

# MEDIAZIONE: LUCI ED OMBRE DEL NUOVO ISTITUTO

di Giuseppe Rossi

L'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, ha come noto introdotto una rilevante novità in tema di procedimento dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali, inserendo l'art. 17-bis rubricato «*Il reclamo e la mediazione*» nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Tale articolo prevede che, nel caso in cui il contribuente intenda proporre ricorso avverso il ruolo a seguito del quale è stata emessa una cartella di pagamento notificata a partire dal 1° aprile 2012, per le impugnazioni di valore non superiore a ventimila euro, è tenuto a presentare preliminarmente reclamo alla Direzione provinciale o regionale che ha emesso il ruolo.

La nuova disposizione normativa precisa che la presentazione del suddetto reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso stesso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, a meno che la stessa non venga formulata d'ufficio da parte dell'organo destinatario qualora non intenda accogliere in tutto o in parte il reclamo.

Per il procedimento di reclamo-mediazione la norma fa espressamente rinvio all'applicazione del disposto degli artt. 12, 18, 19, 20, 21, 22, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto compatibile.

Infatti, decorsi novanta giorni senza che sia intervenuto l'accoglimento dell'istanza o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo-mediazione produce gli effetti del ricorso.

Ne deriva che, con riguardo alla successiva fase di costituzione in giudizio, nel caso di presentazione di reclamo-mediazione, il contribuente deve costituirsi nel termine di trenta giorni dal decorso dei novanta

**Il nuovo istituto della mediazione disciplinato dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 si propone di deflazionare il contenzioso tributario, creando un filtro procedurale-amministrativo e stimolando la soluzione stragiudiziale delle liti**

giorni dalla presentazione dell'istanza o, se anteriore, dalla data di ricevimento del diniego o dalla notifica dell'atto di accoglimento parziale della stessa.

## REGOLE

Il nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 (aggiunto dall'art.

39, comma 9, D.L. n. 98 del 2011 cit.), stabilisce le seguenti regole:

- per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 cit.;
- la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso;
- l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio;
- la normativa in questione non si applica per le controversie relative al recupero di aiuti di Stato (art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992 cit.);
- il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili;
- il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa;
- l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione;
- decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione il reclamo produce gli effetti del ricorso;

- i termini di cui agli artt. 22 e 23 del D.Lgs. n. 546/1992 decorrono dalla suddetta data; se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego; in caso, inoltre, di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale;
- nelle suddette controversie, la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento in questione;
- invece, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione;
- infine, le suddette disposizioni si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

## PREGI

### Contraddittorio

La *ratio* degli istituti è quella di deflazionare il contenzioso tributario, creando un filtro procedurale-amministrativo e stimolando la soluzione stragiudiziale delle liti.

La procedura di mediazione è sostanzialmente finalizzata a evitare di rimettere ai giudici tributari le contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa.

Il reclamo è diretto ad accentuare il contraddittorio, peraltro già garantito nel procedimento conclusosi con l'emanazione dell'atto del quale l'interessato chiede il riesame.

Il contraddittorio costituisce principio fondamentale dell'ordinamento, in base al quale devono essere attribuiti al contribuente strumenti per fare sentire le proprie ragioni e per far sì che tali ragioni siano effettivamente esaminate dall'autorità amministrativa.

La regola secondo cui il destinatario di una decisione a esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso.

### Qualità amministrativa

Il reclamo permette anche di esaminare nuovamente il caso e, sussistendone i presupposti, di emendare la precedente decisione nonché, in ossequio al princi-

pio di economia dei mezzi giudiziari, di contenere il ricorso agli strumenti di tutela giurisdizionale, perseguendo l'economicità del fare amministrativo.

La mediazione è una opportunità per migliorare la qualità amministrativa, senza approssi o preclusioni di stampo processualistico.

### Autotutela doverosa e giusta imposizione

È possibile che il reclamo non contenga alcuna proposta di mediazione e che si limiti a contestare *in toto* la legittimità dell'atto e, in tal caso, esso si attegga, in buona sostanza, alla stregua di richieste di annullamento totale o parziale in autotutela.

