



Fondazione ANCI

La mediazione tributaria nella disciplina dei tributi locali

Dossier e Manuali

IFEL
Fondazione ANCI



Fondazione IFEL - Dipartimento Servizi ai Comuni

Il volume è pubblicato nell'ambito del Piano annuale della Formazione IFEL 2016.

Il testo è curato da *Pietro Boria*, Professore Ordinario di Diritto Tributario presso la facoltà di Giurisprudenza - Sapienza Università di Roma

Le opinioni espresse nel presente lavoro sono attribuibili esclusivamente all'autore e non coinvolgono in alcun modo la Fondazione IFEL.

Il volume è stato chiuso con le informazioni disponibili al 30 ottobre 2016.

Progetto grafico:
Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
cpalquadrato.it

Indice

Introduzione _____	5
---------------------------	---

Capitolo 1

Il quadro normativo di riferimento e la ratio dell'istituto _____	7
1. L'introduzione del reclamo-mediazione in materia tributaria (ad opera del D.L. n. 98 del 2011 e le successive integrazioni) _____	9
2. La natura giuridica e le caratteristiche del reclamo-mediazione: il reclamo-mediazione quale strumento deflattivo del contenzioso tributario _____	15
3. L'estensione del reclamo mediazione ai tributi locali (ad opera del D. Lgs. n. 156/2015) _____	22
Concetti fondamentali _____	31

Capitolo 2

L'ambito di applicazione dell'istituto nei tributi locali _____	33
1. Le controversie oggetto di reclamo-mediazione: la tipologia di atto impugnato _____	35
2. L'ente locale quale parte in giudizio _____	42
3. L'ambito di operatività: il valore della controversia _____	46
Concetti fondamentali _____	50

Capitolo 3

Il procedimento di reclamo-mediazione per i tributi locali _____	53
1. Il procedimento di reclamo - mediazione per i tributi locali _____	55
2. L'Ufficio a cui presentare il reclamo - mediazione _____	60
3. I termini e le modalità di presentazione _____	63
4. La forma ed il contenuto del reclamo - mediazione _____	64
5. Gli effetti della presentazione del reclamo: la sospensione della riscossione _____	70
6. La fase di trattazione _____	72
6.1. <i>Considerazioni preliminari. L'importanza del contraddittorio nella fase di trattazione</i> _____	72
6.2. <i>La trattazione in senso stretto</i> _____	79
7. Gli esiti del procedimento _____	94
7.1. <i>L'accoglimento del reclamo: conclusione e perfezionamento dell'accordo</i> _____	94
7.2. <i>Il mancato raggiungimento dell'accordo: lo svolgimento della controversia dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale</i> _____	101
8. L'applicabilità della conciliazione giudiziale alle controversie reclamabili _____	108
Concetti fondamentali _____	112

Capitolo 4

La potestà regolamentare e l'autonomia organizzatoria degli enti locali	119
1. L'autonomia tributaria come elemento qualificante del federalismo fiscale	121
2. Il riconoscimento dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori come "garanzia di sistema" nella riforma del titolo V della Costituzione	124
3. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si realizza prevalentemente attraverso l'esercizio del potere regolamentare	126
4. L'esercizio del potere normativo in materia di tributi locali tra principio di competenza e riserva di legge	128
5. I caratteri principali del potere regolamentare degli enti locali	132
6. Il contenuto della potestà regolamentare in materia di disciplina sostanziale dei tributi locali	135
7. L'autonomia organizzatoria quale tratto caratterizzante dell'autonomia tributaria	136
8. La potestà regolamentare in materia di accertamento e riscossione dei tributi locali	137
9. Limiti generali all'esercizio del potere regolamentare e potere sostitutivo da parte dello Stato	141
10. Il coinvolgimento di soggetti diversi dall'Amministrazione finanziaria nell'accertamento e nella riscossione dei tributi locali	143
Concetti fondamentali	145

Capitolo 5

I modelli prospettabili sulla struttura comunale preposta alla mediazione	147
1. La struttura organizzativa comunale preposta alla mediazione	149
2. La distinzione dell'ufficio preposto al reclamo-mediazione tra Comuni di piccole dimensioni e Comuni di maggiore dimensione	150
3. La possibilità/opportunità di delegare ad un soggetto "terzo" l'esame delle istanze di reclamo e le proposte di mediazione	155
4. Chi è il mediatore nei tributi locali	158
Concetti fondamentali	166

Appendice	169
------------------	-----

Introduzione

Sul piano sistematico il contribuente dispone di numerose possibilità di definire in via amministrativa la pretesa azionata dall'amministrazione finanziaria mediante il ricorso a diversi istituti giuridici che presentano caratteristiche, disciplina ed effetti differenti rispetto all'atto impositivo ed alle relative sanzioni.

