



ANNALI 2013 – ANNO I

(ESTRATTO)
MARIO AULENTA

LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA QUALE STRUMENTO DI COLLABORAZIONE TRA
FISCO E CONTRIBUENTE E LA TARDIVA PREVISIONE DELLA TUTELA CAUTELARE

DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

BRUNO NOTARNICOLA

COORDINATORE DELLA COLLANA

FRANCESCO MASTROBERTI

COMMISSIONE PER GLI ANNALI DEL DIPARTIMENTO JONICO

BRUNO NOTARNICOLA, DOMENICO GAROFALO, RICCARDO PAGANO, GIUSEPPE LABANCA,
FRANCESCO MASTROBERTI, AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO, STEFANO VINCI

COMITATO SCIENTIFICO

DOMENICO GAROFALO, BRUNO NOTARNICOLA, RICCARDO PAGANO, ANTONIO FELICE
URICCHIO, MARIA TERESA PAOLA CAPUTI JAMBRENGHI, DANIELA CATERINO, MARIA LUISA DE
FILIPPI, ARCANGELO FORNARO, IVAN INGRAVALLO, GIUSEPPE LABANCA, TOMMASO LOSACCO,
GIUSEPPE LOSAPPIO, FRANCESCO MASTROBERTI, FRANCESCO MOLITERNI, CONCETTA MARIA
NANNA, FABRIZIO PANZA, PAOLO PARDOLESI, FERDINANDO PARENTE, GIOVANNA REALI,
LAURA TAFARO, SEBASTIANO TAFARO, NICOLA TRIGGIANI

COMITATO REDAZIONALE

AURELIO ARNESE, GIUSEPPE SANSEVERINO, STEFANO VINCI

REDAZIONE:

PROF. FRANCESCO MASTROBERTI
DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI ECONOMICI E GIURIDICI DEL MEDITERRANEO:
SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE
VIA DUOMO, 259 C/O EX CASERMA ROSSAROLL
74123 - TARANTO
ITALY
E-MAIL: FMASTROBERTI@FASTWEBNET.IT
TELEFONO: + 39 099 372382
FAX: + 39 099 7340595
HTTP://WWW.ANNALIDIPARTIMENTOJONICO.ORG

Mario Aulenta

**LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA QUALE STRUMENTO DI
COLLABORAZIONE TRA FISCO E CONTRIBUENTE E LA TARDIVA
PREVISIONE DELLA TUTELA CAUTELARE**

ABSTRACT	
<p>Attraverso la mediazione tributaria il Legislatore ha inteso migliorare il rapporto tra Fisco e contribuente al fine di garantire la corretta quantificazione dell'obbligazione tributaria e deflazionare il contenzioso. L'istituto permette di attuare il principio di collaborazione nell'ambito di un nuovo rapporto tra le parti fondato sulla cooperazione e sulla partecipazione. La iniziale mancata previsione della tutela cautelare nell'istituto della mediazione tributaria, quale manifestazione del dovere di collaborazione dell'Amministrazione finanziaria e del diritto di difesa del contribuente, esponeva quest'ultimo al rischio di un'aggressione patrimoniale, senza poter usufruire tempestivamente della tutela giurisdizionale. Tale lacuna normativa, però, è stata colmata da un recentissimo intervento normativo che ha sancito la sospensione automatica della riscossione per il tempo necessario alla procedura di mediazione.</p>	<p>Through the recent issuing of the Italian "reclamo e mediazione tributaria" (complaint and tax mediation) the Legislator intended to improve the relationship between taxpayer and tax authority in order to ensure proper quantification of taxes and deflating of the litigation. The institute represents an implementation of the principle of cooperation in the context of a new relationship between plaintiffs, based on cooperation and participation. The initial failure to provide a proper interim legal protection within the institute of tax mediation – coming from the duty of cooperation of tax authority and from the taxpayer right of defense – exposed the latter to the risk of a patrimonial claim without the benefit of a timely judicial protection. However, this prescriptive gap has been filled up by a very recent law that issues an automatic interim legal protection during tax mediation.</p>
mediazione – tutela cautelare - cooperazione	tax mediation - interim legal protection - cooperation

SOMMARIO: 1. Ratio e finalità dell'istituto. - 2. Solidarietà e collaborazione: le matrici della mediazione tributaria. - 3. Solidarietà ed interesse fiscale: un contrasto che trova soluzione nel procedimento collaborativo della mediazione tributaria. - 4. La valenza dei moduli consensuali alla luce della indisponibilità del credito tributario e del principio di capacità contributiva. - 5. La mediazione tributaria quale modulo consensuale per la definizione delle controversie tributarie di minore importo. - 6. Il procedimento di mediazione tributaria quale occasione di amministrazione collaborativa. - 7. Diritto e giustizia nel procedimento amministrativo di mediazione. Il dovere di collaborazione quale comune

denominatore. - 8. L'iniziale limite costituito dall'assenza di tutela cautelare. - 9. Le disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità 2014.

1. – Secondo la circolare n. 9/E dell'Agenzia delle entrate del 19 marzo 2012, la mediazione tributaria, è potenzialmente idonea «non solo a migliorare i rapporti tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria, ma anche a contribuire positivamente alla realizzazione degli obiettivi di qualità perseguiti dall'Agenzia delle entrate»¹.

L'Agenzia auspica inoltre che «gli esiti della nuova attività amministrativa possano offrire rilevanti contributi al fine sia di diminuire il numero dei giudizi tributari instaurati sia di contribuire a sviluppare la tax compliance».

Il miglioramento del rapporto tra fisco e contribuente e la deflazione del contenzioso costituiscono gli obiettivi da raggiungere attraverso lo strumento della mediazione tributaria.

Tale risultato potrebbe essere assicurato poiché, come non ha mancato di evidenziare la menzionata Circolare, «In ogni caso, il nuovo istituto offre ai contribuenti l'opportunità di rappresentare sollecitamente, in dialogo con l'ufficio, le proprie ragioni e di difendersi in sede amministrativa evitando gli oneri e l'alea del giudizio. Esso consente, sia ai contribuenti sia all'Agenzia delle entrate, di affrontare le vicende tributarie secondo una logica tendente alla sistematica affermazione di soluzioni legittime e trasparenti, rimuovendo eventuali vizi dell'atto amministrativo».

La tax compliance, aderendo al principio di collaborazione, deve guidare l'evoluzione culturale dell'Amministrazione finanziaria verso un reale cambiamento².

¹ L'art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/92, riportato dall'art. 39, comma 9, D.L. 6/7/2011 n°98 convertito con modificazioni dalla L. 15/7/2011 n°111, si applica alle controversie di valore non superiore ad euro 20.000 (valore da determinare ex art. 12, comma 5 del D. Lgs. 546/92) relative a provvedimenti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dal 1° aprile 2012. L'istituto ha natura tipicamente amministrativa come si desume dalla collocazione sistematica nel corpo del D. Lgs. n. 546/92, vale a dire disposizione conclusiva del titolo I, capo II che precede il titolo che disciplina le fasi e la trattazione del processo. La natura prettamente amministrativa di tale strumento deflattivo del contenzioso è confermata, altresì, dal disposto del comma 2 del medesimo art. 17-bis nel momento in cui prevede che il reclamo che può traghettare anche una motivata proposta di mediazione, costituisce condizione di procedibilità del ricorso (giusta novella recata dal comma 611, art.1, l.147/2013) dal quale è inequivocabilmente diversificato e disgiunto. Tanto è confermato anche dal comma 9 ove si precisa che il reclamo produce gli effetti del ricorso (trasformandosi in ricorso) solo «decorso novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione» che il contribuente ha facoltà di richiedere mentre l'Amministrazione Finanziaria è obbligata a formulare.

² Così, A. BEFERA, *Lettera ai direttori*, in Italia Oggi, 8 novembre 2010. Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate sottolinea, altresì, che «la missione istituzionale dell'amministrazione finanziaria è quella di perseguire il massimo livello di adesione spontanea agli obblighi tributari».

Anche il Direttore Centrale Affari e Contenzioso dell’Agenzia delle Entrate, nell’affrontare lo specifico tema della mediazione tributaria e delle nuove prospettive offerte dall’istituto, ha rimarcato la matrice collaborativa dell’istituto evidenziando come il dialogo sistematico ed il confronto dialettico con il contribuente siano strumenti idonei a ridurre il ricorso alla fase processuale «..consentendo di rifondare su nuove basi il rapporto con i contribuenti.....con effetti positivi in termini di tax compliance»³.

2. – La composizione degli interessi, e non la contrapposizione, può costituire l’alveo entro il quale ampliare consistentemente i confini della compliance, in un quadro di solidarietà e di collaborazione⁴.

Il principio solidaristico-personalistico, contenuto nell’art. 2 della Costituzione, impone una prima regola di condotta innanzitutto allo stesso Stato ed ai suoi organi. Il disposto del predetto articolo, sancendo la stretta correlazione fra il godimento dei diritti e l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, sociale ed economica, è il segnale che il Costituente ha aderito ad una «concezione della vita associata dove tutti sono solidali con il destino di ognuno»⁵. A questa concezione non possono rimanere estranei gli apparati pubblici dello Stato, che devono farsi promotori, in uno spirito di autentica collaborazione con i cittadini, del concreto rispetto dei valori della persona⁶.

Quando si riconosca che anche l’Amministrazione Finanziaria, quale apparato dello Stato, debba ispirarsi al principio di solidarietà, si deve unitamente accogliere il principio che fisiologicamente deriva da quello solidaristico: il principio di collaborazione, positivizzato, nello specifico ambito tributario, dall’art. 10, comma 2 dello Statuto dei diritti del contribuente.