Il reclamo procedimentalizza l'istituto dell'autotutela che da discrezionale diventa doverosa. La risposta all'istanza di autotutela è scritta, motivata e assoggettata a precisi limiti temporali. L'ufficio dovrà perseguire l'interesse alla corretta applicazione della norma tributaria non potendosi rintracciare in campo tributario interessi da ponderare ulteriori rispetto a quello al ripristino della legalità violata.

Ciò si concilia con il principio fondamentale o dogma dell'indisponibilità dei crediti tributari, con la necessità di assicurare la *par condicio* tra i contribuenti con interessi concreti, riconducibili a valori garantiti dalla Costituzione, quali l'interesse ad un'equa ripartizione del carico fiscale, l'interesse ad una tassazione giusta e conforme alle regole dell'ordinamento, l'interesse ad evitare inutili o antieconomiche spese giudiziali.

È compito del fisco perseguire l'eguaglianza sostanziale di ogni contribuente in modo che ognuno possa concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva e secondo criteri di progressività.

### Duplice anima

Il reclamo, svolgendo sia una funzione stragiudiziale che giudiziale, presenta una «duplice anima». In merito alla prima funzione, il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

In questo caso, una volta avvenuto il cd. «mutamento automatico» del reclamo in ricorso, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica del provvedimento di rigetto o di parziale accoglimento del ricorso.

Qualora, invece, il reclamo venga respinto in anticipo rispetto ai novanta giorni, i termini per la costitu-

## Processo tributario

zione in giudizio del ricorrente decorrono dal ricevimento del diniego ovvero, in caso di accoglimento parziale, dalla notificazione di detto atto.

### Certeza nella tempistica dei rimborsi

La mediazione garantisce, in via generale, certezza sull'erogazione dei rimborsi, poiché sussiste una corsia preferenziale nell'erogazione degli stessi. Sussistono interessi coincidenti tra ufficio e contribuenti alla gestione responsabile della mediazione alla luce del principio della giusta imposizione di cui all'art. 53 Cost.

Giova ricordare che il contribuente può rivolgersi direttamente al giudice ordinario per ottenere il rimborso fiscale quando l'Amministrazione finanziaria ha già riconosciuto il relativo diritto ma non ha ancora provveduto ad effettuare materialmente il rimborso (per esempio, per mancanza di fondi).

Pur in presenza della cd. giurisdizione esclusiva della Commissione tributaria, va dichiarata la giurisdizione del G.O. allorché il contribuente si rivolga a questo ultimo giudice per non avere il Fisco provveduto ad effettuare il rimborso, già riconosciuto come dovuto dallo stesso Fisco.

### Applicazione sostanzialista

Nella mediazione civile i rapporti tra le parti sono in antitesi e in conflitto. Nella mediazione tributaria, viceversa, si realizza una applicazione equitativa e non formale della norma; gli aspetti formali vengono dopo quelli sostanziali.

I problemi formali sono superabili se contrastano con il diritto sostanziale, fermo restando che ciò non lede il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

La mediazione è rivolta in ogni caso a realizzare nel rispetto dei principi costituzionali di legalità, di capacità contributiva, di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, la corretta pretesa fiscale nei confronti di una fattispecie tributaria.

Con la disciplina del «reclamo-mediazione» viene introdotta anche in Italia una misura generale intesa a istituzionalizzare il dialogo preventivo con il contribuente. Sia all'Agenzia delle entrate che ai contribuenti, il nuovo istituto consente di affrontare le vicende tributarie muovendo da una prospettiva non più centrata sulla logica formale, sulle aspettative di inefficienza degli apparati o sull'uso strumentale e sulle lungaggini del contenzioso, ma proiettata sulle dinamiche manageriali, sul confronto e sull'affermazione di soluzioni legittime e trasparenti, indispensabili per rimuovere quelle criticità che, come la numerosità delle controversie, finora hanno negativamente influenzato il rapporto tra Amministrazione e contribuente.

### Adesione

Non esiste alcuna concorrenza o sovrapposizione con l'istituto dell'accertamento con adesione. I presupposti della mediazione, individuati dal comma 8 dell'art. 17-bis, sono l'incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa e il principio di economicità dell'azione amministrativa. Il quadro di elementi da prendere in considerazione nella mediazione potrà essere più ampio di quello rilevante ai fini dell'adesione e, pertanto, ciò potrà condurre anche ad un diverso esito; ciò rende necessario, ai fini di una corretta valutazione e ponderazione delle questioni prospettate in sede di mediazione, la puntuale ricognizione di tutti gli elementi acquisiti dall'Ufficio compresi quelli eventualmente già emersi in sede di accertamento con adesione e della proposta a tal fine formulata.

