione, tenendo conto del grado di sostenibilità della pretesa, quindi della consistenza degli argomenti giuridici e fattuali che ne costituiscono il fondamento, dell'eventuale incertezza delle questioni controverse, del principio di economicità e trasparenza dell'azione amministrativa.

La disposizione in discorso non prescrive in capo all'Agenzia delle Entrate alcun espresso obbligo di provvedere, dando vita ad una serie di interrogativi circa le conseguenze del rigetto dell'Amministrazione finanziaria non seguito da una controproposta di mediazione.

A primo acchito sembrerebbe ragionevole ritenere che, in tal caso, il provvedimento è viziato con la correlativa caducazione della pretesa impositiva, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate, secondo cui, invece, la mancanza di una controproposta è irrilevante.

A bene vedere, però, entrambe le soluzioni appaiono eccessive, pertanto una soluzione equa, seppure priva di un aggancio normativo, potrebbe essere, a parer di chi scrive, quella di adire l'autorità giudiziaria al fine di valutare il comportamento posto in essere dall'Amministrazione finanziaria.

Quest'ultima previsione normativa solleva notevoli perplessità soprattutto per quanto attiene agli effettivi margini di manovra dei funzionari delle Agenzie fiscali specialmente con riguardo a reclami che, pur limitandosi a contestare sotto ogni profilo la legittimità dell'atto, si risolvano in richieste di annullamento totale o parziale in autotutela¹⁶. La disposizione desta anche notevoli dubbi sulla sua legittimità atteso che l'obbligo di avviare il tentativo di mediazione ricadrebbe esclusivamente sul soggetto che ha emesso l'atto impugnabile, mentre per il contribuente la medesima procedura si risolverebbe in una mera facoltà.

L'art. 1, comma 611, della L. n. 147/2013, ha inserito al comma 8 della versione previgente dell'articolo in discorso il seguente periodo *“l'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi (...)”*. La medesima disposizione è stata mantenuta anche nel testo dell'art. 17 bis post riforma 2015, all'interno del quinto comma. Pertanto, mantiene la propria attualità quanto precisato dell'Agenzia delle Entrate al punto 1.4 della Circolare n. 9/E del 2012, ove si legge che: *“La mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Si tratta, in particolare, dei casi in cui la mediazione riguardi avvisi di*

¹⁶ In ambito fiscale il termine autotutela o *jus poenitendi* designa il potere dell'Amministrazione finanziaria di riesaminare la propria azione, annullando o revocando d'ufficio i propri atti, che riconosce essere viziati, eventualmente sostituendoli con nuovi provvedimenti. Come nel settore amministrativo, i presupposti che legittimano il potere di annullamento sono costituiti dall'illegittimità dell'atto o dell'imposizione e deve sussistere uno specifico, concreto ed attuale interesse pubblico all'eliminazione dell'atto.

L'istituto dell'autotutela è stato disciplinato dapprima dall'art. 68 del D. P. R. 27 marzo 1992, n. 287, esplicita espressione di un riconoscimento giuridico generalizzato del principio dell'autotutela, fino ad allora in balia dell'incertezza applicativa nella prassi. A segnare l'evoluzione legislativa dell'istituto è intervenuto l'art. 2 quater del D. L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito in L. 30 novembre 1994, n. 656, successivamente integrato con i commi da 1 bis a 1 quinquies dall'art. 22 della L. 18 febbraio 1999, n. 28 (cosiddetta *Omnibus fiscale*) e il Regolamento di esecuzione adottato con D. M. 11 febbraio 1997, n. 37.

Per un approfondimento sull'autotutela tributaria si rinvia a: S. CAPOLUPO, *Autotutela. Diritto del contribuente o facoltà dell'ufficio?*, in *Il fisco*, 2002, fasc. 1, pp. 3044 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Cedam, Padova, 2010, pp. 347 – 349; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 116 e ss.; V. FICARI, *Pregi e difetti della disciplina regolamentare dell'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 344 e ss.; G. GIANNI, *L'autotutela tributaria e i mezzi di tutela alla luce delle modifiche introdotte alla l. n. 241 del 1990*, in *Il fisco*, 2005, fasc. I, pp. 5172 e ss.; S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli, Milano, 2000, pp. 75 e ss.; R. LUPI, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una riflessione*, in *Bollettino tributario*, 1992, pp. 180 e ss.; S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, 2005, fasc. 1, pp. 76 e ss.; P. RUSSO, *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 554 e ss.; K. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in *Rivista di diritto tributario*, fascicolo 1, 2001, pp. 470 e ss.; M. V. SERRANÒ, *Considerazioni sull'autotutela tributaria alla luce della l. n. 28 del 1999 (c.d. omnibus fiscale)*, in *Bollettino tributario*, 1999, pp. 625 e ss.; S. SERVIDIO, *Autotutela e accertamento sostitutivo*, in *Il fisco*, n. 12/2011, fasc. 1, pp. 1871 – 1878; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria*, Cedam, Padova, 1996, pp. 158 e ss.; T. TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'Amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. Trib.*, 2000, pp. 1191 e ss.

accertamento o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni.

In tal caso, il valore della lite va, ovviamente, determinato al netto dei contributi accertati.

L'atto di mediazione deve quindi indicare anche i contributi ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso".

Il nuovo settimo comma dell'articolo *de quo* prevede, inoltre, che: *“sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi”*.