La mediazione tributaria si inserisce tra gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario volti a decongestionare il carico di lavoro delle Commissioni tributarie e presenta i connotati di un filtro amministrativo con finalità conciliative che opera in modo preventivo rispetto all'avvio del processo tributario per le controversie di valore non superiore a € 20.000.

L'introduzione della mediazione tributaria ha rappresentato un indubbio successo sul piano statistico (al di là della percezione di alcuni operatori del settore che nella loro esperienza concreta hanno riscontrato delle difficoltà per quanto concerne i concreti profili operativi dell'istituto). Il carico del contenzioso è stato infatti dimezzato dalla introduzione del nuovo istituto.

Proprio nell'ottica della riduzione del contenzioso, il legislatore tributario tramite il D. Lgs. 24 settembre 2015, n.156 ha riscritto l'art. 17-bis del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ed ha ritenuto opportuno potenziare l'applicazione della mediazione tributaria estendendola anche al comparto dei tributi locali.

Dal 1° gennaio 2016 si è passati, quindi, a dover esperire un tentativo di mediazione anche riguardo ai tributi di competenza comunale o di altri enti territoriali sempre entro il limite di € 20.000.

L'estensione applicativa dell'istituto non può comunque prescindere dalla soluzione di alcune problematiche attuative che derivano dalla suddetta estensione.

Si deve evidenziare infatti che il corretto funzionamento della mediazione tributaria non può prescindere dal sistema di garanzie fornite in sede procedimentale in relazione alla struttura amministrativa che dovrà curare la mediazione, e ciò in considerazione delle differenze strutturali interne tra le agenzie fiscali e gli enti locali.

Ed invero, mentre le agenzie fiscali sono dotate di appositi uffici diversi ed autonomi che provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione rispetto a quelli che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili, i Comuni dovranno scegliere se e come attivare una struttura apposita cui affidare la gestione dei reclami.

Il presente lavoro affronta l'esame dell'istituto in termini teorici e pratici, approfondendo le possibili soluzioni operative per quanto concerne la struttura organizzativa che i Comuni potranno adottare per curare il procedimento di mediazione in modo da garantire l'effettiva autonomia dell'ufficio preposto all'istruttoria del reclamo/mediazione rispetto a quello che ha curato l'istruttoria dell'atto oggetto di contestazione.

L'obiettivo è quello di fornire un quadro esaustivo che metta in condizione gli uffici delle amministrazioni periferiche di comprendere ed applicare il nuovo istituto.

**Il quadro normativo
di riferimento
e la ratio dell'istituto**

1

1. L'introduzione del reclamo-mediazione in materia tributaria (ad opera del D. L. n. 98 del 2011 e le successive integrazioni).

Nella prospettiva di ridurre il numero dei contenziosi pendenti innanzi alle Commissioni tributarie e favorire la definizione stragiudiziale delle liti, con l'art. 39, comma 9 del D. L. n. 98 del 06.07.2011, il Legislatore ha introdotto un **filtro amministrativo obbligatorio** per le impugnazioni degli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate⁽¹⁾ **di valore non superiore a 20.000 euro**. Tale istituto ha trovato la sua disciplina all'art. **17-bis** rubricato **"Il reclamo e la mediazione"** del D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992⁽²⁾.

Con l'intento dunque di **deflazionare il contenzioso tributario**, il richiamato articolo **17-bis**, nella sua originaria stesura, disciplinava uno speciale procedimento amministrativo - da esperire in via preventiva ogniqualvolta si intendeva presentare ricorso, a pena di inammissibilità dello stesso

1 Così riporta il testo originario dell'art. 17-bis del D. Lgs. n. 546 del 1992. Oggi invece, a seguito delle modifiche legislative intervenute ad opera del D. Lgs. n. 156 del 2015, l'ambito di applicazione del presente istituto è stato esteso a tutti gli atti emessi da qualunque ente impositore.

2 Il testo della norma è stato successivamente modificato dall'art. 1, comma 611, lett. a), n. 1 - 4, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 e, più recentemente, dall'art. 9, comma 1, lettera l), del D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015.

- concernente potenziali controversie in materia di imposte erariali, di valore non superiore a 20.000 euro⁽³⁾. Ciò escludeva quindi l'applicabilità della disposizione agli atti emanati da altri enti impositori come, ad esempio, gli avvisi di pagamento doganali, agli accertamenti sui tributi locali ovvero gli atti emessi dall'Agente della riscossione.

Il procedimento era disciplinato mediante il richiamo agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22 del D. Lgs. n. 546 del 1992⁽⁴⁾ in quanto compatibili, con l'effetto di imporre al reclamante la redazione di un atto completo di tutti i requisiti del ricorso senza possibilità di modificarlo successivamente ma con la possibilità di formulare una proposta di "mediazione".