³ V.BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in Corr. Trib., 11/2012, pagg. 765-767.

⁴ In tal senso, F. CUOCO, *Istituzioni di diritto pubblico*, IX ed., Milano 1996, p. 687; cfr. AA. VV., *Protection of Taxpayer’s Rights – European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Lodz, 2008, p. 266: «the principle of collaboration appears to be an expression of the most general duties of solidarity and of ability to pay embodied both in the Italian Constitution and the Bill of Rights».

⁵ N. OCCHIOCUPO, *La persona umana nella Costituzione italiana*, in L. Canicola (a cura di), *Comunità e servizi alla persona. Percorsi teorici e metodologici*, Padova, 1990, p. 55. Nello specifico ambito tributario, questo assunto si concretizza nella correlazione tra l’art. 2 e l’art. 53 della Cost.

⁶ Cfr. E.VANONI, *La persona umana nell’economia pubblica*, in AA.VV., *La persona umana e gli odierni problemi sociali*, Roma ,1945. Di “rispetto della persona” ha parlato anche il Direttore dell’Agenzia delle entrate Attilio Befera nella già citata Nota ai direttori del 2010 ove viene espressa una semplice verità: «E la reazione istintiva, quando non ci si sente rispettati, è quella di mancare di rispetto, violando o aggirando regole che appaiono frutto d’imposizione arbitraria».

Ormai da tempo, infatti, la dottrina rinveniva nel principio di collaborazione un importante fattore di spinta verso un'articolazione qualitativamente elevata ed efficiente dei servizi resi ai cittadini, da realizzarsi attraverso riforme radicali, dirette a fare in modo che il rapporto tra pubblici poteri e cittadino fosse sempre più improntato alla correttezza e alla collaborazione⁷.

Il principio di collaborazione, essendo un diretta emanazione della solidarietà, si traduce in un “dovere” di collaborazione proprio attraverso il “servizio” (componente organizzativa della solidarietà) che deve connotare l'Amministrazione sul piano organizzativo, consentendo il dialogo e la conseguente soluzione condivisa, ove possibile, anche delle controversie tributarie. Se così non fosse, l'autorità dello Stato, soprattutto impositiva, sarebbe un puro strumento di forza dominante, un potere ormai privo di legittimazione⁸. L'attività svolta dall'Amministrazione, tuttavia, non deve essere solo di “servizio” ma anche di “risultato” (componente funzionale della solidarietà)⁹. In maniera molto significativa è stato detto che l'amministrazione di risultato è contraddistinta «dal dovere di conseguire –celermente, con uso diligente e accurato delle risorse, con piena conoscenza dei fatti e del contesto e con trasparenza- risultati concreti tecnicamente validi, corrispondenti ai fini determinati dalla legge e agli obiettivi definiti dagli organi di governo della stessa amministrazione, non ingiustamente pregiudizievoli ed anzi massimamente soddisfattivi...delle comunità amministrate- con la loro partecipazione e il loro consenso- sia dell'interesse pubblico primario allo sviluppo economico... »¹⁰. In questa efficace sintesi è agevole cogliere come il punto di svolta sia costituito proprio dal “consenso” e dalla “partecipazione” dei cittadini nell'attuazione dell'azione pubblica, che è quanto dovrebbe accadere nel corso del procedimento di mediazione tributaria, consideratane la *ratio* e la matrice collaborativa .

L'istituto della mediazione, infatti, è nato proprio in questo contesto di evoluzione sociale dell'ordinamento tributario ed è potenzialmente in grado di assicurare le finalità auspiccate dall'Agenzia delle Entrate, qualora dalla stessa applicato con ragionevolezza.

⁷ Precursore dei tempi è stato, in tal senso, E.VANONI, *Appunti sulla riforma della imposizione fiscale*, 1942, relazione presentata all'Istituto nazionale di finanza cooperativa; *La riforma e la giustizia sociale* 1943, in “Studium” 11,12. Il giurista aveva chiaramente intuito che quello della collaborazione costituiva ormai un percorso obbligato che avrebbe apportato vantaggio non solo il contribuente ma alla stessa Amministrazione Finanziaria.

⁸ M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966, p. 120.

⁹ Così M. BASILE, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, Bari, 2010, pp 26 e 27.

¹⁰ L. IANNOTTA, *Merito, discrezionalità e risultato nelle decisioni amministrative*, in M. Immordino, A. Police (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultati*, Atti del convegno di Palermo del 27 e 28 febbraio 2003, Torino 2004, p.433.

L'Ufficio finanziario, nel procedimento di mediazione deve fondare le proprie valutazioni sull'istanza proposta, basandosi su tre specifici criteri, espressamente indicati nel comma 8 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992: "eventuale incertezza delle questioni controverse", "grado di sostenibilità della pretesa" e "principio di economicità dell'azione amministrativa".

La cura del "servizio" al contribuente, concretamente applicata nel procedimento di mediazione tributaria, rappresenta, in definitiva, la forma più autentica di attuazione del principio di collaborazione che determinerà, come conseguenza diretta, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa in quanto non imposta d'imperio bensì "condivisa".¹¹

Nell'ottica di una leale collaborazione, il vertice dell'Agenzia aveva già raccomandato agli Uffici, in tema di accertamento con adesione, che le proposte al contribuente non venissero prospettate come un «minaccioso ultimatum, ma sempre nell'ottica della corretta e civile dialettica tra le parti»¹².

3. – La giurisprudenza costituzionale fa risalire l'esistenza di tale valore al primo comma dell'art. 53 della Costituzione: il principio di capacità contributiva, il cui contenuto comporta il concretizzarsi dell'interesse fiscale dello Stato che deve acquisire le risorse finanziarie indispensabili per garantire la sussistenza e lo sviluppo della collettività¹³.

La necessità di tutelare tale esigenza contrasta, però, con quella di difendere i diritti di libertà e di proprietà dell'individuo. L'interesse fiscale, pertanto, va a fraporsi fra l'interesse pubblico volto alla tutela di valori superiori e fondamentali di sostentamento della società e l'interesse alla tutela dei valori protettivi della sfera personale dei consociati; la prevalenza del primo trova la sua giustificazione in un insieme di valori superiori, appartenenti all'intera collettività, che finiscono per privilegiare la logica pubblica rispetto a quella privatistica. L'interesse fiscale sembrerebbe, dunque, in quanto interesse sovra-individuale ed espressione della tutela degli interessi della comunità, trovarsi in una posizione dominante e spesso contrastante rispetto a quella del singolo consociato.

A favore del criterio della autoritatività del prelievo gioca, dunque, l'insieme dei valori sovra-individuali che «depotenziano la logica negoziale e

¹¹ S. CASSESE, *La riforma amministrativa all'inizio della Quinta costituzione dell'Italia unita*, in *Foro it.*, 1994, V, p. 250 accredita l'idea di un'amministrazione «operante non solo nell'interesse pubblico ma nell'interesse del pubblico».

¹² BEFERA, *Lettera ai direttori*, cit.

¹³ Sul fondamento costituzionale del principio di interesse fiscale v. P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2009, pp. 91 e ss.; S. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, pp. 89 e ss. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

privatistica a favore di una logica collettivistica»¹⁴. In tal senso anche l'interesse fiscale finisce per divenire un "*diritto sociale*" in quanto la possibilità concreta di garantire i livelli minimi di dignità e di sviluppo della personalità di ogni singolo individuo, presuppone l'esistenza di una organizzazione pubblica dotata dei mezzi e delle risorse finanziarie indispensabili per effettuare investimenti e spese pubbliche. L'interesse fiscale verrebbe, così, a diventare uno strumento necessario per poter garantire i diritti sociali e la tutela dei valori contemplati dalla Costituzione e, in questi termini, un valore immanente alla società la cui tutela è indispensabile per l'applicazione dei principi garantiti dalla Carta Costituzionale.

Tale valore garantisce, di fatto, la tutela dei flussi finanziari provenienti da determinati soggetti a favore dell'ente impositore e, pertanto, diventa il presupposto funzionale per una crescita sociale che consenta l'elevazione di tutti gli individui membri della collettività. Tanto proprio in ossequio agli articoli 2 e 3 della Carta Costituzionale che comportano la possibilità di valorizzare la dignità umana e di offrire pari opportunità ad ogni associato¹⁵.

Al fine di poter ricondurre il dovere fiscale tra i doveri di solidarietà evidenziandone la coesistenzialità e non l'antagonismo rispetto ai diritti inviolabili della singola persona, soccorre il principio di collaborazione che, in tale contesto, va valutato non solo nella sua dimensione orizzontale tra consociati, ma anche in quella verticale e cioè tra istituzioni e cittadino.

Così, nel tentativo di ricomporre il contrasto tra il principio di solidarietà e quello di interesse fiscale si è delineato, con il tempo, un modello operativo dell'agire dell'Amministrazione finanziaria che, abbandonando le dinamiche meramente impositive ed imperative dello Stato, ha mirato al coinvolgimento e alla partecipazione dei contribuenti.

Il "*bimorfismo*"¹⁶ dell'interesse fiscale che da un lato prevede il potere impositivo dello Stato con conseguente compressione della sfera economico-patrimoniale del cittadino e dall'altro costituisce una manifestazione dei doveri di solidarietà, trova la sua naturale composizione proprio in meccanismi collaborativi, primi fra tutti la mediazione tributaria e l'accertamento con adesione.