L'eventuale sopravvenire di nuovi elementi, non noti o comunque non presi in considerazione quando è stato esperito il tentativo di definizione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997, possono indurre ad una nuova valutazione della fattispecie laddove l'accertamento con adesione è un procedimento in cui entrano in considerazione, oltre a questioni di diritto, profili di natura prevalentemente estimativa, legati alla fase istruttoria del controllo e della produzione amministrativa dell'atto.

Qualora siano dedotti fatti e circostanze nuovi e sopravvenuti essi devono, quindi, essere necessariamente valutati (si pensi ad esempio alle eccezioni del contribuente respinte durante l'adesione per insufficienza o carenza probatoria a carico del contribuente successivamente eliminata in sede di reclamo).

### OMBRE E DIFETTI

#### Atti emessi dall'agente della riscossione

Il contribuente potrà formulare eccezioni sia contro il ruolo che contro la cartella di pagamento.

Secondo le precisazioni esposte dall'Agenzia delle entrate nella Circ. n. 9/E del 19 marzo 2012, occorrerà formulare ricorso sia nei confronti dell'ufficio sia nei confronti dell'agente della riscossione e soltanto successivamente potrà andare in giudizio computando come termini quelli relativi alla chiusura della fase di reclamo.

Si rileva che tale *modus operandi* potrebbe evidenziare l'inammissibilità del ricorso proposto nei confronti della cartella di pagamento per tardiva costituzione in giudizio, avvenuta dopo i 30 giorni. Per evitare l'eventuale inammissibilità del ricorso, è opportuno che il contribuente notifichi un ricorso all'agente della riscossione eccependo i vizi della cartella ed effettui un ulteriore ricorso con istanza di reclamo

nei confronti dell'Ufficio eccedendo i vizi del ruolo emesso.

### **Coincidenza sostanziale tra reclamo e ricorso e cd. giurisdizione condizionata**

La fase amministrativa deve essere esperita dal contribuente ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, emesso dall'Agenzia delle entrate, e il valore della controversia non sia superiore a ventimila euro. La fase di mediazione inizia con una specifica istanza, formulata dal contribuente nei confronti dell'Agenzia e motivata sulla base di elementi di fatto e di diritto coincidenti con il contenuto del ricorso giurisdizionale.

È necessaria una sostanziale coincidenza tra quest'ultima e il contenuto del ricorso, così come individuato dagli artt. 18 e seguenti del D.Lgs. n. 546/1992.

Sulla base di siffatta coincidenza a seguito dell'inutile decorso della fase di mediazione, l'istanza produce gli effetti del ricorso giurisdizionale.

Da tale postulato deriva come corollario che:

- i motivi riportati nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso, a pena di inammissibilità;
- è inammissibile il motivo di ricorso, proposto innanzi alla Commissione tributaria provinciale, per il quale non sia stata preventivamente esperita la procedura di mediazione;
- in applicazione dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, espressamente richiamato dall'art. 17-bis del medesimo decreto, il ricorso depositato nella Segreteria della Commissione tributaria deve essere conforme a quello consegnato o spedito all'ufficio e con l'istanza di mediazione, a pena di inammissibilità dello stesso.

È evidente che l'eventuale presentazione della mediazione andrà vagliata con molta attenzione dal momento che se non esperita correttamente potrebbe ritorcersi contro il proponente nella successiva fase processuale. Il giudice potrà essere, infatti, condizionato dalla presenza di un documento proveniente dal contribuente in cui si dichiara disposto, sia pure in parte, ad accettare il pagamento di quanto richiesto.