La Direzione provinciale o la Direzione regionale che aveva emanato l'atto impugnato era destinataria del reclamo, e doveva (e deve ancora oggi a differenza di altri soggetti impositori, come si vedrà in seguito) provvedere *"attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili"* all'esame del reclamo.

In linea generale l'Amministrazione, ove stabiliva di non accogliere il reclamo o la proposta di mediazione, ne "formulava" una diversa. Dal ricevimento del diniego da parte del reclamante o dalla notificazione dell'accoglimento parziale, decorrevano dunque i termini per la costituzione in giudizio, che comunque iniziavano a decorrere dopo l'inutile decorso del termine di novanta giorni.

3 Il valore della controversia deve essere calcolato avendo riguardo della sola maggiore accertata imposta al netto delle sanzioni e degli interessi determinati ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D. Lgs. n. 546/1992.

4 Più specificatamente, secondo l'art. 12 del D. Lgs. n. 546/1992, il reclamante deve essere assistito da un difensore abilitato, salvo il caso di controversia d'importo inferiore a quello previsto nello stesso art. 12; a norma dell'art. 18, il reclamo deve contenere tutti gli elementi prescritti per il ricorso quindi, oltre alla indicazione dell'atto impugnato e del petitum anche i motivi. Il reclamo può riguardare solo gli atti espressamente indicati nell'art. 19. La notificazione deve avvenire con le modalità prescritte dall'art. 16, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnabile.

Il procedimento proseguiva poi secondo le normali regole del contenzioso tributario, ma **non era praticabile la conciliazione giudiziale della lite** di cui all'art. 48 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

Come anticipato, nell'originaria formulazione dell'art. 17-*bis*, la mancata presentazione del reclamo (con o senza proposta di mediazione) era sanzionata con **la dichiarazione d'inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio**, del successivo ricorso. Con la conseguenza che, la mancata presentazione del reclamo impediva di fatto al contribuente di potersi (ulteriormente) difendere.

La modifica legislativa operata dall'art. 1, comma 611, lettera a) della L. n. 147 del 2013 ha quindi eliminato la (come si dirà, incostituzionale) previsione d'inammissibilità dell'originario comma 2 dell'art. 17-*bis* ed ha considerato la presentazione del reclamo quale condizione di procedibilità. Si rammenta in tal senso che, la mancata presentazione del reclamo era rilevabile su eccezione dell'Amministrazione finanziaria e comportava il rinvio della trattazione a data successiva allo spirare del termine spettante all'organo destinatario per la comunicazione dell'accoglimento o del rifiuto con proposta di mediazione.

Sulla scia di tale riforma, si inserisce la nota **sentenza 16 aprile 2014, n. 98 della Corte Costituzionale** che, intervenendo sulla questione, ha statuito che il reclamo non deve rendere eccessivamente difficoltoso il ricorso alla giustizia. Ed invero, la previsione, di cui al comma 2 dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992 - secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) - comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si porrebbe in contrasto con l'art. 24 Cost.⁽⁵⁾.

5 Più precisamente, la Consulta ha affermato la legittimità costituzionale dell'an della mediazione obbligatoria precontenziosa, esaminando il quomodo: con riguardo al comma 2 dell'art. 17-*bis* la Consulta rileva che la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo, nonché la rilevabilità d'ufficio di tale inammissibilità in ogni

Si è passati così **da un regime di inammissibilità rigido ad un regime di improcedibilità sanabile.**

In questo quadro, si inserisce, infine, la recente modifica dell'art. 17-*bis* operata dall'art. 9, comma 1, lettera l), del D. Lgs. n. 156 del 2015 che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ha sostituito integralmente la precedente previsione normativa.

La novella legislativa ha interessato essenzialmente l'ambito di applicazione, agendo su due fronti: oggettivo e soggettivo.

Quanto all'**ambito oggettivo** di applicazione, il novellato art. 17-*bis* specifica oggi che non sono reclamabili le controversie di valore indeterminabile e gli atti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato mentre, al contrario, a prescindere dal valore, **è stata prevista la reclamabilità degli atti relativi al classamento e all'attribuzione della rendita catastale.**

Per quel che concerne invece l'**ambito soggettivo** di applicazione della nuova disposizione, **l'istituto è stato esteso a tutti gli enti impositori, compresi gli enti locali.**