L'attività amministrativa, pertanto, assegna oggi una posizione centrale agli interessi collettivi della società civile e colloca il ruolo degli apparati burocratici in una dimensione prevalentemente strumentale. Tanto impone l'apertura sempre più ampia verso forme di collaborazione dei privati con le istituzioni attraverso l'attuazione di moduli consensuali che soppiantino sempre più frequentemente i

¹⁴ BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., p. 93.

¹⁵ Sulla perequata imposizione e la giusta distribuzione dei carichi pubblici alla luce degli artt. 2 e 3 della Costituzione in relazione all'istituto della mediazione tributaria, si veda A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2013, pag. 51 e ss.

¹⁶ Questa definizione è stata usata da BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., p. 312

moduli convenzionali e la tradizionale concezione autoritativa del pubblico potere¹⁷. Emerge, quindi, anche nell'ordinamento tributario, la tendenza a promuovere modelli in cui la prestazione tributaria viene resa a seguito della partecipazione del contribuente e di accordi tra quest'ultimo e l'Amministrazione Finanziaria; questa evoluzione culturale costituisce, come evidenziato nel paragrafo precedente, la ratio sottesa alla nascita della mediazione tributaria.

Il profilo di attuazione collaborativa della pretesa fiscale sembra così allinearsi con l'aspetto solidale dell'interesse fiscale e concetti apparentemente contrastanti quale interesse fiscale e dovere di solidarietà si ricompongono in una “*amministrazione per consenso*”, in un sentiero di collaborazione tra Pubblica Amministrazione e cittadino che realizza forme e modelli di consenso nel rispetto sia dell'interesse pubblico sotteso al fenomeno tributario sia della solidarietà sociale.

E' quanto, praticamente, si può verificare nella mediazione tributaria: quando, infatti, la situazione concreta presenta margini di incertezza che solo una valutazione tecnica può superare, l'imparzialità viene assicurata attraverso un criterio di verifica ex post. L'incertezza viene rimossa attraverso un procedimento collaborativo che consente di evitare l'ingorgo processuale e viene, di conseguenza, legittimata «la disponibilità del diritto e la conseguente rinuncia alla successiva fase processuale, senza, per questo, che possa dirsi lesa l'interesse dello Stato-collettività alla equa ripartizione del carico»¹⁸.

4. – Per dimostrare la coerenza degli istituti collaborativi e conciliativi con l'impianto ordinamentale tributario e con il principio dell'indisponibilità del credito tributario in particolare, parte della dottrina sostiene che gli stessi servono a facilitare la determinazione qualitativa e quantitativa del presupposto d'imposta relativamente al singolo e specifico rapporto obbligatorio d'imposta.

Qualora il modulo consensuale fosse uno strumento per consentire di addivenire ad una determinazione del tributo diversa da quella risultante dalla corretta ricognizione del presupposto d'imposta e della puntuale applicazione della previsione normativa, si tratterebbe di una sostanziale incapacità dello Stato di esercitare il proprio potere impositivo, in violazione del principio di indisponibilità del tributo.

¹⁷ M.S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, II, Milano, 1994, pp. 423 e ss.

¹⁸ A.GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rassegna Tributaria* n. 1/2013, p.51

In una simile ipotesi, infatti, non ci troveremmo di fronte ad un istituto collaborativo bensì ad un rimedio transattivo¹⁹, in qualche modo vantaggioso per l'Amministrazione Finanziaria e per il singolo contribuente coinvolto²⁰.

La *ratio* di simili istituti, tra cui la mediazione tributaria, invece, non è solo quella di deflazionare il contenzioso²¹, ma anche quella di coinvolgere il contribuente per una condivisione collaborativa dell'obbligazione tributaria finalizzata alla concreta quantificazione della stessa.

«Grazie a tali strumenti, infatti, il contribuente può colloquiare con l'Amministrazione Finanziaria, esporre le proprie ragioni, offrire la propria documentazione non certo per addivenire ad “una” definizione vantaggiosa per l'una o per l'altra parte, bensì per giungere “alla” definizione corretta. Non si può infatti prescindere, cosa che viene inevitabilmente fatta nel momento in cui si parla di “convenienza”, dall'esistenza di un principio generale e fondamentale previsto a livello costituzionale: quello di capacità contributiva. La capacità contributiva, infatti, è “una”, ed è quella che deriva dall'esatta determinazione della base imponibile. Ed è proprio l'esatta determinazione dell'obbligazione tributaria la ragione per cui Amministrazione Finanziaria e contribuente si incontrano, in una situazione di parità, per addivenire ad un accordo che non deve essere il frutto di reciproche “concessioni” (percorso aberrante a fronte di un principio di esatta capacità contributiva), bensì di reciproca “comprensione” ed individuazione dei reali presupposti d'imposta»²².

Tali istituti, quindi, devono consentire di addivenire alla esatta determinazione del credito tributario che, proprio perché correttamente determinato, viene unanimemente accolto grazie ad un percorso collaborativo in cui entrambe le parti adducono i fatti e le prove a favore della propria posizione²³.

¹⁹ «L'orientamento del legislatore va naturalmente verso soluzioni di compromesso, utili al fisco e di fatto gradite dagli stessi contribuenti: rinunciando a correre dietro all'araba fenice del reddito effettivo e ripiegando in sostanza verso un ordine di idee di tassazione forfetaria, ordinate in vista di una riscossione sollecita»; non è ravvisabile nel concordato una volontà comune, ma un apprezzamento convergente; non si rinuncia e non si concede nulla; prima del concordato non ci sono un debito e un credito, aventi per oggetto una somma determinata... il problema della transazione e del contratto resta escluso in radice; così, E. DE MITA, *Ricordo di Enzo Capaccioli*, in *Rass. Trib.* n. 1/2013, pag.18.

²⁰ Vedi P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna tributaria* n. 3 /2008, p. 606.

²¹ G. PIZZONIA, *Reclamo e mediazione tributaria: deflazione del contenzioso o inflazione dei procedimenti*, in *Riv. Dir. Fin. e Scien. Fin.*, n°1/2013, pag. 76, enumera i cd. istituti deflativi del contenzioso tributario (acquiescenza, definizione dei p.v.c., definizione in via breve delle sole sanzioni, accertamento con adesione e conciliazione) e ne paragona la coerenza con il reclamo/mediazione.

²² BASILE, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, cit., pp. 151 e 152.

²³ Sull'argomento v. F. D'AYALA VALVA, *La Corte Costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir.trib.* 2/2013, II, p. 85.

L'introduzione nell'ordinamento tributario di istituti negoziali o consensuali quali la mediazione tributaria non costituisce, quindi, un pericolo per quanto riguarda il concetto di indisponibilità del credito tributario, bensì per la salvaguardia del principio di capacità contributiva che, a contrario, può essere assicurato proprio grazie all'uso corretto dei moduli consensuali.

5. – In linea con il processo generale di sviluppo dell'“*amministrare per consenso*” e contestuale espansione del principio di buona fede²⁴, le forme partecipative evidenziano il carattere recessivo dei provvedimenti tributari unilaterali²⁵.

Nell'istituto della mediazione tributaria, la collaborazione del contribuente è elemento costitutivo dell'istituto stesso e la centralità del principio collaborativo si sostanzia nella ineludibilità della partecipazione del contribuente.

Come viene significativamente evidenziato nella circolare 9/E, «..il procedimento di mediazione si svolge su di un piano di sostanziale parità fra contribuente e Ufficio, peraltro in una situazione in cui entrambi hanno manifestato e documentato in maniera completa e definitiva le proprie posizioni”, imponendo all'Ufficio “..di esaminare sistematicamente l'istanza del contribuente e di riscontrarla in maniera espressa».

Nella disciplina della mediazione tributaria emerge immediatamente la centralità del dovere di collaborazione quale regola procedimentale dell'agire amministrativo. Fin dall'introduzione dei primi istituti conciliativi è apparso chiaro che la valutazione degli elementi che possono condurre ad una diversa configurazione della pretesa tributaria ricostruita nell'avviso di accertamento avvenga in base ad un dialogo collaborativo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente volto ad esaminare e valutare i termini fattuali e giuridici della pretesa impositiva alla luce della completa acquisizione di informazioni fornita dalla parte interessata²⁶. E già l'introduzione dell'accertamento con adesione, era caratterizzata

²⁴ Cfr. F. MERUSI, *Il principio di buona fede nel diritto amministrativo*, in AA. VV., *Scritti per Mario Nigro*, vol. II, *Problemi attuali di diritto amministrativo*, Milano, 1991, p. 215 e ss.

²⁵ A favore degli istituti deflativi in genere vi è «un obbligo diffuso dell'Amministrazione finanziaria di attivare un contatto preventivo con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di accertamento o dell'iscrizione a ruolo» e «la possibilità di evitare il contenzioso definendo in adesione l'obbligazione tributaria a seguito del contraddittorio in sede amministrativa», così G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, p. 130.

²⁶ Sull'argomento v. F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *Fisco*, 1995, pp. 5331 e ss.; S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'Amministrazione Finanziaria* in, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, pp.1089 e ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale* in AA VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1991, pp. 1 e ss.; F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994, p. 1493.

da un più aperto contraddittorio tra fisco e contribuente contrassegnato da una forma di «attuazione consensuale della norma tributaria»²⁷.

Al pari degli istituti che l'anno precedente, è evidente che la mediazione tributaria costituisce uno strumento volto a consentire una rapida definizione della pretesa tributaria in modo da assicurare la riscossione tempestiva dei tributi ma anche a deflazionare le procedure giudiziarie.