### **Censure**

L'atto introduttivo del procedimento è denominato «reclamo», con evidente riferimento all'accesso alla fase amministrativa, ma è regolato allo stesso modo del ricorso giurisdizionale, essendo prescritti, attraverso il rinvio alle norme relative, gli stessi requisiti di contenuto-forma e le stesse modalità di presenta-

zione del ricorso. In particolare, ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, per proporre reclamo contro atti dell'Agenzia di valore superiore a 2.582,28 euro, il reclamante deve essere assistito da un difensore; possono formare oggetto di reclamo solo gli atti impugnabili ex art. 19; il reclamo deve contenere tutti gli elementi di cui all'art. 18, dovendo individuare, attraverso i motivi, la *causa petendi* e il *petitum* dell'azione amministrativa; il reclamo deve essere notificato in una delle tre modalità previste dall'art. 16 e va depositato presso l'ufficio che ha emesso l'atto impugnato. Al procedimento in esame si applicano le disposizioni disciplinanti il ricorso di cui all'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992. L'istanza proposta dal contribuente ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, sostanzialmente anticipa i contenuti del ricorso dovendo recare gli stessi elementi di quest'ultimo. È ammissibile riportare nella stessa istanza il contenuto integrale del ricorso. Il reclamo ha una duplice funzione, di iniziale stimolo stragiudiziale e successivamente giudiziale, in quanto deve contenere tutte le ragioni, in fatto e in diritto, della doglianza eventualmente affidata all'esame del Giudice tributario. Il reclamo indurrà il contribuente a manifestare il suo dissenso circa tutti i rilievi avanzati con l'avviso di accertamento. Il contribuente, visto che non gli resta che costituirsi in giudizio nei trenta giorni successivi al verificarsi di precisi eventi (es. decorrenza 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo), perde la possibilità di integrare i motivi del ricorso rispetto a quanto avanzato nel reclamo. Il contribuente già nella fase amministrativa del procedimento deve rendere note in anticipo alla controparte tutte le eventuali censure dell'atto che si intende dedurre, compresi i vizi attinenti alla sua legittimità formale. E sembra intuitivo ritenere che rilievi attinenti, a mero titolo di esempio, all'insufficiente motivazione dell'atto o alla tardività della notifica, ben difficilmente potranno essere oggetto di una qualche proposta di mediazione, riguardando aspetti strutturali dell'atto, tali da inficiarne in certi casi la stessa giuridica esistenza; si potrebbe configurare una violazione del diritto di difesa del contribuente il quale, alla luce del richiamo delle norme del D.Lgs. n. 546/1992 che disciplinano la forma e il contenuto del ricorso, sarà costretto, già nella fase amministrativa del procedimento, a rendere note in anticipo alla controparte tutte le eventuali difese ed eccezioni che saranno fatte valere dinanzi alla CT. Ciò costituisce un ingiustificato vantaggio, di non poca importanza, per l'Agenzia delle entrate.

### **Principio di ragionevole durata del processo**

L'art. 17-bis potrebbe essere in contrasto con il drit-



## Processo tributario

to di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione, nonché con il principio di ragionevole durata del processo previsto dall'art. 111, comma 2, della Costituzione. È indubbio, infatti, che i tempi di instaurazione e definizione della lite si allungheranno notevolmente, visto che tra la notifica dell'atto, oggetto di reclamo, e l'instaurazione del contraddittorio, dinanzi all'A.G., intercorrano circa 210 giorni (cioè: 60 giorni dalla notifica dell'atto per la presentazione del reclamo, massimo 90 giorni per la mediazione, più altri 60 per la costituzione dell'ufficio *ex art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992*). Senza considerare eventuali ed ulteriori 90 giorni qualora venga presentata istanza di accertamento con adesione. Viene, di fatto, rallentato un procedimento che è sempre stato uno dei più celeri del nostro ordinamento.

### Atto presupposto

Il contribuente, qualora intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare preliminarmente la disciplina introdotta dall'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992 e, quindi, a presentare l'istanza di mediazione.