In particolare, il comma 9 dell'art. 17-*bis* estende le disposizioni ivi previste *"in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446"* (ossia i soggetti privati abilitati ad effettuare attivi-

stato e grado del giudizio deve considerarsi incostituzionale. Secondo la Consulta, infatti, la giurisdizione condizionata non deve rendere eccessivamente difficoltoso il ricorso alla giustizia e, in particolare, deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile, operando un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire. In linea con tale prospettiva, la Corte afferma l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminino la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo. Il comma 2 dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992, nel suo testo originario, viene, perciò, dichiarato costituzionalmente illegittimo. La Consulta precisa: "resta, ovviamente, estranea all'oggetto del presente giudizio ogni valutazione in ordine alla legittimità costituzionale del comma 2 dell'art. 17-*bis* nel testo attualmente vigente".

tà di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni, iscritti nell'apposito albo istituito presso il Ministero delle finanze: c.d. concessionari locali). Resta tuttavia invariato il limite quantitativo. L'istituto del reclamo-mediazione rimane applicabile alle sole **"controversie di valore non superiore a ventimila euro"; concernenti l'impugnazione di atti di natura tributaria provenienti da qualunque ente impositore.**

Al profilo "soggettivo" resta tuttavia collegata una differenza di disciplina: mentre, infatti, l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane e dei monopoli continuano a provvedere sul reclamo **"mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti"**, per gli altri enti impositori (comma 4) tale previsione si applica solo **"compatibilmente con la loro struttura organizzativa"**.

In questo modo, dunque, sembra si sia voluto ribadire ancora una volta quale è l'obiettivo perseguito dalla norma, ossia quello di decongestionare il carico di lavoro delle Commissioni tributarie, costituendo un filtro all'instaurazione di procedimenti contenziosi⁽⁶⁾, mediante la presentazio-

6 Questo elemento, unitamente alla articolazione time consuming del procedimento, alla mancanza di terzietà nel riesame delle ragioni sostenute dal contribuente, e ad altri elementi ha indotto alcuni autori a formulare dubbi e riserve sulla costituzionalità degli istituti in esame. Cfr. G. MARINI, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss., secondo cui si è qui in presenza di una forma di giurisdizione condizionata, in cui occorre bilanciare - come da giurisprudenza costituzionale - l'interesse ad un miglior funzionamento della giustizia con l'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa. Bilanciamento compromesso dalla ormai superata previsione di inammissibilità, del ricorso proposto senza preventivo reclamo. Dubbi di legittimità sarebbero poi relativi alla mancata recuperabilità delle spese legali (si veda A. TURCHI, Reclamo e mediazione nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 2012, passim), al diritto di difesa, alla ragionevole durata del processo, e addirittura - ove si ammettesse l'esistenza di margini di discrezionalità nella gestione delle mediazioni - al rispetto del principio di capacità contributiva. Si veda anche B. BELLE', Mediazione e reclamo: due istituti inutili, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 873; C. GLENDI, Tutela cautelare e mediazione tributaria, in *Corr. Trib.*, 2012, 845, in particolare, sul difetto di tutela cautelare. Contra, A. GIOVANNINI, Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, 917 ss. Su questi temi ha solo parzialmente statuito la Corte Costituzionale, sollecitata da ordinanze di rimessione di varie Commissioni Tributarie, con la citata sentenza n. 98/2014 - si veda G. CORASANITI, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controver-

ne obbligatoria di un'istanza di riesame che anticipa il contenuto del ricorso e con la quale si chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto contro il quale si intende proporre ricorso e che costituisce condizione di procedibilità dell'azione giurisdizionale.

Il novellato art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992 prevede altresì la **possibilità di inserire** nel reclamo **una proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Se la mediazione va a buon fine, la stessa rileva anche ai fini dei contributi previdenziali ed assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi; in tal caso, non sono dovuti sanzioni ed interessi.

Sul piano strettamente processuale è stato previsto al primo comma dell'art. 17-*bis* che, decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo, né conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso e, pertanto, l'azione giurisdizionale deve ritenersi già esercitata, richiedendosi al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, il solo onere della costituzione in giudizio.

Siffatta procedura, prescritta quale condizione per la procedibilità del ricorso in sede giurisdizionale, si svolge interamente in ambito amministrativo e produce quale effetto rilevante il rinvio dell'accesso alla giustizia tributaria. Viene in tal modo introdotta nel nostro ordinamento una nuova ipotesi di **giurisdizione condizionata** al previo esperimento di un rimedio amministrativo.

si profili evolutivi della Corte costituzionale, in Dir. Prat. trib., 2014, I, 467 ove viene criticata la mancata pronuncia della Corte sul tema delle spese di giudizio, la cui rifusione non è prevista in caso di accoglimento del reclamo o di perfezionamento della mediazione. E' stato in proposito sostenuto che la notifica del reclamo determina una situazione di pendenza della controversia, tale da consentire l'iscrizione a ruolo del ricorso al solo scopo di ottenere una pronuncia sulle spese (cfr. A. GIOVANNINI, Questioni costituzionali sul reclamo tributario, in Riv. Dir. Trib. 2013, I, 323 ss.). Si tratta tuttavia di una posizione non priva di fondamento, ma decisamente in contrasto con la finalità deflativa del particolare istituto.