La normativa omette di soffermarsi sul delicato problema attinente alla valenza da attribuire nella fase giudiziale – quindi dopo la scadenza del termine di novanta giorni decorrenti dalla data di notifica del ricorso – alle dichiarazioni rese dalle parti nella fase amministrativa del procedimento.

La soluzione al problema sembra comunque potersi rinvenire, a parere di chi scrive, nell'articolo 10 del D. Lgs. 4 marzo 2010, n. 28, il quale nega che le dichiarazioni rese dalle parti nel corso del procedimento possano essere utilizzate nel giudizio instauratosi in via successiva al fallimento del tentativo di conciliazione¹⁷.

Tra i correttivi che la recentissima riforma fiscale ha apportato all'istituto del reclamo si segnala la previsione, contenuta all'ottavo comma, della sospensione della riscossione e del pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo fino alla data dalla quale inizia a decorrere il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalla singole leggi d'imposta. Ciò significa che, al momento della ricezione dell'istanza di reclamo e per tutta la durata di questa fase, l'Ufficio non potrà procedere all'affidamento del carico all'agente della riscossione se l'atto impugnato è un accertamento esecutivo, né potrà procedere all'iscrizione a ruolo negli altri casi. Diversamente, nell'ipotesi in cui l'atto

¹⁷ Art. 10 del D. L., 4 marzo 2010, n. 28: *“Inutilizzabilità e segreto professionale”*

1. Le dichiarazioni rese o le informazioni acquisite nel corso del procedimento di mediazione non possono essere utilizzate nel giudizio avente il medesimo oggetto anche parziale, iniziato, riassunto o proseguito dopo l'insuccesso della mediazione, salvo consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni. Sul contenuto delle stesse dichiarazioni e informazioni non è ammessa prova testimoniale e non può essere deferito giuramento decisorio.

2. Il mediatore non può essere tenuto a deporre sul contenuto delle dichiarazioni rese e delle informazioni acquisite nel procedimento di mediazione, nè davanti all'autorità giudiziaria né davanti ad altra autorità. Al mediatore si applicano le disposizioni dell'articolo 200 del codice di procedura penale e si estendono le garanzie previste per il difensore dalle disposizioni dell'articolo 103 del codice di procedura penale in quanto applicabili.

reclamato sia un ruolo, l'Ufficio dovrà comunicare all'agente della riscossione la sospensione dello stesso per effetto della presentazione dell'istanza di reclamo.

Il comma 10 del previgente articolo 17 *bis* in discorso si occupava di disciplinare le spese del processo introdotto con il reclamo. La previsione *de qua* si riferiva alle sole controversie per le quali fosse fallito l'esperimento della mediazione con conseguente trasformazione del reclamo in ricorso ed emissione di una sentenza. In queste ipotesi la norma in oggetto stabiliva che la parte soccombente fosse tenuta a rimborsare alla controparte, oltre alle spese del giudizio, “*una somma pari al 50 per cento delle spese del giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo*”. Questa disposizione escludeva quindi che qualcosa fosse dovuto qualora il procedimento di reclamo si fosse concluso con l'accoglimento del reclamo medesimo o con la mediazione.

La norma proseguiva stabilendo che nelle stesse controversie, al di fuori delle ipotesi di reciproca soccombenza, fosse data facoltà alla Commissione tributaria di compensare in tutto o in parte le spese tra le parti, ma solo alla presenza di giusti motivi espressamente inseriti nella motivazione, che avessero indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione. La disposizione normativa rappresentava un'ipotesi di deroga all'art. 92, comma 2, c.p.c., in quanto sostituiva alle gravi ed eccezionali ragioni i giusti motivi per cui non si fosse realizzata la mediazione. Nessuna previsione concernente le spese è invece contenuta nel novellato art. 17 *bis*.

La disciplina sul reclamo ricorda quella contenuta agli artt. 188 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 e 10 del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787.

A norma dell'art. 188 il contribuente poteva ricorrere all'ufficio delle imposte contro l'iscrizione a ruolo decorsi trenta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento o, in sua assenza, dalla notificazione dell'avviso di mora. L'Ufficio, qualora riteneva di non accogliere il ricorso, doveva trasmetterlo alla competente Commissione Tributaria, instaurando così il procedimento innanzi alla stessa.

Diversamente, secondo l'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 il ricorso contro il ruolo o il provvedimento di rimborso formati dai centri di servizio del Ministero delle finanze andava proposto con spedizione dell'originale al centro di servizio cui doveva seguirne il deposito

presso la Segreteria della Commissione Tributaria di primo grado da eseguirsi decorsi sei mesi e non oltre due anni dalla data di invio dell'originale¹⁸.

Sia l'art. 188 del T.U. n. 645/1958 che l'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 miravano quindi a garantire un riesame dell'atto da parte dello stesso organo amministrativo che lo aveva emanato, il quale poteva intervenire con un provvedimento di accoglimento nel caso in cui avesse ritenuto fondate le doglianze del ricorrente¹⁹.

4. Reclamo, diritto di difesa e violazione del principio della ragionevole durata del processo tributario

Le disposizioni contenute all'art. 9 del Decreto Legislativo n. 156/1015, oltre a lasciare aperti alcuni problemi, fanno sorgere diversi interrogativi, non solo in ragione dei possibili profili d'illegittimità costituzionale delle stesse ma anche in ordine alla loro concreta utilità²⁰.

Difatti, non può sottacersi l'esistenza da quasi trent'anni nel settore fiscale di una specifica normativa volta a deflazionare il contenzioso: in particolare ci si riferisce al D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 ove è disciplinato lo strumento di snellimento offerto dall'accertamento con adesione²¹.