### Proposizione di un ricorso contro un accertamento inferiore a 20 mila euro senza istanza di reclamo

L'Agenzia delle entrate, con la direttiva n. 29/2012 trasmessa alle direzioni territoriali, ha precisato che la proposizione di un ricorso contro un accertamento inferiore a 20 mila euro senza istanza di reclamo non preclude il procedimento di mediazione. Gli uffici delle Entrate dovranno tuttavia far presente al contribuente che l'impugnazione è soggetta al nuovo istituto previsto dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 e che quindi l'eventuale costituzione in giudizio potrà avvenire solo dopo la notifica della risposta dell'Agenzia o, in mancanza, decorsi 90 giorni dalla presentazione. In definitiva, gli uffici riterranno ugualmente attivata la procedura di reclamo/mediazione, nonostante l'irregolarità dell'istanza. Ciò è in armonia con i principi di «buon andamento», «efficienza» ed «imparzialità» dell'azione amministrativa tributaria, di cui all'art. 97 Cost., e con il precetto di cui all'art. 53 della Costituzione secondo il quale «i contribuenti hanno il dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva». L'ordinamento processuale vigente, in ogni suo ramo, e quindi anche nel sistema del contenzioso tributario, si ispira al principio, desumibile dall'art. 156 c.p.c., della conservazione degli atti, in virtù del quale ogni attività giuridica,

finché è possibile, deve essere utilizzata e posta nelle condizioni di raggiungere lo scopo cui risulta indirizzata.

### Mediazione e prassi

Secondo la Circ. n. 9/E del 2012 (punto 5.4.1) «è esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi anche nella gestione delle relative controversie, a nulla rilevando l'eventuale contrario orientamento della giurisprudenza cui l'Amministrazione non abbia ancora prestato adesione».

Tale presa di posizione è in contrasto con l'orientamento consolidato della Suprema Corte (Cass. n. 12/2850) secondo cui la circolare non vincola il contribuente ed il giudice tributario, ma nemmeno «gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato disattenderla senza che per questo il provvedimento concreto adottato dall'Ufficio possa essere ritenuto illegittimo “per violazione della circolare”». Secondo la Circ. n. 9/E del 2012 gli uffici periferici non possono prendere in considerazione, ai fini della mediazione, gli orientamenti della giurisprudenza (anche di legittimità) favorevoli al contribuente, fino a quando non intervenga in modo formale l'Amministrazione (presumibilmente con un documento di prassi) che aderisce e, in qualche misura, si uniforma a tali orientamenti. Tale presa di posizione si traduce nella realtà operativa nel comportamento dell'ufficio il quale, in presenza di una serie di sentenze citate nell'istanza e nella proposta di mediazione, tiene conto esclusivamente delle sentenze che rispecchiano orientamenti giurisprudenziali che hanno previamente ricevuto l'«*imprimatur*», sotto forma di adesione, da parte dell'Agenzia delle entrate.

### Inammissibilità

La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso; il nuovo istituto è obbligatorio. Pertanto, da un lato, il contribuente che intenda adire il Giudice deve obbligatoriamente presentare preventivamente il reclamo all'Ufficio e, dall'altro lato, l'Ufficio è obbligato ad esaminarlo sistematicamente e a riscontrarlo in maniera espressa. Condizione di ammissibilità del ricorso alla Ctp (per le controversie di valore non superiore a 20 mila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate) non è la proposta di mediazione fiscale, ma la presentazione del reclamo. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Se doveva essere proposto il reclamo anziché il ricorso, questo è inammissibile. Se il reclamo non era proponibile, il