Il differimento dell'azione giurisdizionale è stato previsto per permettere alle parti di instaurare una fase di contraddittorio e di confronto con l'obiettivo di pervenire alla composizione della potenziale controversia in via anticipata rispetto all'avvio della fase processuale ed è perciò assimilabile, quanto alle finalità, a quelle perseguite con l'introduzione dei tentativi obbligatori di conciliazione stragiudiziale già previsti dall'ordinamento generale.

2. La natura giuridica e le caratteristiche del reclamo-mediazione: il reclamo-mediazione quale strumento deflattivo del contenzioso tributario.

L'inserimento della disciplina del reclamo-mediazione all'interno della medesima disposizione di legge, ossia l'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992, ha suscitato non pochi dubbi interpretativi⁽⁷⁾, atteso che si tratta di strumenti profondamenti differenti tra loro, seppur legati da una comune e dichiarata finalità deflattiva e da un nesso di dipendenza procedimentale.

Per comprendere dunque in quale accezione vadano intesi i termini del reclamo e della mediazione, occorre guardare alla **natura giuridica** di tali istituti.

Nella previsione del citato art. 17-*bis*, il termine reclamo⁽⁸⁾ viene usato per indicare quell'istituto procedimentale, finalizzato a scongiurare la lite, attraverso la sollecitazione dell'annullamento totale o parziale dell'atto in sede amministrativa.

7 Tali dubbi interpretativi sono stati ulteriormente alimentati dalla circostanza che il legislatore tributario e l'Agenzia delle Entrate hanno spesso utilizzato i termini reclamo e mediazione indistintamente, in modo atecnico, volendosi riferire ora all'uno ora all'altro istituto. Cfr. relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 98/2011, Agenzia delle Entrate, circ. n. 9/E del 19 marzo 2012; Agenzia delle entrate, circ. n. 1/E del 12 febbraio 2014, citate anche da G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, 2 ss..

8 Per mero tuziorismo, si precisa che il termine reclamo era già stato adorato in materia tributaria, all'art. 28 del D. Lgs. n. 546 del 1992, con riferimento allo strumento processuale previsto per l'opposizione ai provvedimenti presidenziali.

In altre parole, il **reclamo** rappresenta un'istanza **obbligatoria di autotutela** in cui il contribuente denuncia l'illegittimità della pretesa impositiva. Si tratta, dunque, di un istituto che formalizza l'obbligo degli uffici di verificare se l'autotutela sia o meno esercitabile, almeno per le controversie di valore inferiore a 20.000 euro⁽⁹⁾.

Tuttavia, la qualificazione giuridica del suddetto istituto ha suscitato, soprattutto in dottrina, non poche difficoltà interpretative. Queste ultime sono essenzialmente connesse alla duplice funzione che il reclamo è chiamato a svolgere: risolvere in via amministrativa la controversia e, in caso di esito negativo, fungere da atto introduttivo del giudizio⁽¹⁰⁾.

Tale duplice funzione ha posto nella pratica il problema di verificare se ad esso andasse riconosciuta **natura meramente amministrativa** ovvero **giurisdizionale**.

A favore della prima soluzione si pone quella parte della dottrina che, come sostenuto nel presente scritto, classifica il reclamo come un'istanza **preventiva obbligatoria di autotutela**⁽¹¹⁾.

Tale orientamento si fonda essenzialmente su due elementi: il **dato testuale** della norma e la **struttura del procedimento** di reclamo. Secondo il dettato

9 Così, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 499. Si evidenzia sul punto che, non sono mancate in dottrina opinioni contrastanti. Si veda, diffusamente, C. GIOE', *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, 15 ss. la quale afferma che, benché al reclamo si attribuisca natura amministrativa e nonostante sia diretto ad ottenere l'annullamento totale o parziale dell'atto, esso non può identificarsi con un'istanza preventiva obbligatoria di autotutela, essendo numerose le caratteristiche che differenziano le due procedure.

10 Così, C. GIOE', *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, cit., 11 ss.

11 In questo senso, M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione tributaria e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 2493; ID., *Dal reclamo al processo*, in *Corr. trib.*, 2012, 840; V. FICARI, *Processo tributario. La mediazione fiscale*, in *Treccani Online*, 2013; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 70. Sul concetto di autotutela si vedano, D. STEVANATO, voce *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999; ID., *L'autotutela dell'amministrazione finanziari. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento tributario*, Milano, 1999, passim; S. MUSCARA', (voce) *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, Treccani, 1996; ID., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 71 ss.; S. LA ROSA, *Autotutela e annullamento d'ufficio degli accertamenti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 1146 ss.; A. MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, se. comm., Torino, 2008.

normativo dell'art. 17-*bis*, il reclamo è “*volto all'annullamento totale o parziale dell'atto contro cui è proposto*” finalità quest'ultima perfettamente coincidente con quella perseguita con l'istanza di annullamento in autotutela. Peraltro, a livello più strettamente procedurale, il contribuente che intende proporre reclamo si rivolge, come per l'istanza di annullamento in autotutela, alla stessa autorità amministrativa, anche se ad un ufficio differente da quello che ha emanato l'atto impositivo.