La partecipazione del privato, tuttavia, non dovrà essere servente all'Amministrazione Finanziaria, non deve, cioè, servire alla determinazione unilaterale del tributo da parte del fisco; in altri termini all'accettazione del privato non deve essere dato il valore di acquiescenza. L'intervento del contribuente nella mediazione tributaria opera in senso collaborativo ed attivo, al fine di applicare alla fattispecie concreta le norme tributarie più pertinenti per giungere ad un accordo circa il *quantum* dovuto. Ma il quadro di fondo dell'autoritatività dell'azione dell'Amministrazione finanziaria resta comunque immutato per cui anche in questo istituto viene fatta salva la funzione anche difensiva della partecipazione del contribuente, soprattutto se si tiene conto della modulazione dell'istituto effettuata dall'art 17-bis, ove il reclamo funge da strumento introduttivo al processo tributario.

Se così non fosse e si volesse ravvisare nella mediazione tributaria un modello strettamente negoziale o transattivo²⁸, il ruolo della collaborazione del contribuente si ridurrebbe notevolmente. In tal caso, infatti, il privato esprimerebbe nel contesto della mediazione, un interesse di parte tipico delle transazioni private per cui sarebbe tenuto unicamente ad un dovere generale di correttezza riferibile al contegno generale che non induca l'Amministrazione in errore, ma non di più.

Ma così, il dovere di correttezza non riuscirebbe ad estendersi anche ai contenuti di completo spiegamento delle ragioni del contribuente, dati dalla contemporanea valenza di ricorso tributario della richiesta.

L'intervento del contribuente nella mediazione finisce, in sintesi, per avere una funzione intermedia diversa sia dalla produzione di elementi di fatto e di diritto sia dalla instaurazione di un contraddittorio in termini puramente difensivi: la immediatezza nel completo spiegamento delle ragioni comporta una più obbiettiva e corretta determinazione dell'imponibile che deve essere l'unica vera finalità

²⁷ Tale definizione, perfettamente calzante all'istituto della mediazione tributaria, è stata usata con riferimento all'accertamento con adesione da F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in AA. VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela*, a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, pag. 63.

²⁸ Contra G. INGRAO, F. DE DOMENICO, RL, *Un "reclamo" scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite*, in *Dialoghi tributari* 3/2012, secondo cui «nel caso del reclamo/mediazione il carattere transattivo è palese, mentre nell'accertamento con adesione esistono "paletti" ben più rigidi, che magari non trapelano dalla norma, ma che la concreta applicazione dell'istituto ha messo ben in luce». F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 82.

dell'istituto in esame²⁹. Nella mediazione le parti devono insieme contribuire a ricostruire la fattispecie concreta, al fine di assicurare all'istituto l'imprescindibile aderenza ai principi di legalità e di capacità contributiva.

Ne deriva una “*corresponsabilità*” del contribuente rispetto al risultato del procedimento di mediazione in quanto il suo contributo collaborativo concorre con l'esercizio della funzione pubblica dell'accertamento volto a definire una *res incerta*³⁰ giungendo alla corretta applicazione delle norme tributarie al caso oggetto di mediazione.

Dall'altro lato, la mediazione tributaria, attraverso l'obbligo posto a carico dell'Amministrazione di rispondere all'istanza e l'anticipazione in Ufficio, in sede amministrativa, delle possibili risultanze di un instaurando processo *apud iudicem*, introduce la necessità di un dialogo sistematico con il contribuente. La sistematicità e l'ineludibilità dell'interlocuzione dialettica con il contribuente ridurranno i rinvii alla fase giurisdizionale e potenzialmente, proprio questo aspetto potrebbe rappresentare il momento giusto per rifondare su nuove basi il rapporto con i contribuenti.

6. – Nel rapporto procedimentale l'Amministrazione deve assumere nei confronti del cittadino un atteggiamento di servizio³¹ ed il procedimento, visto come momento di gestione degli interessi coinvolti, presuppone l'implementazione delle modalità di partecipazione dei destinatari del provvedimento finale³².

²⁹ «Occorre infatti sgombrare il campo dal (non manifesto) convincimento che l'affermazione di modelli transattivi possa per presunzione comportare, per il contribuente, solo effetti favorevoli. Se infatti fosse riconosciuto all'Amministrazione un potere dispositivo eccedente rispetto all'incertezza ... essa potrebbe avanzare pretese esplorative scaturenti da quella esigenza di gettito che è connaturata allo strumento, volto all'aumento della riscossione. Questa eventualità deve essere esclusa ... perché i principi generali che regolano l'azione amministrativa possiedono valenza biunivoca, operando sia come limiti alla mediabilità delle liti, sia, per converso, come argine rispetto ad un'Amministrazione che intenda massimizzare i risultati propri dell'esercizio delle relative funzioni», così, G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, p. 107

³⁰ Sulla natura della partecipazione del privato all'accertamento con adesione v. E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, pp. 124 e ss.

³¹ Vedi O. SEPE, *Partecipazione e garantismo nel procedimento amministrativo*, in Riv. Trim. dir. pubbl., 1992, p. 339 che rileva come ci sia stata una trasformazione di fondo dell'amministrazione: da amministrazione-autorità diviene sempre più un'amministrazione-servizio per cui «l'azione efficiente deve non soltanto essere più snella e rapida, ma deve nascere diversamente, cioè deve essere sentita e partecipata».

³² Per la dottrina sul diritto di partecipazione del privato al procedimento v. F. GIGLIONI- S. LARICCIA, *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in Enc. Dir., Agg., IV, Milano, 2000, pag. 943; R. CARANTA - L. FERRARIS, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 2000; G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano 1998; F. FRACCHIA, *Manifestazione di interesse privato e procedimento amministrativo*, in Dir. Amm., 1996, p. 11; cfr. M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, p. 9.

Il valore della correttezza è sotteso alle disposizioni del Capo III della legge n. 241 del 1990 che si occupano della partecipazione al procedimento amministrativo.

In ambito tributario, tuttavia, la dottrina ha evidenziato come la partecipazione «sembrerebbe ridursi ad un'attività di mera "collaborazione", nel cui esercizio il contribuente verrebbe a trovarsi in una posizione strumentale a quella in cui si trova l'Ufficio nell'espletamento della sua funzione "inquisitoria", che, pertanto, resta ben lontana dalla fisionomia delle fattispecie partecipative disciplinate nel Capo III della l. 241/90»³³.

Nella mediazione la partecipazione del contribuente assurge, evidentemente, a vera e propria collaborazione in quanto contribuisce ad evidenziare una serie di dati ed elementi utili o indispensabili per un'esauritiva valutazione della situazione prospettata ed una conseguente acquisizione della decisione migliore, in relazione al caso concreto.³⁴ La partecipazione può essere "collaborativa" volta, cioè, a fornire alla Pubblica Amministrazione gli elementi utili per una esauritiva visione e valutazione del caso concreto oppure "difensiva", che si manifesta con una mera difesa delle posizioni giuridiche di cui è titolare il privato coinvolto nel procedimento.³⁵ Nella mediazione tributaria, in realtà, si verifica la coesistenza di entrambe le forme di partecipazione del contribuente: collaborativa, in quanto produce tutta una serie di informazioni rese all'Amministrazione finanziaria con una anticipata *discovery* della tesi difensiva in questa fase amministrativa ma, allo stesso tempo, difensiva se si tiene conto che il reclamo, unitamente alla mediazione, produce gli effetti del ricorso, decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, con conseguente immodificabilità³⁶ delle prospettazioni difensive nell'eventuale giudizio³⁷.

³³ Cfr. P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, p. 388.

³⁴ Cfr. F.P. PUGLIESE, *Il procedimento amministrativo tra autorità e "contrattazione"*, in Riv. trim. dir. Pubbl., II, 1971, pag. 1470; A. PUBUSA, *Procedimento amministrativo e interessi sociali*, Torino, 1988, p. 260.

³⁵ Sull'argomento A. ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano 1996.

³⁶ «E' da ritenere che la scelta operata dal legislatore su questo punto sia criticabile, perché al contribuente che già abbia indicato nel reclamo una proposta di mediazione è preclusa la possibilità di avanzare all'Amministrazione, pur entro i novanta giorni, una proposta nuova e differente, mentre per le liti di maggior valore non solo non vi è limite alla formulazione di proposte, ma, soprattutto, il rifiuto espresso su di esse... non produce effetti su alcun termine processuale», così G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, p. 78

³⁷ M. MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in Dir. e Prat. Trib., n°1/2013, I, pag. 166 osserva come istanza all'Amministrazione e domanda giudiziale si intendano quali «congiuntamente o simultaneamente proposte, la prima incondizionatamente, la seconda sottoposta

E' altamente probabile che l'intervento del contribuente nel procedimento di mediazione tributaria produca un contributo utile per entrambe le parti, risultando al contempo forma di tutela per il soggetto interessato ed elemento per il raggiungimento di un corretto provvedimento impositivo per l'Amministrazione finanziaria. Questa intuizione è stata esplicitata dai vertici dell'Amministrazione Finanziaria con l'evidenziazione che «In ogni caso, il nuovo istituto renderà un servizio utile ai contribuenti, i quali potranno rappresentare le proprie ragioni e definire sollecitamente, nell'interesse anche dell'Amministrazione, il rapporto in sede di mediazione senza dovere scontare le lungaggini e gli oneri del contenzioso»³⁸.

Del resto l'obiettivo del contribuente è “*interessato*” e ci saranno maggiori possibilità di raggiungerlo se quest'ultimo saprà rapportare la propria posizione a fatti, presunzioni e prove che emergeranno e saranno esaminati dall'Amministrazione nel corso dell'attività amministrativa preordinata alla mediazione. Tanto comporterà la necessità per gli Uffici, di confrontarsi con i più recenti orientamenti della giurisprudenza al fine di valutare criticamente la fondatezza dei propri atti, «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'affermazioni 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»³⁹.