termine per il ricorso decorre comunque e conduce ugualmente all'inammissibilità. I rimedi sono la rimessione in termini *ex art. 153 c.p.c.* e la doppia proposizione di reclamo e di ricorso (con il rischio, peraltro, non di una sola, ma di doppia inammissibilità), con un aggravamento di liti e di costi. Se per l'organismo mediatore il reclamo sarà inammissibile e il giudice riscontrerà altro, sarà stata sicuramente violato il sacrosanto diritto di difesa del contribuente. La sanzione dell'inammissibilità preclude, in modo definitivo, qualsiasi tipo di azione a difesa dei diritti del contribuente, dunque la perdita di ogni facoltà giudiziale. Il legislatore può ritenere opportuno, nell'interesse dello stesso ricorrente, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa, oltre che allo scopo di realizzare la giustizia nell'ambito della Pubblica amministrazione, anche per evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio (Corte Costituzionale, Sentt. n. 93 del 26 luglio 1979 e n. 15 del 18 gennaio 1991). Sussiste l'illegittimità di tali previsioni rimedi di carattere amministrativo quando esse comportino una compressione penetrante del diritto di azione, ostacolandone o rendendone difficoltoso l'esercizio, in particolare comminando la sanzione della decadenza. Ne deriva così la definitiva perdita del diritto (Corte Costituzionale, Sent. n. 530 del 11 dicembre 1989). La necessità che il contenuto del reclamo – ai fini della sua ammissibilità deve essere identico a quello del ricorso eventualmente proposto nella fase giudiziale successiva – viola palesemente il diritto alla difesa di ogni contribuente raggiunto da un avviso di accertamento dal momento che la tesi difensiva presentata nel reclamo – e quindi nella fase cosiddetta amministrativa – risulta conoscibile ed esposta già in una fase che non prevede la valutazione della fattispecie in presenza di una figura terza e imparziale – come il Giudice tributario – come prescrive la Costituzione all'art. 111. È del tutto ingiustificato oltre che illegittimo precludere la possibilità di difesa *sic et simpliciter*, soprattutto in una fase così delicata come quella che precede l'instaurazione di un eventuale giudizio a fronte di un accertamento ancora da valutare. Comminare l'inammissibilità in caso di mancato reclamo darebbe luogo ad una irragionevole discriminazione tra i diritti dei contribuenti e le potestà dell'agente impositore. La condizione – di proponibilità – del previo reclamo in via amministrativa, rappresenta una grave compromissione del diritto di difesa dell'interessato, garantito dall'art. 24 Cost. e, più specificamente, della tutela giurisdizionale dei diritti contro gli atti della Pubblica amministrazione garantita dall'art. 113

Cost., ed assume così per la stessa Amministrazione, il carattere di privilegio ingiustificato (Corte Cost., 18 gennaio 1991, n. 15). *De iure* condendo è auspicabile che l'esperimento del procedimento di mediazione sia condizione di procedibilità della domanda giudiziale così come previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 787/1980 per il ricorso avverso il ruolo del Centro di servizio.

### Pausa feriale

All'istanza di reclamo/mediazione non si applica la pausa feriale dei termini processuali, dovendosi concludere il tutto entro 90 giorni. Per l'accertamento con adesione, dove non si è ancora nella fase processuale, è stato detto il contrario (Ris. n. 159/1999). La circolare stabilisce che il periodo di sospensione non è applicabile una volta che il procedimento è iniziato, in quanto l'Agenzia ritiene applicabile la sospensione solo per l'attività processuale e non amministrativa, quale è la procedura di reclamo. Questa presa di posizione è opinabile poiché l'accertamento con adesione, chiaro strumento amministrativo, usufruisce di tale sospensiva. Poiché la natura del reclamo è sì amministrativa ma anche pre-processuale, inserita almeno formalmente nella procedura tributaria, potrebbe anche usufruire dei termini di sospensione feriale. La circolare precisa che se i termini per la presentazione dell'istanza di mediazione/reclamo rientrano nel periodo estivo oggetto di sospensione feriale allora anche questo termine ne usufruisce: «al termine di proposizione dell'istanza di mediazione si applicano inoltre le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, di cui alla L. 7 ottobre 1969, n. 742, stante lo stretto nesso tra la presentazione dell'istanza e la proposizione del ricorso giurisdizionale, nonché il richiamo espresso all'applicabilità dell'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992, contenuto nel comma 6, dell'art. 17-bis in argomento».

### Sospensione dell'esecuzione dell'atto

La presentazione della proposta di mediazione, così come la proposizione del ricorso giurisdizionale, non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato; pertanto, è facoltà del contribuente inserire la richiesta di sospensione amministrativa. Giova precisare che per novanta giorni al contribuente è comunque precluso *ex lege* l'accesso al giudice tributario. In particolare, è inibita al contribuente ogni tutela cautelare presso il giudice tributario. In presenza di danno grave e irreparabile si priva quindi in via temporanea il contribuente del diritto di rivolgersi al proprio giudice naturale per chiedere ed ottenere una tutela giurisdizionale tempestiva ed immediata. Peraltro, sussiste secondo la

## Processo tributario

Circ. n. 9/E/2012 l'autotutela sospensiva *ex art.* 2-*quater*, comma 1-bis, del D.L. n. 564/1994, che è espressione di un potere amministrativo, per di più discrezionale, che è ontologicamente differente con il potere cautelare che spetta al giudice tributario. Ovviamente questa autotutela sospensiva sarà concessa, secondo la circolare, solo se i motivi non saranno infondati e non oltre il procedimento della mediazione. Dunque all'ufficio la massima discrezionalità per l'applicazione della sospensione ma su questo si spera un intervento legislativo teso ad introdurre una sospensione automatica in via amministrativa. Diversamente diventerà per il contribuente una graziosa concessione da parte del Fisco.