Di diversa opinione è invece quella parte della dottrina⁽¹²⁾ che, all'istituto in commento, riconosce **natura giurisdizionale**.

Secondo questo secondo orientamento, il reclamo non sarebbe un atto diverso dal ricorso, ma si identificherebbe con esso, anche prima di valere come domanda rivolta al giudice ed opererebbe come atto rivolto alla competente Agenzia delle Entrate per l'avvio del procedimento amministrativo⁽¹³⁾. Ciò in ragione del fatto che, sebbene la denominazione “reclamo” faccia evidente riferimento alla funzione di accesso immediato alla fase amministrativa, **il contenuto e la forma dell'istituto non si discostano invece da quelli** richiesti per il **ricorso giurisdizionale**. Ed invero, l'atto presentato ai sensi dell'art. 17-*bis* deve presentare gli stessi requisiti, formali e sostanziali, richiesti per il ricorso giudiziale stante l'analitico rinvio alle norme processuali operato dal D. Lgs. n. 546 del 1992 all'intero del quale si inserisce l'istituto in esame.

La sostanziale identificazione del reclamo con il ricorso deriverebbe, secondo tale impostazione, da molteplici fattori.

In primo luogo, dal fatto che mediante la notificazione del reclamo si producono gli effetti giuridici che si riconducono alla proposizione della

12 A favore di tale impostazione, si vedano, F.TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 149 ss.; G. CANTILLO, *La natura giuridica del procedimento di reclamo*, in AA.VV., *La nuova mediazione con il fisco*, 2012, 8.

13 Così, G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte*, cit., 11.

domanda giudiziale (come ad esempio, l'effetto interruttivo della prescrizione del diritto dal rimborso previsto dagli artt. 2943 e 2945, 2° comma, del codice civile).

In secondo luogo, al reclamo si applicano le stesse norme relative al contenuto, al modo ed al termine di presentazione del ricorso e deve sempre contenere la *causa petendi* ed il *petitum* consistente nella richiesta di annullamento (totale o parziale) dell'atto, cui si può aggiungere una istanza di riesame ovvero una proposta di mediazione.

Inoltre, tale assimilazione tra reclamo e ricorso deriverebbe dalla vicenda processuale conseguente al mancato accoglimento del primo. Infatti, nel caso in cui il reclamante intenda proseguire l'azione giudiziaria non avrebbe che da compiere la stessa operazione che compete al ricorrente ossia costituirsi in giudizio⁽¹⁴⁾.

Si deve evidenziare, infine, che esiste un terzo, ed ultimo, orientamento dottrinario che attribuisce al reclamo **natura ibrida**. In accordo con tale interpretazione, il **reclamo cumulerebbe in sé, oltre alla funzione di ricorso amministrativo, anche quella di ricorso giurisdizionale**⁽¹⁵⁾.

Se è vero, infatti, che attraverso il reclamo si introduce un procedimento amministrativo essenzialmente volto al riesame dell'atto impositivo ed all'eventuale perfezionamento di una mediazione, è altrettanto vero che il termine per ricorrere avverso l'atto impositivo continua a decorrere dalla notifica dello stesso. A conferma di quanto esposto, questa parte della dottrina evidenzia che è altresì applicabile alla presentazione del ricorso/reclamo il termine di sospensione feriale previsto per i ricorsi e che per l'individuazione della soglia di applicabilità si ha riguardo al momento di proposizione del ricorso/reclamo.

14 Così, G. CANTILLO, La natura giuridica del procedimento di reclamo, cit., 8.

15 Cfr. A. GIOVANNINI, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, in Rass. trib., 2013, 53 ss..

In altri termini, l'atto può assumere una veste differente a seconda del momento in cui viene esaminato. In una fase iniziale, che si apre con l'invio del reclamo all'Amministrazione finanziaria, assume la veste di atto introduttivo della fase amministrativa ma può trasformarsi in atto giudiziario nel momento in cui, in caso di mancato accordo tra le parti nella fase precontenziosa, una sua copia viene depositata presso la Commissione tributaria provinciale per la costituzione in giudizio⁽¹⁶⁾.

Dall'analisi delle teorie sopra accennate e delle diverse motivazioni addotte a sostegno di ciascuna di esse, risulta evidente la difficoltà di inquadrare in modo unico la natura giuridica da attribuire al reclamo.