La nuova normativa potrebbe non risultare conforme a Costituzione per violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Cost., perché si delimita la procedura del

¹⁸ A. GIOVANNINI, *Il processo tributario: riflessioni sul ricorso presentato al Centro di servizio*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 2/1991, pp. 358 ss.

¹⁹ A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2013, pp. 53-54.

²⁰ Si vedano sul tema: A. RUSSO, *Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 30/2011, fasc. 1, pp. 4843-4847; M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, n. 31/2011, pp. 2491 - 2495; G. CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del D. Lgs. n. 546/1992*, in *Il fisco*, n. 31/2011, fasc. 1, pp. 4997-5002.

²¹ Questo istituto, come noto, nell'ipotesi in cui il contribuente ne avanzi la proposta a fronte del ricevimento di un atto di accertamento, consente all'ufficio di procedere ad una analisi particolareggiata della pretesa impositiva alla luce delle doglianze espresse dal contribuente, con il preciso scopo di addivenire ad una definizione "concordata" della materia imponibile ed evitare le vertenze con il fisco. Il reclamo in tale ottica sembra in sostanza rappresentare una pura e semplice duplicazione dell'accertamento con adesione, andandosi di fatto a sovrapporre ad esso e gravando sulle medesime parti, soprattutto sull'Agenzia delle Entrate, che, in quanto ufficio impositore, difetta dell'attributo di terzietà che un simile strumento richiederebbe ai fini della sua effettiva efficacia.

In tema, G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2009, pp. 209 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Giappichelli, Torino, 2000, pp. 1 ss.; ID., *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giur. It.*, 2010, pp. 1213 ss.; ID., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giust. Trib.*, 2008, pp. 438 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Cedam, Padova, 2011, pp. 1 ss.; M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Trib.*, 1998, pp. 1232 ss.

reclamo alle controversie di valore inferiore a ventimila euro anche se, con le modifiche apportate al menzionato art. 17 *bis*, pure le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione: ciò nell'ottica di potenziare gli istituti deflativi sia nella fase anteriore all'instaurazione del giudizio che in pendenza di causa.

Problemi di raccordo con il dettato costituzionale ancora maggiori si ponevano in relazione al testo pre riforma 2015 dell'articolo *de quo* che, oltre a delimitare la procedura del reclamo alle controversie di valore inferiore ai 20.000,00 euro, escludeva le stesse dall'istituto della conciliazione giudiziale, riservata alle sole liti di valore elevato, così ingenerando una disparità di trattamento.

Invero, una tale preclusione appare del tutto ingiustificata, sia per la disparità di trattamento di atti impositivi della medesima natura sia in considerazione dei differenti *iter* procedurali, atteso che la conciliazione è esperibile solo in via successiva all'instaurarsi della lite ed al ricorrere di specifiche circostanze.

Altre perplessità sorgevano in relazione al dato che la normativa ante riforma si riferisse esclusivamente agli atti emessi dalla Agenzia delle Entrate, mentre il D.Lgs. n. 156/2015 ha esteso l'ambito di operatività della nuova disposizione agli atti emessi anche da tutti gli altri enti impositori.

Il disposto del comma 9 del vecchio articolo 17 *bis*²² ed il rinvio alle norme del D. Lgs. n. 546/1992 concernenti la forma ed il contenuto del ricorso, *ex* comma 6 del ricordato articolo, ponevano inoltre seri dubbi sul rispetto del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione. Si consideri che il contribuente si trovava di fatto costretto ad esporre alla controparte tutta la propria linea difensiva già sin dalla fase amministrativa, senza che gli fosse possibile integrarla in via successiva. Così facendo l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto ritirare l'atto in autotutela ovvero modificarlo parzialmente, eliminando i vizi rilevati nel reclamo con la conseguenza in questa seconda ipotesi che, per il caso in cui il contribuente avesse deciso comunque di procedere in giudizio, non vi sarebbe stata più corrispondenza tra i contenuti del ricorso e quelli dell'atto impugnato e poi parzialmente modificato.

Pertanto, alla luce di quanto si è appena detto, è sicuramente da salutare con favore il Decreto Legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 22 settembre 2015 che, in

²² In forza del quale decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione il reclamo medesimo produce gli stessi effetti del ricorso.

attuazione della Legge delega fiscale n. 23 del 2014, reca le misure della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario. Esso, infatti, nel riscrivere l'art. 17 *bis* ha stabilito che il ricorso diventa procedibile solo una volta trascorso il tempo utile (novanta giorni) ad esperire la procedura amministrativa volta a comporre la lite.

Diversamente dalla disposizione precedente, il nuovo meccanismo risulta attuato dalla previsione che il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione.

Ma i problemi di raccordo tra la nuova normativa e la Carta costituzionale non si esauriscono qui, non vi è dubbio, infatti, che l'articolo 17 *bis* dilati in misura eccessiva i tempi processuali determinando un notevole differimento della lite tributaria, così disattendendo il principio costituzionale della ragionevole durata del processo, sancito al secondo comma dell'articolo 111 della nostra Costituzione.

Detto principio afferisce ad un nucleo di garanzie processuali minime che trae origine dall'influenza del principio angloamericano del c.d. *due processo of law*.

Invero, l'espressione *due processo of law* compare per la prima volta nel c.d. *Statue of Westminster of the liberties of London*, emanato da Edoardo III nel 1354, secondo cui “*That no man of what estate or condition that he be, shall be put out of the land or tenement, nor taken, nor imprisoned, nor disinherited, nor put to death, without being brought to answer by due process of the law*”²³.