In definitiva, una partecipazione attiva e leale ed un effettivo spirito cooperativo, porteranno nella disponibilità dell'Amministrazione una serie di dati, notizie ed elementi che il privato possiede e che sono a lui favorevoli, ma non conosciuti dall'Amministrazione.

La proiezione dell'Amministrazione su “*dinamiche manageriali*” tese a soluzioni legittime e trasparenti, come tali condivisibili da parte del contribuente, non potrà che far avvicinare l'Amministrazione al traguardo prefissato: migliorare i rapporti con il contribuente e deflazionare il contenzioso.

Il contribuente, invero, non è titolare di un potere che lo ponga in una reale posizione di parità con la controparte pubblica, ragion per cui, a sua volta, troverà “conveniente” collaborare con l'Amministrazione per indirizzare, con i propri apporti, la decisione finale verso il proprio obiettivo. Solo attivandosi e

alla condizione, di natura sospensiva, dell'esito negativo o non completamente positivo della prima».

³⁸ BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, cit. p. 767

³⁹ *Ibidem*.

cooperando, dunque, la parte procedimentale privata potrà influire sulla decisione finale⁴⁰.

La Circolare n. 9/E, al riguardo, espressamente evidenzia l'immediata funzionalità del procedimento di mediazione tributaria che «consente, sia ai contribuenti, sia all'Agenzia delle entrate, di affrontare le vicende tributarie secondo una logica tendente alla sistematica affermazione di soluzioni legittime e trasparenti, rimuovendo eventuali vizi dell'atto amministrativo».

Dottrina e giurisprudenza, in realtà, già da tempo avevano colto il mutamento di rotta nei rapporti tra Pubblica Amministrazione e cittadino segnato dalla legge n. 241/90⁴¹ ed il canone comportamentale della “*collaborazione*” è ormai attecchito nella panoramica dottrinale e giurisprudenziale: il relativo dovere, infatti, è sempre più spesso invocato tanto dagli studiosi che dai giudici. Parlare di “*dovere di collaborazione*” piuttosto che di principio di collaborazione diventa, oggi, indispensabile: in capo alla Pubblica Amministrazione, tale dovere è destinato a gravare in modo sempre più estensivo ed attiene all'Amministrazione finanziaria nel suo complesso, sia a livello centrale sia a livello periferico. Nello specifico settore tributario, peraltro, a differenza del diritto amministrativo generale, tale principio ha trovato la sua positivizzazione nell'art. 10 della legge n. 212 del 2000, meglio conosciuta come Statuto dei diritti del contribuente.

Bisogna, tuttavia, prestare attenzione a che lo sviluppo dell'ottica collaborativa, nel fissare precisi vincoli di cooperazione ad esclusivo carico dell'Amministrazione, non diventi attività di vero e proprio “*soccorso*” perché ciò finirebbe per apportare appesantimenti procedimentali tali da causare un decremento in termini di efficienza, efficacia ed economicità dell'agire della P.A. a danno e scapito dell'interesse pubblico al buon andamento dell'amministrazione.

Partendo da questa impostazione si comprende come, per delineare meglio i confini del dovere di collaborazione in capo all'Amministrazione finanziaria debba fare da bussola il principio della buona fede e della correttezza da parte del cittadino, la cui assenza fa venir meno il dovere stesso di collaborazione da parte del soggetto pubblico. Lo stampo solidaristico del nostro sistema, infatti, deve conciliarsi con l'esigenza di efficienza e di efficacia del servizio prestato, che va

⁴⁰ Cfr. M. TERRASI, *Procedimenti amministrativi e garanzie del cittadino*, Milano, 1991, p. 103.

⁴¹ Per la dottrina cfr. R. CARANTA, L. FERRARIS, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 2000, pag. 12. Per la giurisprudenza si veda la sentenza 12 aprile 2000, n. 2185 con cui Il Consiglio di Stato sottolinea la filosofia collaborativa che sottostà alla legge n. 241/90. In questa decisione il Consiglio evidenzia lo stretto legame che esiste tra partecipazione, trasparenza dell'azione amministrativa ed importanza degli apporti conoscitivi che il privato può fornire e che possono migliorare la ponderazione degli interessi in gioco.

necessariamente misurato anche in termini di velocità nel perseguire il pubblico interesse⁴².

Alla luce di tale premessa, non risulta condivisibile la formulazione del comma 8 dell'art. 17-bis che sembrerebbe prevedere come obbligatoria la proposta di mediazione in capo all'Agenzia; non altrettanto per il contribuente a cui ne viene riservata la facoltà. La disposizione in argomento non sembra lasciare spazio a diversa interpretazione lì dove espressamente prevede che in caso di mancato accoglimento del reclamo e della "eventuale" proposta di mediazione presentati dal contribuente, l'Amministrazione "formula d'ufficio" una sua proposta di mediazione⁴³: eventualità, dunque, per il contribuente, dovere d'ufficio per l'Amministrazione. Tanto avrebbe un senso unicamente in presenza di attività di accertamento svolta sulla base di metodi induttivi che comportano l'agire dell'Amministrazione sulla base di presunzioni che il contribuente può dimostrare non essere fondate, non invece nelle altre tipologie di controllo. Non sembra determinare la possibilità di una differente interpretazione l'indicazione dei parametri indicati dal legislatore al comma 8 dell'art. 17-bis in quanto i medesimi parrebbero dover qualificare la proposta di mediazione che resta obbligatoria per l'ufficio ma che deve avere "riguardo" all'eventuale incertezza delle questioni, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Se fosse prevista come necessaria la sussistenza di tutti e tre i parametri, si sarebbe aperto uno spiraglio per una interpretazione che avrebbe potuto portare a ritenere facoltativa anche per l'Amministrazione la formulazione della proposta di mediazione. In realtà mentre i primi due criteri, di fatto, coesistono necessariamente non potendo il grado di sostenibilità della pretesa prescindere dalla certezza della questione controversa, il principio di economicità dell'azione amministrativa viaggia su binari del tutto autonomi: ben potrebbe verificarsi, infatti, che la pretesa dell'Amministrazione sia fondata e sostenibile ma, per una serie indefinita di motivi (tra cui l'esiguo importo della controversia o l'insolvenza del soggetto passivo) l'azione amministrativa, se posta in essere, non risponda al principio di economicità.

Tali considerazioni sembrano, pertanto, confermare l'obbligo posto dal legislatore in capo all'Amministrazione finanziaria di formulare la proposta di mediazione.

Va considerato, infine, che la natura di "contenitore" attribuita dal comma 7 al reclamo che, in quanto tale può inglobare la proposta di mediazione formulata

⁴² Sull'argomento v. M. BASILE, *Il principio di ragionevolezza quale garanzia di equilibrio tra interesse fiscale e tutela del contribuente*, in Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia, 1/2 2012, p.185 e 189.

⁴³ Tale tesi è stata sostenuta anche da A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in Rassegna Tributaria 4/2012 pag.922; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in Rass. trib, 2012, pag. 68.

dal contribuente, finisce per banalizzare il reclamo medesimo: non è verosimile, infatti, che l'Amministrazione finanziaria, in presenza di una proposta di mediazione che presuppone il riconoscimento, seppure parziale, della fondatezza delle ragioni poste a base dell'accertamento, possa prendere in considerazione ed accogliere il reclamo volto all'annullamento totale dell'atto.

Né è dato comprendere in cosa, di fatto, possa consistere la differenza tra il reclamo volto all'annullamento parziale dell'atto e la proposta di mediazione, considerato che entrambe le formule porterebbero alla medesima conclusione: la rideterminazione dell'ammontare del tributo dovuto.

Sarebbe stato più lineare, pertanto, che la norma avesse attribuito al reclamo la finalità di pervenire all'annullamento totale dell'atto per motivi attinenti alla forma o ai requisiti dello stesso (es. annullamento del provvedimento per vizi riscontrati nella procedimento di notifica) ed alla mediazione il ruolo che le è proprio, vale a dire la rideterminazione complessiva degli importi richiesti al contribuente⁴⁴.

7. – La mediazione tributaria si inserisce in un solco storico in cui il fine della giustizia tributaria può essere perseguito anche attraverso l'attività amministrativa.

Il rapporto tra attività di giustizia e giurisdizione comporta che «la categoria dell'attività di giustizia non s'esaurisce nella funzione giurisdizionale, ma abbraccia la funzione amministrativa»⁴⁵. L'Amministrazione, dunque, nella propria attività di giustizia persegue un fine “generico” di giustizia da non confondere con quello “specifico” relativo al caso singolo e concreto, e ben può avere il potere di risolvere la potenziale controversia proprio in detta attività.

L'istituto della mediazione tributaria poggia quindi su queste basi⁴⁶.

Il fatto che nella materia tributaria vi sia la previsione espressa del principio di collaborazione, ispirato a maggiore correttezza dei rapporti Fisco-contribuente,

⁴⁴ Sull'argomento TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit. p. 923 secondo cui «Il reclamo (come il ricorso o l'istanza di annullamento in autotutela) può infatti essere giustificato da soli vizi di forma del provvedimento amministrativo, inidonei a sorreggere una proposta di mediazione, o da vizi sostanziali idonei a determinare l'annullamento totale del provvedimento stesso. La proposta di mediazione dovrebbe invece interessare soprattutto le controversie aventi ad oggetto provvedimenti che accertano in via presuntiva la base imponibile, e ben si prestano a una “rideterminazione dell'ammontare della pretesa (si pensi agli accertamenti di maggior valore, agli accertamenti sintetici o a quelli basati su coefficienti medi di redditività)». In tal senso anche G. SEPIO, *La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo*, in “Corr. Trib”, 2012, p. 772.