Tuttavia, nonostante tali evidenti difficoltà, la soluzione che appare oggi più ragionevole propende, come già evidenziato, per il riconoscimento di una natura amministrativa al reclamo.

Per quanto riguarda invece la **mediazione tributaria** il discorso appare più complesso.

Infatti, nonostante l'identità terminologica, la mediazione tributaria introdotta al citato art. 17-*bis*⁽¹⁷⁾ è un istituto profondamente differente rispetto a quello civilistico riferibile alle controversie aventi ad oggetto diritti soggettivi disponibili, la cui applicazione è stata espressamente esclusa per gli atti di natura fiscale⁽¹⁸⁾.

Benché infatti dalla lettura dell'art. 17-*bis* traspaia il tentativo di estendere anche alla materia fiscale uno schema di composizione stragiudiziale della

16 Il rigetto da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'istanza presentata dal contribuente ai sensi dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992 "consente di sprigionare tutti i suoi effetti sul piano processuale, di mutare finalmente pelle, così da assumere definitivamente natura e funzioni, come detto, di ricorso giurisdizionale"; in *ibidem*.

17 Anche il termine mediazione era già stato utilizzato dal legislatore con riferimento alla definizione preventiva in sede stragiudiziale delle liti in materia civile. Cfr. D. Lgs. n. 28 del 4 marzo 2010, in materia di mediazione civile. Sulla definizione preventiva in sede stragiudiziale delle liti in materia civile si veda AA.VV., *La mediazione nelle controversie civili e commerciali*. Contributo allo studio dei profili civilistici e tributari, a cura di CAROTA-VERRIGNI, Padova, 2011, *passim*.

18 Tale esclusione era espressamente prevista dall'art. 1 della direttiva 2008/52/CE, cui il Legislatore italiano si è ispirato nella normazione della mediazione civilistica.

lite, che riservi la prospettiva giurisdizionale soltanto alle controversie non altrimenti componibili, è indubbio che, così come disciplinata, la mediazione tributaria non sia riconducibile al modello previsto in materia civile (introdotta ad opera de D. Lgs. n. 28 del 2010) con il quale condivide unicamente la finalità del raggiungimento di un accordo stragiudiziale tra la parti⁽¹⁹⁾.

In altre parole, sulla scia del procedimento di mediazione di recente introdotto nel giudizio civile ad opera del D. Lgs. n. 28 del 2010, il legislatore tributario ha ritenuto che una sorta, per così dire, di “filtro con finalità conciliative”, preventivo rispetto all’avvio del processo tributario, avrebbe potuto ridurre l’instaurazione delle liti di ammontare considerato modesto.

Ed invero, a differenza dell’istituto civilistico, la mediazione non è un istituto finalizzato all’accertamento della natura e dell’entità del rapporto controverso, ma è un **istituto transattivo**, come dimostrano le ragioni che devono sorreggere la proposta di mediazione dell’ufficio avuto riguardo all’incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell’azione amministrativa⁽²⁰⁾.

La mediazione in senso contrattuale non può, dunque, essere accostata alla “proposta di mediazione” introdotta con l’art. 17-*bis*, in quanto difetta di due elementi essenziali: il “**mediatore**” e l’“**affare da concludere**”.

È bene sul punto specificare che, a differire, sono anche le **condizioni di procedibilità** dei due istituti. Ad essere considerata condizione di procedibilità nella mediazione tributaria, a seguito delle modifiche della L. n. 147/2013, non è la proposta di mediazione, bensì la presentazione dell’istanza di reclamo. La proposta di mediazione, come si specificherà meglio nei successivi paragrafi, è meramente facoltativa, sia d’impulso della parte

19 Così, perentoriamente C. GIOE’, Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario, cit., 21.

20 Di questo senso pensiero anche A. GIOVANNINI, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, cit., 55; F. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, cit., 70.

istante che dall'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria⁽²¹⁾. Alcune differenze vi sono altresì in tema di rilevabilità dell'eccezione di improcedibilità.

Quanto al primo elemento, occorre osservare che l'**Ufficio** chiamato a valutare la proposta di mediazione fiscale **è lo stesso che**, come rilevato in più di un'occasione in questa sede, **assume**, nel processo tributario, **il ruolo di "parte resistente"**. Non sembra rispondere, quindi, ai requisiti di disinteresse e di imparzialità richiesti per la mediazione civile⁽²²⁾.

Il secondo elemento, da un punto di vista oggettivo, appare oltremodo determinate.