Successivamente si ebbe la trasposizione dell'istituto in alcune leggi primarie delle colonie inglesi d'america e il suo inserimento nel V emendamento alla Costituzione federale (1791)²⁴ e nel XIV emendamento (1867).

L'esigenza di salvaguardare i diritti fondamentali nei confronti dei governi nazisti contribuì poi a costituire un rapporto strumentale tra diritti inviolabili ed effettività della tutela giurisdizionale, intesa alla stregua di reale attuazione o reintegrazione del diritto astrattamente attribuito dalle norme, talchè le Costituzioni dei paesi europei, tra cui quella italiana, riconobbero i cd. diritti inviolabili. In questa direzione si muoveva anche il diritto internazionale.

²³ Capitolo II dello *Statue* 28.

²⁴ Il V emendamento alla Costituzione federale degli Stati Uniti prevede che “*no person shall (...) be deprived of life, liberty or property, without due processo of law*”.

Il controllo sull'applicazione del V emendamento viene attuato sia dal giudice ordinario che dalla Corte suprema.

Invero, l'art. 10 della costituzione stabilisce testualmente che: *“L'ordinamento italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute”* ; ebbene, tra queste si annoverano certamente i principi desumibili dalla Dichiarazione internazionale dei diritti dell'uomo, proclamata dall'Assemblea dell'ONU il 10 dicembre 1948²⁵, e dal Patto internazionale dei diritti civili e politici, approvato a New York il 16 dicembre 1966 dall'Assemblea dell'ONU ed entrato in vigore il 23 marzo 1976²⁶, dai quali emerge un sistema processuale impregnato sui valori della indipendenza ed imparzialità dei giudici, di parità delle parti, di presunzione di innocenza e di pubblicità delle udienze e delle pronunce giudiziarie, principi, questi, che caratterizzano il modello del giusto processo.

Il principio della ragionevole durata del processo ha trovato una prima concreta affermazione nell'ordinamento giuridico italiano a seguito della ratifica della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che lo consacra all'art. 6, par. 1, per poi assurgere a rango costituzionale attraverso la Legge costituzionale n. 2 del 22 novembre 1999 che lo ha espressamente inserito nell'articolo 111 della Costituzione²⁷.

L'art. 6 della CEDU, nel disciplinare il modello di giusto processo europeo, stabilisce espressamente che: *“in the determination of his civil right and obligations of or any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgment shall be pronounced publicly...”*.

In ordine ai termini processuali, il suddetto paragrafo 1, art. 6, CEDU dispone come ogni persona abbia diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti ad un tribunale indipendente ed imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni azione penale che gli venga rivolta.

²⁵ Art. 10 della Dichiarazione internazionale dei diritti dell'uomo: *“Everyone is entitled in full equality to a fair and public hearing by an independent and impartial tribunal, in the determination of his right and obligations and of any criminal charge against him”*.

²⁶ Art. 14 del Patto internazionale dei diritti civili e politici: *“All persons shall be equal before the Courts and Tribunals. In the determination of any criminal charge against him, or of this rights and obligations in a suit at law everyone shall be entitled to a fair and a hearing by a competent, independent and impartial tribunal established by law (...)”*.

²⁷ La novella costituzionale del 1999 adegua il nostro sistema giuridico all'art. 14, comma 3, del Patto internazionale dei diritti civili e politici, che prevede il diritto di ogni accusato *“ad essere giudicato senza ingiustificato ritardo”*, ed alla Convenzione europea dei diritti umani che, con riguardo alle controversie concernenti diritti civili ed accuse penali, stabilisce che *“...every one in entitled to a fair and public hearing within a reasonable time ...”*.

Il modello processuale delineato dalla norma in commento riconosce fondamentale importanza all'indipendenza e all'imparzialità del giudice e valorizza il "fattore tempo" prevedendo una condanna risarcitoria a carico dello Stato cui sia imputabile l'irragionevole durata del processo. Esso ha trovato pieno riconoscimento anche sul piano giurisprudenziale²⁸ per poi confluire nella Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea, approvata a Nizza, che, non essendo dotata di contenuto giuridico vincolante per gli Stati membri, non è stata inserita nel Trattato sull'Unione europea.

L'articolo 6 della Convenzione europea, sopra menzionato, viene richiamato dal primo comma dell'articolo 2 della legge n. 89/2001 (la cosiddetta "Legge Pinto") che istituisce la competenza dei tribunali italiani a giudicare sulla ragionevole durata del processo²⁹ e interessa solo i processi civili e penali, non essendo suscettibile di applicazione alle controversie tributarie³⁰.

La Corte dei Diritti dell'Uomo, dopo aver osservato che la nozione di controversia in materia civile e in materia penale va determinata "in modo autonomo" da essa stessa Corte, per evitare che si possano determinare risultati incompatibili con l'oggetto e la portata della Convenzione, ha infatti escluso dall'ambito di applicazione della Convenzione le controversie relative ad obbligazioni – pur di natura patrimoniale – che risultino da una legislazione fiscale e attengano a doveri civici. La stessa Corte di Strasburgo, poi, ha ribadito che *"le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano la natura*

²⁸ V. caso van der Wal, 1° gennaio 2000, in *Racc.*, 2000, 1; caso Transoceanic Marine Point Association, 23 ottobre 1974, C-17/74, in *Racc.*, 1974, 1079; caso Lorenz, 11 dicembre 1973, C-120/73, in *Racc.*, 1973, 1471.