⁴⁵ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1968, p.12; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, p. 135.

⁴⁶ In tal senso LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, cit., p.1507.

ne rafforza il carattere precettivo e permette, altresì, la copertura di eventuali zone d'ombra.

Nella sua portata generale questo principio, proprio in quanto codificato nello Statuto del contribuente, deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme tributarie il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali.

In generale la collaborazione è una clausola elevata a principio di comportamento, il cui contenuto non è completamente prestabilito o definito e va posto in relazione alle concrete circostanze d'attuazione del rapporto d'imposta.

Ormai da tempo, anche nel procedimento tributario, come in quello amministrativo, si tende ad ammettere un trattamento processuale immediato degli atti emanati o compiuti in violazione del dovere di collaborazione. Ciò significa che, nel corso del procedimento, ogni comportamento scorretto dell'Amministrazione può essere oggetto di immediato accertamento giudiziale⁴⁷.

E' sempre più sentita, quindi, sia in ambito scientifico sia giurisprudenziale, la necessità di una tutela giurisdizionale immediata avverso gli atti emessi in violazione del dovere di collaborazione e affidamento. La *ratio* di fondo che ispira l'art. 10, primo comma, della legge n. 212/2000 è la necessità di realizzare un ordinamento più civile nonché la concezione di una Pubblica Amministrazione efficiente che non abbia il timore di porsi su una posizione di parità con il contribuente.

Aver previsto, sia pur tardivamente, la possibilità di sospendere l'esecuzione dell'atto durante il tempo necessario per lo svolgimento del procedimento tributario di mediazione, costituisce un segnale concreto del reale passaggio da una cultura dell'Amministrazione Finanziaria orientata alla cieca legalità, ad una cultura aperta alle istanze di ragionevolezza.

Il dovere di collaborazione trae, in più, le proprie radici non solo da una norma positiva (art. 10 della l. n. 212/2000) ma anche da principi di livello costituzionale come quello di imparzialità⁴⁸ e di buon andamento dell'azione amministrativa. Questa impostazione discende da una visione più moderna del rapporto tra Stato e contribuente, che pone il soggetto pubblico e quello privato in una posizione maggiormente paritaria, come riconosciuto ed auspicato dalla stessa Agenzia delle Entrate.

⁴⁷ Cfr. A. SCOGNAMIGLIO, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano 2004 in cui l'autore evidenzia come «...la tutela conseguibile tramite l'immediata contestazione del fatto o dell'atto lesivo e l'adozione da parte del giudice delle misure, che appaiono più idonee secondo le circostanze a garantire la tutela, non solo non si risolve in una superflua pronuncia di accertamento, ma è anzi la sola idonea a salvaguardare le prerogative delle parti all'interno del procedimento e ad assicurare che il successivo corso di questo svolga conformemente alle regole della legalità».

⁴⁸ G. MARONGIU, *Statuto del contribuente: affidamento e buona fede*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2001, p. 1275; G. MARONGIU, *Statuto del contribuente: affidamento e buona fede*, in *Corr. trib.*, n. 35/2001, p. 2613.

Non è, peraltro, la parità fra le parti che garantisce la giustiziabilità del dovere di collaborazione, bensì la consapevolezza istituzionale che la P.A. deve stare al fianco del cittadino, in un approccio di concreta solidarietà con quest'ultimo. In quest'ottica, la tutela dell'affidamento, l'addivenire a moduli consensuali risolutivi senza causare, nel contempo, danni irreparabili, costituirebbero segnali incontrovertibili di un mutamento autentico di indirizzo dell'Amministrazione aperta alla verifica della effettiva fondatezza della questione in esame, al grado di sostenibilità della pretesa ed all'effettiva economicità dell'azione amministrativa intrapresa, criteri racchiusi in quello superiore di ragionevolezza, espressamente indicati all'interprete dallo stesso art. 17- bis.

Nella prima formulazione dell'istituto della mediazione si era registrata una battuta d'arresto al percorso di collaborazione, proprio a causa della iniziale mancanza di espressa tutela cautelare durante lo svolgimento del procedimento di mediazione.

8. – La funzione della tutela cautelare risiede nel contemperamento di interessi contrapposti: quello del contribuente di salvaguardare il proprio patrimonio fintantoché si giunga a definitività della pretesa, da un lato, e quello dell'Amministrazione finanziaria affinché la pretesa tributaria venga attuata, dall'altro.

L'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92 ometteva qualsiasi previsione relativamente al rapporto intercorrente tra il reclamo/mediazione e l'esecutività dell'atto oggetto del procedimento. «La sospensione legale dei termini per la costituzione in giudizio impedisce di accedere al procedimento di cui all'art. 47 della legge processuale, trasformandosi in una limitazione alla pienezza ed effettività della tutela»⁴⁹: sarebbe stata opportuna, fin dalla prima introduzione, una regolamentazione in ordine alla riscossione coattiva disciplinata assieme alla previsione dell'eventuale concessione di sospensione, anche in via amministrativa⁵⁰.

La presentazione del reclamo/mediazione, solo a seguito del comma 611, art.1, L.147 del 27/12/2013, sospende gli effetti dell'atto oggetto della procedura di mediazione.

L'art.39 del D.L.98/2011 conv. in L.111/2011, che ha inserito la mediazione nell'ordinamento tributario, infatti, non accennava minimamente ad alcuna forma di tutela cautelare: né a quella classica di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, né a quella contemplata dall'art. 39 del D.P.R. n. 602/1973 in relazione

⁴⁹ Così, A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in Riv. Dir. Trib., n°4/2013, pag. 321.

⁵⁰ Così, SUCCIO, *Il reclamo e la mediazione affrontano il giudizio di costituzionalità*, in Rass.Trib. n°2/2013, II, p. 109.

ai soli ricorsi «contro il ruolo di cui all’art. 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546» (che la lettera g), primo comma, dell’art. 29 del D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122/2010 recante la disciplina degli accertamenti “impoesattivi”, ha reso applicabile anche ai ricorsi avverso gli stessi atti), né a quella di cui all’articolo 2-quater, comma 1-bis del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 (solo quest’ultima richiamata nella Circolare applicativa 9/E).

L’iniziale silenzio normativo, peraltro, non poteva essere ritenuto una dimenticanza/omissione in quanto l’art. 17-bis, al comma 4, come introdotto dal D.L. 98/2011 richiamava espressamente l’art. 47 bis del D.Lgs. 546/92 riguardante la «sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle controversie» escludendone espressamente l’applicabilità della mediazione a tale tipologia di controversie⁵¹.

Il deficit di tutela cautelare costituiva uno degli aspetti di maggiore criticità che, oltre a compromettere l’armonia giuridica dell’istituto, rischiava di determinarne l’incostituzionalità sotto il profilo del diritto di difesa e di tutela dell’integrità patrimoniale. L’essenzialità della tutela cautelare, infatti, costituisce ormai una costante acquisita non solo nell’ordinamento tributario ma anche nell’ordinamento giuridico nazionale ed europeo.

Ma vi sono anche altri profili di incostituzionalità della norma che sono stati subito evidenziati dalla dottrina: è apparsa evidente, infatti, la irragionevole disparità di trattamento tra i provvedimenti impositivi oggetto di mediazione obbligatoria per i quali la tutela è differita, e i provvedimenti che esulano dall’applicazione dell’istituto che, invece, godono di tutela cautelare immediatamente attivabile.

La disparità di trattamento, peraltro, non poteva neanche essere giustificata dalla presunta esiguità degli importi delle controversie inglobate dalla mediazione, considerato che nel calcolo del valore della lite si considera il solo tributo al netto di sanzioni ed interessi per cui esistono situazioni in cui l’ammontare della pretesa può superare, di parecchio, la soglia dei 20.000 euro.

⁵¹ Sul recupero degli aiuti di Stato e sulla relativa tutela cautelare, sia consentito rimandare a M. AULENTA, *L’applicazione della normativa in materia di aiuti di Stato da parte del giudice nazionale*, in AA.VV. (a cura di M. Ingrosso e G. Tesauro), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 700 e ss.; sulla tutela cautelare per le controversie sugli aiuti di Stato v. C. GLENDI, *Processo tributario e aiuti di Stato* in Corr. Trib. N.21/2008, pag. 1670; S. MUSCARA’, *La speciale (rectius: speciosa) disciplina della tutela cautelare in materia di atti volti al recupero di aiuti di Stato*, in AA.VV. (a cura di M.Ingrosso e G.Tesauro), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, p. 553.

Considerate le finalità collaborative che caratterizzano il nuovo istituto, negare al contribuente la possibilità di ottenere la tutela cautelare nel caso di sussistenza dei requisiti del *fumus* e del *periculum*⁵², appariva un vero controsenso.

Alla luce, inoltre, dell'obiettivo "di qualità" auspicato dalla stessa Agenzia nella "Premessa" della Circolare n. 9/E, vale a dire l'obiettivo dello sviluppo della *tax compliance* attraverso il miglioramento dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, la misura cautelare avrebbe dovuto essere una logica conseguenza⁵³, qualora sussistenti entrambi i requisiti.