### Accertamento con adesione

Il contribuente che vede rigettate le motivazioni durante il tentativo di adesione, prima di presentare ricorso, dovrà obbligatoriamente presentare un'istanza, contenente i motivi di diritto e merito, ai fini del reclamo. Quest'atto, se respinto, costituirà il ricorso vero e proprio da depositare successivamente in Commissione tributaria. È ipotizzabile che se le eccezioni del contribuente siano respinte durante l'adesione, lo saranno anche durante la mediazione. Così si concretizzerebbe, di fatto, una duplicazione di atti (costi) sia per il contribuente che per il Fisco. L'unica possibilità è rimessa al fatto che competente al reclamo (e alla mediazione) sarà una struttura diversa ed autonoma da quella che ha emanato l'atto impositivo. Non è esclusa la preventiva possibilità di adire all'accertamento con adesione disciplinato sensi del comma 3 dell'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. La presentazione di istanza in tal senso fa slittare il termine per la proposizione dell'eventuale mediazione con sospensione dei termini per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione. Tale termine potrà essere sospeso per il periodo estivo dal 1° agosto al 15 settembre, se i 90 giorni per la trattativa con l'ufficio accertatore ricadranno in tale frangente dell'anno. Tale previsione (L. 7 ottobre 1969, n. 742) non ha soluzione di continuità (R.M. n. 159/99). Dunque, il contribuente che sarà obbligato al reclamo potrà entro 60 giorni dall'impugnazione, con istanza, prolungare ulteriormente il termine di 90 giorni oltre i 45 e poi ancora di 90 per il reclamo, tranne nel caso di un rifiuto espresso, per poter mediare in tutti i modi possibili prima del contenzioso.

### Terzietà

La mediazione è l'intervento, in un conflitto, di una terza parte imparziale che aiuta le parti contrappo-

ste a gestire o risolvere la loro disputa. La terza parte imparziale è il mediatore, che utilizza tecniche volte ad aiutare i contendenti a raggiungere un accordo consensuale con lo scopo di risolvere il loro conflitto. Il reclamo ha certamente natura impugnatoria, in quanto configura un rimedio contro un atto amministrativo lesivo dell'interesse sostanziale protetto dalla norma. Il reclamo non è presentato a un giudice, bensì a un organo che non si trova in posizione di distacco rispetto a una delle parti in causa: fa parte infatti della stesso Ente impositore al quale appartiene l'organo che ha emanato l'atto. La norma dispone che la struttura dell'ente impositore competente al reclamo sia diversa e autonoma da quella che ha emanato l'atto reclamabile, anche se non è né sovra né sottordinata all'ufficio che ha emanato l'atto: il reclamo va infatti presentato alla direzione provinciale o alla direzione regionale, che lo affida alle strutture deputate alla gestione del contenzioso per un esame operato in piena autonomia rispetto alle diverse strutture che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

Manca nella mediazione fiscale la presenza di un soggetto terzo. Peraltro, nella mediazione fiscale, la parte pubblica (l'ufficio) agisce secondo le regole del diritto tributario e quindi in regime di diritto pubblico.

### Regime *ad hoc* per spese processuali

Nel procedimento di reclamo e mediazione fiscale, la parte soccombente rimborsa il 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese di procedimento di reclamo e mediazione. La disposizione prevede la condanna della parte soccombente nelle controversie di cui al comma 1, in aggiunta alle spese del giudizio, al pagamento di una somma pari al 50% delle stesse, a titolo di rimborso delle spese del procedimento.

Nelle medesime controversie, al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione Tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono i giusti motivi indicati esplicitamente nella motivazione che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

Quindi si deroga al disposto dell'art. 92, comma 2, c.p.c., nel senso che alle «gravi ed eccezionali ragioni» che normalmente giustificano la compensazione in base a tale disposizione, si sostituisce la non agevole qualificazione dell'esistenza di validi motivi per i quali non si è perfezionata la proposta di mediazione. ■