²⁹ La matrice convenzionale della legge sull'equa riparazione emerge sia dai lavori preparatori sia dalla lettera dell'art. 2, che identifica il fatto costitutivo del diritto all'indennizzo *per relationem*, facendo riferimento ad una specifica norma convenzionale. Sul punto le sezioni unite della Corte di Cassazione, hanno affermato che *"le ragioni che hanno determinato l'approvazione della L. 89/2001 si individuano nella necessità di prevedere un rimedio giurisdizionale interno contro le violazioni relative alla durata dei processi, in modo da realizzare la sussidiarietà dell'intervento della Corte di Strasburgo"* concludendo che *"poiché il fatto costitutivo del diritto attribuito alla L.89/2001 consiste in una determinata violazione della CEDU, spetta alla CEDU individuare tutti gli elementi di tale fatto giuridico, che pertanto finisce con l'essere conformato dalla Corte di Strasburgo, la cui giurisdizione si impone, per quanto attiene all'applicazione della L. 89/2001, ai giudici italiani"* (sent. n. 1338 del 26.1.2004).

³⁰ Al riguardo sono state sollevate questioni di legittimità costituzionale in riferimento alle quali la Suprema Corte ha chiarito la manifesta infondatezza del dubbio di illegittimità costituzionale dell'art. 2 della L. n. 89 del 2001, nella parte in cui non estende la propria disciplina alle controversie in materia tributaria nelle quali sia in questione il potere impositivo dello Stato, per l'irragionevole disparità di trattamento che ne deriverebbe rispetto alle controversie di altro genere, non costituendo una scelta manifestamente irragionevole del legislatore nazionale quella di adeguarsi ai principi e regole ed ai limiti stabiliti dalla Convenzione europea come interpretata dalla Corte di Strasburgo. In questi termini si sono espresse: Cass., 2 aprile 2010, sent. n. 8131; Cass., 22 febbraio 2010, sent. n. 4119; Cass., 15 agosto 2008, sent. n. 19367; Cass., 7 marzo 2007, sent. n. 5275; Cass., 25 ottobre 2005, sent. n. 20675; Cass., 30 agosto 2005, sent. n. 17499; Cass., 17 giugno 2004, sent. n. 11350.

essenziale dell'obbligazione per gli individui di pagare le tasse" poiché *"la materia fiscale fa parte ancora del nocciolo duro delle prerogative della potestà pubblica"*³¹.

La Corte di Cassazione, avallando l'indirizzo espresso dalla Corte europea che ha escluso dall'area di operatività dell'articolo 6, paragrafo 1, della CEDU, le controversie tra il cittadino e il Fisco, ha affermato che l'equa riparazione prevista dalla legge nazionale per la violazione del citato articolo 6, paragrafo 1, non è riferibile all'eccessiva durata delle controversie relative alla potestà impositiva dello Stato, che restano escluse dal quadro di tutela della norma comunitaria³².

Inoltre i giudici di legittimità hanno ritenuto che quanto precede non viene affatto smentito dalla previsione dell'art. 3, L. n. 89 del 2001 il quale include tra i soggetti legittimati passivi rispetto all'azione di riparazione anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze quando si tratti di procedimenti tributari. Tale ultima disposizione, osserva la Cassazione, deve essere riferita alle controversie di competenza del giudice tributario attinenti alla materia civile e penale ed alle controversie relative all'irrogazione di sanzioni tributarie, nel caso in cui queste siano commutabili in misure detentive ovvero siano assimilabili, sotto il profilo della capacità afflittiva, ad una sanzione penale³³.

Pur essendo stato costituzionalizzato il principio della ragionevole durata del processo alla fine degli anni Novanta, questo era già immanente nell'ordinamento costituzionale. Fin dagli esordi della Carta costituzionale si è affermato come la ragionevole durata del processo costituisca una componente fondamentale del principio di effettività della tutela giurisdizionale e del diritto di difesa assicurati ai commi primo e secondo dell'articolo 24 della stessa Costituzione. Invero, si è argomentato che il Legislatore

³¹ Si consultino le sentenze relative alle cause König c. Repubblica Federale di Germania 28 giugno 1978; Pierre Bloch c. Francia 21 ottobre 1997; Shouten e Meldrum c. Paesi Bassi 9 dicembre 1994, in cui si evidenziano due diverse e specifiche aree di tutela dei diritti fondamentali: quella dei diritti civili e quella della materia penale.

³² In questi termini cfr. Cass., 3 dicembre 2010, ord. n. 24614, in [www.ratio.it/ratio2/ratioonline.nsf/\(allegati\)/C8CFB6B8BCF6F9CAC125780F00334046/\\$FILE/Cass_24614_03122010.pdf](http://www.ratio.it/ratio2/ratioonline.nsf/(allegati)/C8CFB6B8BCF6F9CAC125780F00334046/$FILE/Cass_24614_03122010.pdf); Cass., 27 settembre 2005, sent. n. 21653, in *Il fisco*, n. 1/2006, p. 127; Cass., 30 agosto 2005, sent. n. 17497, di cui è contenuto un esaustivo commento in E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI, *Il processo tributario*, Cedam, Padova, 2008, pp. 112-118; Cass., 30 agosto 2005, sent. n. 17498, in *Il fisco*, n. 29/2005, pp. 5687-5689; Cass., 30 agosto 2004, sent. n. 17499, in www.cerdef.it.