Distonico rispetto alla precitata "Premessa" della Circolare 9/E appariva, pertanto, il successivo paragrafo 4 della Circolare medesima intitolato: *La sospensione della riscossione*, ove ci si sarebbe aspettato di rinvenire, proprio per quanto detto nei paragrafi precedenti, come dovere posto ai propri uffici, una forma di automatismo nella sospensione connessa alla necessaria mediazione e per il tempo occorrente a quest'ultima. Al contrario, veniva immediatamente evidenziato che la presentazione dell'istanza non comportava la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato e che l'istanza di sospensione giudiziale non poteva essere proposta prima della conclusione della fase di mediazione⁵⁴.

Come soluzione alla mancanza di tutela cautelare, «al fine di garantire un'adeguata tutela del contribuente» l'Agenzia riteneva «possibile e opportuno» estendere alla mediazione tributaria l'applicabilità dell'articolo 2-quater, comma 1-bis del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656 in base al quale «nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato».

Tale disposizione, invero, lungi dal costituire una garanzia di adeguata tutela per il contribuente è stata definita da autorevole dottrina desueta e poco

⁵² Sulla impossibilità di descrivere in astratto i requisiti del *fumus* e del *periculum*, si veda M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, Atti del Convegno Giustizia tributaria e giusto processo, in *Rassegna Tributaria* 2/2013, p. 481. Al riguardo l'autore precisa che «I requisiti debbono sussistere entrambi, ma possono essere non equivalenti: un basso livello di fondatezza del ricorso non dovrebbe precludere una sospensiva giustificata da un danno evidente e grave, così come un piccolo danno non giustifica il diniego della cautela, quando il ricorso è palesemente fondato e la stessa amministrazione finanziaria avrebbe dovuto provvedere subito in autotutela».

⁵³ Così M. MARTIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Rivista di dir. trib.*, 9/2012, pag.830, secondo cui, considerata la finalità cui tende l'istituto «parrebbe quasi atto dovuto concedere siffatta misura cautelare» ovviamente di durata limitata all'esaurimento del procedimento di mediazione.

⁵⁴ Evidenzia al riguardo M.C. PARLATO, *Profili di costituzionalità del reclamo e della mediazione tributaria*, *Boll. Trib.*, 18/2012 che la soluzione prospettata da alcuni autori secondo cui si potrebbe ritenere, in analogia con quanto prescritto per l'accertamento con adesione (art. 6, terzo comma, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) che la riscossione sia inibita durante tutta la fase del reclamo, non può essere supportata proprio in quanto espressamente esclusa dalla circolare 9/E/2012.

attuata, che raramente consente di addivenire ai risultati sperati così come le istanze di autotutela nel merito; in sintesi, un istituto “*poco vitale*”⁵⁵.

In una fase, come quella attuale, in cui le misure cautelari processuali «vivono una fase di espansione»⁵⁶ meritava, pertanto, una riflessione la circostanza che il legislatore del D.L. 98/2011 avesse taciuto sul rapporto intercorrente tra il procedimento di mediazione e l'esecutività dell'accertamento, omettendo qualunque riferimento al problema della riscossione⁵⁷.

Alla luce di quanto premesso, poco coerente alle proprie enunciazioni di principio risultava anche la posizione assunta nella Circolare 9/E dall'Agenzia delle Entrate che si è irrigidita su una “interpretazione” del silenzio legislativo poco allineata alla volontà del legislatore che, invece, ha inteso introdurre un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso⁵⁸.

Nella Circolare 9/E, l'Agenzia non ha avuto il coraggio di portare a conseguenze operative in capo ai propri uffici, in ordine alla sospensione, quanto impostato con l'introduzione della norma sulla mediazione e si è limitata ad affermare l'insussistenza di ogni moratoria della riscossione e delle azioni cautelari e conservative⁵⁹.

Il vuoto creato dal deficit di tutela cautelare collideva con la ratio legislativa dell' istituto.

Sono stati, infatti, ripetutamente denunciati dalla dottrina profili di illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis in punto, fra gli altri, proprio di carenza di tutela cautelare⁶⁰.

E' innegabile, infatti, che esistono alcune fattispecie di provvedimenti in grado di creare un reale *periculum in mora* per il contribuente come ad esempio le iscrizioni a ruolo ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R.

⁵⁵ BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, cit, p. 480.

⁵⁶ *Ibidem*. L'autore rammenta come dal primo grado di giudizio in cui erano confinate a causa di una lettura miope del d.lgs. n. 546/1992 le misure cautelari hanno trovato spazio sia nel secondo grado di giudizio sia dopo il ricorso per cassazione, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 217/2010 e della sentenza n. 109/2012.

⁵⁷ Sul tema cfr. F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 74; A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 775 e ss.; S. CANNIZZARO, *Concentrazione della riscossione nell'accertamento: le ricadute nel sistema*, in M. BASILAVECCHIA, S. CANNIZZARO, A. CARINCI, *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, pag. 159; M. MARTIS, in *Rivista dir. trib.* 9/2012 p. 809 e ss.

⁵⁸ La ratio della norma è esplicitata nella relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 98 del 2011.

⁵⁹ Così osserva F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. trib.* 19/2012 p. 1434, che al contempo evidenzia come l'aver tralasciato di regolare i rapporti tra procedimento ex art. 17-bis e la riscossione delle pretese impositive e l'adozione delle misure cautelari e conservative pregiudica la possibilità che il nuovo istituto possa ottenere il risultato sperato.

⁶⁰ Così GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 851 e ss.

n. 633/ 1972 riscuotibili per intero, sanzioni comprese, entro 60 giorni dalla notifica⁶¹ e gli avvisi di recupero di crediti d'imposta⁶². Nè può costituire un'esimente la circostanza che si tratti di atti di importo modesto se si considera che, in realtà, non è possibile descrivere in astratto il requisito del periculum in mora se non in termini relativi rispetto alle concrete condizioni economiche e finanziarie del debitore⁶³.

Anche la giurisprudenza tributaria si è mossa contro la mediazione fiscale per sospetta incostituzionalità sotto diversi profili, tra cui la compressione all'esercizio del diritto di difesa in sede cautelare da parte del contribuente contro l'atto impugnato⁶⁴.

Da ultimo la Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso con la ordinanza n.75 depositata il 17 aprile 2013, ha rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità dell'art. 17-bis per contrasto, tra gli altri, con i principi di uguaglianza e ragionevolezza posti dall'art. 3 della Costituzione per la «evidente irrazionalità e diversità di trattamento in ordine alla concedibilità in sede giurisdizionale della tutela cautelare». Il collegio, in particolare, evidenziava che la tutela cautelare immediata è esclusa per tutto il tempo necessario alla fase di espletamento del procedimento scaturente dall'art. 17-bis solo nei confronti dei soggetti raggiunti da provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate e relativi a controversie non superiori a 20.000 euro mentre è generalmente prevista per tutti gli altri soggetti destinatari di provvedimenti tributari emessi dalla stessa Agenzia delle Entrate o da altri enti impositori, ovvero per tutte le materie che restano riservate alla giurisdizione tributaria. I giudici sottolineavano, inoltre, che «trattasi di esclusione gravemente lesiva dei diritti del contribuente poiché del tutto irrazionale, contraria al principio di uguaglianza e assolutamente non giustificabile trattandosi della tutela giurisdizionale di posizioni giuridiche soggettive che devono essere garantite in modo particolare in presenza della immediata esecutività degli avvisi di accertamento (art. 29 DL 78/2010) o in caso di ricorso avverso cartelle esattoriali (ex art. 36-bis DPR 600/73 o art. 54-bis DPR 633/72 o in caso di ricorso avverso ruolo). La predetta esclusione della tutela cautelare rileva anche sotto il

⁶¹ CARINCI, La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo in *Corr. Trib.*, 2011 pagg. 779 e ss.

⁶² CISIELLO, Reclamo e mediazione: tutela cautelare e litisconsorzio, in *il fisco*, 2012, pag. 2105

⁶³ Così M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, op. cit. pag. 481.

⁶⁴ Ordinanza della Commissione Tributaria provinciale di Perugia 7/2/2013, commentata su *Il sole* 24 Ore dell'11 marzo 2013 "Mediazione all'esame di costituzionalità", ove vengono evidenziati i primi segnali positivi registrati nella riduzione delle liti in primo grado (l'istituto nei primi otto mesi di vita ha permesso di evitare 12 mila liti, numero corrispondente a circa il 50% di quelle esaminate); sulla stessa ordinanza, cfr. SUCCIO, "Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità", in *Rass. Trib.* n°2/2013, II, pag. 102 e ss.; Ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Benevento n°126 del 18 aprile 2013.

profili della violazione degli artt. 24 e 25 Cost. (diritto di difesa e divieto di distrazione dal giudice naturale), poiché come si è già detto, solo dopo la presentazione , ovvero successivamente all’inutile esperimento della procedura amministrativa conseguente al reclamo, il contribuente potrà rivolgersi al proprio giudice naturale per ottenere un provvedimento cautelare, il che comporta che nelle more del procedimento amministrativo del reclamo, il contribuente, in presenza di un danno grave ed irreparabile (si ricorda che il limite di euro 20.000 va inteso al netto di interessi e sanzioni il che comporta che la richiesta complessiva può anche superare il doppio), è privato della tutela cautelare giurisdizionale, potendo nelle more usufruire unicamente della autotutela sospensiva concessa dalla A.F. che ha in materia ampio potere discrezionale»⁶⁵.

L’eccezione di incostituzionalità sul punto della inibizione della richiesta di sospensiva prospettata dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Campobasso, Perugia e Benevento era, peraltro, nell’aria già da tempo. La dottrina, infatti, era già giunta alla conclusione che nessuna domanda cautelare potesse ritenersi proponibile ex art. 47, comma 6, del D. Lgs. n. 546/1992. Da tanto se ne faceva discendere «un’inevitabile censura di illegittimità costituzionale dell’art. 17-bis , nella parte in cui esclude l’accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il periodo di tempo occorrente con l’obbligatorio esperimento del reclamo, per il netto contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24 e 111 Cost»⁶⁶.