³³ Per completezza espositiva va comunque fatto notare che l'approccio restrittivo riportato e indubbiamente volto a contenere l'innovativo ampliamento della tutela a favore del contribuente è stato talvolta disatteso dalle Corti d'appello chiamate a decidere sulle domande di equa riparazione per irragionevole durata del processo tributario. In particolare, nel decreto della Corte d'Appello di Perugia (Corte di appello di Perugia, decreto 10-30/10/2001 n. 331, in *Guida Normativa del Sole 24 Ore*, n. 41 del 7/3/2002, con commento di Antonio Crescione) è stato ritenuto (confermando precedenti orientamenti di altre Corti) che nulla vieta al legislatore nazionale di prevedere per i cittadini una tutela più ampia di quella assicurata dall'art. 6 della Convenzione cui fa riferimento la sentenza CEDU del 7/9/2001, riconoscendo, pertanto, anche ai contribuenti il diritto ad un processo che si concluda in un termine ragionevole.

ordinario non può fissare una durata processuale né estremamente dilatata, perché così si finirebbe con lo svuotare l'effettività della tutela giurisdizionale, né limitata al punto da precludere alla parte il pieno esercizio del diritto di difesa. Esiste quindi una stretta correlazione tra il principio di ragionevole durata del processo ed il diritto di difesa, come messo in evidenza anche dalla Corte costituzionale e dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo con riferimento alla violazione dell'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo. Si è infatti affermato che il bene della ragionevole durata del processo, già implicito nell'articolo 24 Cost., è ora oggetto di specifica enunciazione nel nuovo testo dell'articolo 111 Cost., sulla scia dell'articolo 6 della Convenzione Europea, rientrando di pieno diritto in quel novero di situazioni definite come inviolabili e racchiuse in via programmatica nell'articolo 2 Cost.

L'*iter* di riforma dell'art. 111 Cost. si ricollega all'approvazione del nuovo c.p.c. del 1988. Ciononostante, è indubbio che i valori ricondotti al "giusto processo" coinvolgono anche i principi desumibili dagli artt. 3, 24 e 25 Cost. e che i primi due commi dell'art. 111 riguardino tutti i processi.

Per quel che concerne l'interpretazione di questi due commi, semplificando un panorama dottrinale assai complesso, due sono le principali ipotesi ricostruttive che si contendono il campo³⁴: ad una opzione interpretativa che svaluta la portata innovativa delle disposizioni normative in discorso³⁵ se ne contrappone, infatti, un'altra che ne valorizza, invece, la portata innovativa, ponendo l'accento sulla crescente assimilazione del processo tributario al processo ordinario³⁶.

Altri autori osservano che le modalità di reclutamento dei giudici non sarebbero idonee a garantirne l'imparzialità³⁷; altri, invece, denunciano una compressione del diritto al contraddittorio, considerato che il diritto positivo non contempla alcuna ipotesi di rimessione in termini a seguito dell'impugnazione tardiva per caso fortuito o forza maggiore e data la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di costituirsi in giudizio in prossimità

³⁴ Per un'approfondita disamina di tali profili si rinvia al lavoro monografico di A. PODDIGHÉ, *Giusto processo e processo tributario*, in G. FALSITTA e A. FANTOZZI (collana diretta da), *L'ordinamento tributario italiano*, Giuffrè, Milano, 2010, pp. 1 ss.

³⁵ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, p. 12.

³⁶ F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÉ, *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, 2006, p. 195; F. GALLO, *Verso un "giusto processo"*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 1 ss.; E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost. sul diritto processuale tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, p. 1133; P. RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 567.

³⁷ F. TESAURO, *Giusto processo*, cit., p. 26.

dell'udienza di trattazione³⁸ oltre che in ragione dei limiti al sistema probatorio tracciati dall'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992³⁹.

A parer di chi scrive non si può sottovalutare affatto la portata innovativa della norma che, affermando il principio dell'unitarietà della giurisdizione, costringe senz'altro tutti gli operatori del diritto a riconsiderare i rapporti tra processo civile, amministrativo e tributario. Solo così si può garantire l'effettività della tutela giurisdizionale, che dovrà differenziandosi adeguandosi alle peculiarità proprie delle situazioni sostanziali, in relazione alle quali, di volta in volta, i giudici possono essere chiamati a pronunciarsi. È chiaro, infatti, che l'eccessiva durata del processo può dipendere da vicende inerenti al singolo processo ovvero da un'organizzazione carente della giustizia, oltre che scaturire dal sistema normativo.

5. Ulteriori profili di incostituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria

Il fatto di subordinare la procedibilità del ricorso al decorso del termine di novanta giorni dalla sua notifica si impone al ricorrente alla stregua di un filtro amministrativo condizionante l'immediato avvio dell'azione giudiziaria. Pertanto, non si può prescindere in questa sede dal valutarne la legittimità alla luce delle pronunce della Corte Costituzionale relative a procedimenti che subordinavano l'avvio del processo all'esperimento di un ricorso gerarchico.

Con una prima pronuncia il giudice delle leggi ha ritenuto che il diritto di azione non dovesse essere reso troppo difficoltoso né incontrare ostacoli in decadenze causate dal preventivo esercizio della procedura amministrativa ben potendo l'azione giudiziaria essere legittimamente differita solo per rispondere ad esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia⁴⁰.

³⁸ F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÉ, *Op. cit.*, p. 192.

³⁹ P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, cit., p. 11.

⁴⁰ V. Corte Cost., 23 novembre 1993, sent. n. 406, in *Bancadati Fisconline*. Si consulti anche Corte Cost., 18 gennaio 1991, sent. n. 15, in *Foro It.*, n. 1/1991, p. 3060, la quale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 20 del D.P.R. 29 marzo 1973, n. 156 (approvazione del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia postale, di banco posta e di telecomunicazioni). La norma *de qua* subordinava l'azione risarcitoria dei danni contro l'Amministrazione delle poste alla condizione del preventivo reclamo in via amministrativa. La Corte osservava, inoltre, che la stessa durata eccessiva del ricorso amministrativo fosse di per sé idonea a configurare un contrasto con i parametri costituzionali. Inoltre, nella sentenza si legge che «anche se il termine fosse ridotto in una misura più ragionevole, l'introduzione

Questo stesso orientamento è stato ribadito dalla Corte Costituzionale in due pronunce successive⁴¹, in cui essa ha precisato che gli artt. 24 e 113 Cost. non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, che può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia; tuttavia, il legislatore è tenuto a osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela processuale eccessivamente difficoltosa⁴². A quest'opzione interpretativa ha aderito larga parte della dottrina tributaria, la quale ha osservato come un riesame amministrativo condotto secondo criteri di imparzialità da parte dell'ente impositore si traduce in un filtro preventivo per le liti minori. Tale filtro, si rileva, consente ai giudici di rivolgere maggiore attenzione alle liti maggiori.

Non si può sottovalutare il dato che la possibilità di una valutazione dell'atto, che potrebbe condurre all'annullamento dello stesso, da parte dell'ente impositore era già contemplata dal sistema che offriva rimedi efficaci che non incidavano sul diritto di difesa. Si pensi all'istituto dell'autotutela, introdotto dall'art. 2 *quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 e successivamente disciplinato dal D.M. 11 febbraio 1997, n. 37, che permette di prevenire una controversia sottraendo le parti al rischio della lite e delle eventuali spese⁴³.

nell'art. 20 del codice postale di una disciplina analoga a quella prevista dall'art. 443 c.p.c. non troverebbe giustificazione nella *ratio* di favore per il cittadino, sulla quale tale disciplina si fonda in materia di controversie previdenziali. La definizione di queste controversie implica un complesso di accertamenti tecnici per i quali gli enti previdenziali dispongono di un'apposita organizzazione e di personale specializzato, onde appare opportuno, nell'interesse dello stesso assicurato, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della controversia in sede amministrativa. Nelle controversie con l'Amministrazione postale, invece, si tratta di accertare fatti di inadempimento (cioè disservizi) e la conseguente responsabilità per danni. Per questo tipo di accertamenti il giudice dispone di strumenti e conoscenze adeguati, mentre l'esperienza attesta la scarsa funzionalità, come mezzo di prevenzione delle liti, della condizione di accesso alla giurisdizione prescritta dalla norma impugnata».

⁴¹ Ci si riferisce a Corte Cost., 27 luglio 1994, sent. n. 360, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 12/1994, p. 1163, con commento di C. GLENDI, *Anche per l'imposta sugli spettacoli non è più condizionato l'accesso all'a.g.o.*; Corte Cost., 24 febbraio 1995, sent. n. 56, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 5/1995, p. 421, con commento di C. GLENDI, *La barriera del ricorso amministrativo cade anche per le concessioni governative*.

Si vedano anche: Corte Cost., 4 luglio 1996, sent. n. 233, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 9/1996, p. 816, con commento di C. GLENDI, *L'azione giudiziaria per le tasse automobilistiche non è più condizionata a rimedi amministrativi*; Corte Cost., 17 maggio 1998, sent. n. 63, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Corte Cost., 1° aprile 1998, sent. n. 81, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Corte Cost., 23 aprile 1998, sent. n. 132, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

⁴² In tal senso cfr. A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, pp. 898 ss.; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.*, n. 12/2012, p. 854.

⁴³ Per un approfondimento sul tema si rinvia a: M. BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2004, pp. 43 ss.; F. D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle «procedure» di autotutela tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 145 ss.; S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 1736 ss.; S. DONATELLI, *Sulla duplicazione della attività impositiva nel caso di mancato esercizio dell'autotutela sostitutiva*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 1727 ss.; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Giuffrè, Milano, 1999, pp. 1 ss.; ID., *Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, III, pp. 396 ss.; ID., *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, pp. 1715 ss.; S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pp. 71 ss.; F. RANDAZZO, *Nullità*

Non possono essere più benevole le considerazioni sulla mediazione, che nulla aggiunge ai rimedi già contemplati dal sistema. Invero, a norma del quinto comma dell'art. 17 *bis*: “*l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa*”. La disposizione in discorso fa espresso riferimento a presupposti, quali quelli della sostenibilità della pretesa e dell'economicità, per le controversie che offrono margini di incertezza, che avrebbero potuto attivare gli strumenti deflativi già esistenti.

Un altro profilo della mediazione sovente oggetto di critica è quello che attiene ai soggetti coinvolti nel procedimento di riesame amministrativo della pretesa. Sul punto si evidenzia, infatti, come l'affidamento della mediazione a soggetti privati inficerebbe la terzietà e l'imparzialità dell'ente impositore. Né basterebbe a garantire l'indipendenza di giudizio da parte del mediatore fiscale la previsione, contenuta al quarto comma dall'art. 17 *bis*, secondo cui l'Ufficio che ha emanato l'atto provvede “*all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*”.