9. – A fronte della lacuna normativa relativa alla mancanza di tutela cautelare nell’art. 17-bis il vero problema, di estesa portata pratica, consisteva nel

⁶⁵ Per un primo commento alla sentenza v. P. TURIS, in il fisco, 22/2013, pp. 3402-3403.

⁶⁶ Così, C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in Corr. Trib. n.12/2012, p. 845 secondo cui «La violazione dell’art. 3 Cost., in particolare, si manifesta considerando l’irrazionalità, ancor prima che la disuguaglianza, del trattamento, sotto il profilo cautelare, delle liti riguardanti gli atti emessi soltanto dall’agenzia delle entrate e limitatamente alle controversie non superiori a 20.000 euro per le quali la tutela cautelare in sede giurisdizionale viene esclusa rispetto a tutte le altre liti oggettivamente e soggettivamente diversificate per le quali siffatta tutela è viceversa generalmente prevista a norma di legge. I profili di contrasto con gli artt. 24 e 11 Cost., oltre che specificatamente conseguenti alle sopra rilevate carenze di tutela cautelare, restano comunque assorbiti, al pari, del resto, del già constatato difetto di razionalità e di uguaglianza, nella più vasta prospettiva di incostituzionalità dell’art. 17-bis del d.Lgs. n. 546/1992, per la conclamata preclusione di ogni tutela giurisdizionale immediata, cautelare e di merito che ne deriva, stante il previsto hiatus del reclamo mediatorio, alla luce del risalente, consolidato e più volte ribadito insegnamento dei giudici delle leggi, che hanno sempre ravvisato la violazione dei parametri costituzionali appena ricordati in “qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva ed oggettiva”, ed in “ qualsiasi limitazione che ne renda impossibile o anche difficile l’esercizio”, indipendentemente dal possibile esperimento, nel periodo di inibita tutela giurisdizionale, di “attività giustiziali di stampo amministrativo» . Sulla essenzialità della tutela cautelare in relazione agli artt. 3, 24 e 11 Cost., A. COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in Riv. dir. trib., 2011, pp. 443 e ss.

trovare uno spazio che consentisse al contribuente di ricorrere alla tutela cautelare giurisdizionale nel caso di un pericolo grave ed irreparabile, in presenza del fumus; tanto in considerazione dell'attualità del pregiudizio che negli atti reclamabili è imminente.

Per superare positivamente il “banco di prova” e favorire il successo della mediazione la lacuna dell'assenza di tutela cautelare, è stata richiesta una soluzione interpretativa che consentisse l'applicazione della norma in senso conforme alla *ratio* che l'ha ispirata⁶⁷.

E' stato altresì richiesto un intervento del legislatore che, preso atto della evidente lacuna normativa, prevedesse espressamente la sospensione dell'obbligo di pagamento e dell'esecuzione del provvedimento impositivo fino alla definizione del procedimento ex art. 17-bis⁶⁸.

Con il comma 611, art.1, L. 174/2013 il legislatore ha introdotto importanti modifiche nel senso qui propugnato all'istituto della mediazione.

E' stato riscritto il comma 2 dell'art.17-bis, D.Lgs.546/1992, nel senso di modificare la precedente inammissibilità del ricorso, quando non contenente il reclamo, con una più appropriata improcedibilità. E' stato interpolato il comma 8 del predetto art.17-bis, allargando l'effetto anche a quei procedimenti che rilevassero a fini di contributi previdenziali ed assistenziali.

Soprattutto, è stata prevista la sospensione automatica della riscossione in corso di mediazione introducendo un nuovo comma 9-bis allo stesso art.17-bis, mercè il quale riscossione e pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data di costituzione in giudizio del ricorrente che tiene conto obbligatoriamente del primo e del secondo periodo del comma 9, art.17-bis. La disposizione normativa introdotta sana la più stridente delle censure

⁶⁷ Sul tema, G. INGRAO, F. DE DOMENICO, RL *Un “reclamo” scoordinato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite*, cit. pp. 291-292, auspicano una presa di posizione radicale, vale a dire richiedere l'abolizione dell'anacronistica riscossione provvisoria dei tributi accertati. Tale presa di posizione farebbe venir meno uno dei profili di irragionevolezza della norma sul reclamo/mediazione e, in linea generale, l'impianto della riscossione dei tributi che diverrebbe più aderente alle innovazioni da ultimo apportate al comparto.

⁶⁸ In tal senso si sono espressi F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in Corr. trib., 19/2012, p.1434; M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, Boll.Trib, n. 21/2012, p. 1511 che ha ricordato, altresì la similitudine dell'istituto della mediazione con quello dell'accertamento con adesione ove è, invece, prevista la possibilità di ottenere la sospensione dell'esecuzione del provvedimento. Condivide i dubbi di incostituzionalità sollevati dalla dottrina per violazione degli artt. 3, 24 e 111 proprio con riguardo alla mancata previsione di una disciplina sulla sospensione degli effetti esecutivi degli atti nelle more della procedura di reclamo, A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in Corr. Trib. 37/2012, p. 2884; A. CARINCI-D.EOTTO, *Il reclamo non blocca la riscossione*, in Il sole 24 ore del 30 luglio 2012, evidenziano che il deficit di tutela si palesa evidente, alla stregua degli articoli 3, 24 e 111 della Costituzione ed auspicano un intervento correttivo con la previsione di un effetti sospensivo automatico della riscossione a seguito dell'istanza di reclamo, ormai inevitabile.

di incostituzionalità dell'art.17-bis, come introdotto dal D.L. 98/2011, riguardante la mancanza di tutela cautelare all'interno del reclamo, per come lamentata nel paragrafo precedente e rende finalmente adeguato l'istituto agli scopi di *tax compliance* fortemente voluti dal legislatore, come analizzati nei paragrafi precedenti. L'introduzione della sospensione automatica, per la durata della procedura di mediazione, ha il pregio di semplificare il dibattito sul se la sospensione avrebbe dovuto instaurarsi nell'ambito prettamente processuale⁶⁹ o nel perimetro pre-processuale dell'accertamento⁷⁰ troncando, con l'automatismo, qualsivoglia discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria in ordine al *periculum in mora* e al *fumus boni iuris*. La novella legislativa recata con la L.147/2013 consente, soprattutto, la possibilità per il contribuente di godere di automatismi sospensivi nella previa fase amministrativa al fine di evitare il rischio peggiore: incorrere in danni materiali che la legge efficacemente definisce "gravi ed irreparabili". Se un danno è "irreparabile" significa che neanche il risarcimento può sanare la lesione al diritto subita dal contribuente. E' agevole comprendere la fondamentale importanza di aver previsto una sospensione automatica nell'ambito dei moduli consensuali, qual è la mediazione tributaria, proprio perché fondati su principi basilari quali la collaborazione e l'affidamento.

⁶⁹ E' indubitabile che una soluzione, già fornita dalla dottrina prima della novella recata dalla L.147/2013, avrebbe potuto essere quella di costituirsi in giudizio anche prima dello spirare del novantesimo giorno, sì da fornire al giudice tributario i poteri di sospensione giudiziale: al riguardo: A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in Riv. Dir. Trib. n°4/2013, p. 322; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013, p. 147: «sulla base della ricostruzione effettuata in punto di natura giuridica del reclamo, non si rinvengono cause ostative a considerare possibile la richiesta ante causam di una misura cautelare, posto che il processo con la notificazione del reclamo/ricorso è già pendente, ancorchè quiescente». Dette ricostruzioni avevano il pregio di non confliggere con la necessità costituzionale di tutela cautelare e apparivano simili ad altri pronunciamenti della Corte Costituzionale: in tema di ricorsi contro gli atti formati dai Centri di Servizio, sentenza Corte Cost. n°336 del 24 luglio 1998, sebbene C.GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in Corr. trib, 2012, pag. 851 e ss., in mancanza della utilizzabilità dei termini di cui agli artt. 22 e 23, D.Lgs. 546/1992, chiarisca come non sia proponibile l'istanza di cui al comma 6, art. 47 stesso decreto.

⁷⁰ Ove infatti, nella considerazione della disciplina sul reclamo/mediazione, per ragioni di immediatezza della tutela, si fosse rimasti nel perimetro pre-processuale dell'accertamento, il riferimento fatto dalla Circolare 9/E all'art.2-quater del DL 564/1994 conv. in L. 656/1994 sarebbe stato poco centrato, per vari motivi, il primo dei quali, già citato, relativo alla scarsa vitalità della disposizione, posto che detto art.2-quater del DL 564/1994 conv. in L. 656/1994, recante l'autotutela, è l'unico superstite dello stesso corpo normativo, che in realtà trattava dell'accertamento con adesione e che fu per il resto abrogato quando l'accertamento con adesione fu rivisto con il D.Lgs. 218/1997; nel D.Lgs. 218/1997, la sospensione appare all'art.6, comma 3; donde, l'art.2-quater del DL 564/1994 conv. in L. 656/1994 rimane ora come norma a sé stante all'interno del perimetro dell'accertamento; il secondo dei quali interviene considerando che l'art. 2-quater tratta dell'autotutela che, per sua natura, inerisce la totale infondatezza o illegittimità dell'atto e dunque può non riguardare la maggior parte degli avvisi dove è naturale un apprezzamento variabile nella quantità, meno applicabile quando si discuta sull'an: cfr. nota n°44, TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit.