6. Alcuni spunti per una revisione costituzionalmente orientata della nuova normativa

Pur condividendosi l'intento del Legislatore di proseguire nell'intervento volto a ridurre la farraginosità del contenzioso tributario, è doveroso ribadire come lo strumento introdotto dalla norma di stabilizzazione finanziaria e integralmente riformato dal D.Lgs. n. 156/2015, anche nella sua attuale versione, sollevi alcuni dubbi circa la sua legittimità

dell'accertamento e conseguenze sull'atto di riscossione, in Riv. Dir. Trib., 2004, II, pp. 276 ss.; A. RENDA, *L'illegittimità degli atti impositivi non motivati rispetto alle osservazioni presentate a seguito di verifica*, in Giust. Trib., 2010, pp. 1 ss.; P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di accertamento di ufficio a favore del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 1 ss.; K. SCARPA, *L'autotutela tributaria*, in Riv. Dir. Priv., 2001, I, pp. 446 ss.; M.V. SERRANÒ, *In tema di ripercussione degli effetti dell'autotutela sugli atti-presupposto, nell'ambito del procedimento tributario di accertamento*, in Riv. Dir. Trib., 2000, pp. 543 ss.; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio di atti della riscossione ed estensione degli effetti dell'atto presupposto*, in GT-Riv. Giur. Trib., 1999, pp. 483 ss.; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. Trib., 2005, pp. 1444 ss.; ID., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in Giust. Trib., 2007, pp. 17 ss.; ID., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in Giust. Trib., 2007, pp. 15 ss.

costituzionale e in relazione al merito dello stesso, poiché non appare chiaro se esso effettivamente risponda al fine per cui è stato emanato.

È lapalissiano come l'improcedibilità del ricorso fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla notifica, alla stessa stregua del previgente obbligo di predisporre una preventiva istanza di reclamo con mediazione quale condizione di ammissibilità del ricorso, funga da limite alla libera dispiegabilità dell'attività giurisdizionale. Sul punto è opportuno richiamare quanto stabilito dalla Corte Costituzionale in materia di giurisdizione condizionata.

Il giudice delle leggi assume che forme di condizionamento della giurisdizione sarebbero costituzionalmente accettabili solo allorquando non si traducano in un impedimento duraturo e invalicabile all'esercizio del potere giurisdizionale. A tal proposito la Corte Costituzionale ha coniato la locuzione di "condizione di procedibilità", in contrapposizione a quella di "condizione di proponibilità o ammissibilità"⁴⁴.

La soluzione ai problemi sollevati dalla novella potrebbe essere data riformulando il comma 1 dell'art. 17 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992 in modo tale da renderlo applicabile a tutte le controversie, indipendentemente dal loro valore. Si renderebbe così possibile una lettura della norma conforme al principio costituzionale di uguaglianza. Si potrebbe pertanto ipotizzare l'opportunità d'introdurre una disposizione che consentisse al contribuente d'integrare la propria difesa ove l'ente impositore modificasse l'atto impugnato, così consentendo una lettura della norma *de qua* conforme al principio costituzionale dell'efficienza e della buona organizzazione amministrativa nonché rispettosa del principio di effettività della difesa e della ragionevole durata del processo inteso in senso estensivo. In questo modo si consentirebbe al contribuente di modulare ed adattare la propria strategia difensiva con preciso riferimento all'azione posta in essere dall'ente impositore successiva alla notificazione del reclamo, senza correre il rischio di vedere vanificato il proprio diritto di difesa a fronte dell'esercizio da parte dell'ente della potestà di modificare la propria pretesa nella fase del riesame amministrativo. Al contempo, prevedendo la riduzione a

⁴⁴ Cfr. Corte Cost., 23 marzo 1972, n. 57, in *Foro It.*, 1972, I, p. 1172; Corte Cost., 26 luglio 1979, n. 93, in *Foro It.*, 1979, I, p. 2539; Corte Cost., 4 marzo 1992, n. 82, in *Foro It.*, 1992, I, p. 1023; Corte Cost., 22 ottobre 1999, ord. n. 398, in *Giur. Cost.*, 2001, I, con note di C. SARTORETTI, *La composizione stragiudiziale delle controversie al vaglio della Corte Costituzionale*, e di A. RONCO, *Costituzionalità (e inopportunità) del tentativo obbligatorio di conciliazione stragiudiziale delle controversie di lavoro*; Corte Cost., 13 luglio 2000, n. 276, in *Giur. Civ.*, 2000, I, p. 2499, annotata da A. BRIGUGLIO, *Un'occasione per la pronuncia di una sentenza interpretativa di rigetto da parte della consulta?*

In dottrina, cfr., *ex multis*, R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 113, nt. 7.

sessanta giorni del lasso di tempo che deve decorrere dalla notifica per la procedibilità del ricorso si attenuerebbero notevolmente i rischi connessi all'eccessiva durata dei processi, così rendendo compatibile la norma in discorso con il principio della ragionevole durata del processo sancito all'articolo 111 Cost.

La ragione ultima di tale proposta sembra dunque necessaria a realizzare in modo pieno il principio della ragionevole durata del processo, oltre che a rendere effettivo il principio di difesa in un'ottica di bilanciamento degli interessi costituzionali in gioco. Non va peraltro sottaciuto come la materia tributaria per sua natura possa sfociare in questioni di tipo civilistico o possa persino integrare, in determinate ipotesi, gli estremi di alcune fattispecie penali dando luogo a processi direttamente sottoposti alla clausola della ragionevole durata procedimentale.

Questa rilettura "costituzionalmente orientata" della normativa in questione appare legittima e, nel merito, ben più che opportuna.

Avv. Rosa Geraci
Cultore di Diritto tributario