Mentre, infatti, la mediazione civile ha ad oggetto la composizione bonaria di controversie riguardanti diritti disponibili, in base alle indicazioni della direttiva e alla normativa nazionale vigente. La seconda, invece, riguarda la rideterminazione dell'obbligazione tributaria o meglio, **la ri-determinazione della base imponibile o della relativa imposta e non la conclusione di un certo affare**⁽²³⁾.

In definitiva, da punto di vista formale e sostanziale, il procedimento di mediazione tributaria e il procedimento di mediazione in ambito civilisti-

21 Diversamente, la mediazione civile può essere facoltativa (cioè scelta dalle parti, ovvero demandata dal Giudice nel caso in cui le parti si siano rivolte a quest'ultimo), oppure obbligatoria quando essa deve essere esperita come "condizione di procedibilità dell'azione".

22 Infatti, in sede civile, il mediatore è un soggetto terzo e imparziale, estraneo alle parti, appartenente a un Organismo di mediazione iscritto in apposito registro tenuto presso il Dipartimento per gli affari di giustizia del Ministero, il quale ha il compito di "coadiuvare due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia (mediazione facilitativa), sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa (mediazione aggiudicativa)". Così, S. BENEDETTO, *La mediazione tributaria*, Il Sole 24 ore, 2012, 2.

23 Infine, ulteriore evidente differenza attiene all'obbligo di riservatezza del mediatore rispetto alle "dichiarazioni rese e alle informazioni acquisite durante il procedimento di mediazione" (art. 9 e 10 del D. Lgs. n. 28/10). L'art. 10, comma 1 del D. Lgs. n. 28/10 prevede che "le dichiarazioni rese e le informazioni acquisite durante il procedimento non siano utilizzabili nell'eventuale successivo giudizio salvo che la parte dichiarante non vi acconsenta". L'art. 17-bis non dispone nulla di tutto ciò, anzi, è da ritenere che tanto le dichiarazioni ed informazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria quanto quelle del contribuente sono ben accettate dalle Commissioni tributarie, le quali ne colgono la rilevanza probatoria.

co hanno in comune, oltre al *nomen iuris*, soltanto la finalità di ridurre le pendenze processuali.

Tali considerazioni hanno indotto parte della dottrina a ricercare altri istituti presenti nell'ordinamento tributario che meglio potessero inquadrare la mediazione fiscale. Parte della dottrina ha in tal senso rinominato la mediazione fiscale come un'ipotesi di "conciliazione pregiurisdizionale"⁽²⁴⁾, grazie al richiamo che fa l'art. 17-*bis* dell'art. 48 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

Tuttavia, mancando nella mediazione tributaria il requisito della terzietà, proprio invece della conciliazione giudiziale, l'istituto appare oggi più vicino ad un "accordo tra due parti", che può qualificarsi, almeno esteriormente, quanto alla forma, come una "transazione".

3. L'estensione del reclamo mediazione ai tributi locali (ad opera del D. Lgs. n. 156/2015)

L'art. 9 del D. Lgs. n. 156 del 2015⁽²⁵⁾, in attuazione dei principi di cui all'art. 1 della L. 23/2014, ha prodotto significative modifiche al D. Lgs. n. 546 del 1992 sul processo tributario⁽²⁶⁾.

24 Tra tutti, si veda, A. GIOVANNINI, Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica, cit., 51 ss.. Si segnala infine che non sono mancate, in tal senso, opinioni contrastanti che riconducono l'istituto della mediazione tributaria, stretta tra il principio di legalità e le analogie con le linee guida già prefigurate per i procedimenti di autotutela, entro i margini dell'autotutela, dell'accertamento con adesione ovvero della conciliazione, con esclusione quindi - almeno in punto di diritto - di qualsiasi logica propriamente transattiva e/o dispositiva.

25 Attraverso il Decreto delegato, il Governo, introduce disposizioni per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, sulla base della delega di cui all'art. 6, comma 6, e art. 10, comma 1, lettere a) e b), della L. 23/2014. In particolare, la delega ha riguardato: rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso, riordino della disciplina delle entrate degli enti locali, nel rispetto della loro autonomia, rafforzamento, aggiornamento, piena informatizzazione e condivisione dei meccanismi di monitoraggio e analisi statistica circa andamento ed esiti del contenzioso tributario, contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente, potenziamento della funzionalità della giurisdizione tributaria e revisione generale della disciplina degli interpelli.

26 Ed invero, l'art. 10 si occupa delle norme di coordinamento, mentre l'art 11 modifica il D. Lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992. L'art. 12, in chiusura, afferma l'entrata in vigore delle

Prima delle suindicate riforme la dottrina offriva una valutazione assai critica del sistema degli istituti deflativi non ritenendo adeguati i precedenti interventi legislativi e ne ricavava la *“dimostrazione della superficialità con la quale il legislatore affronta la nostra materia, anche quando, come nel caso, si trova davanti ad un sistema compiuto che, dunque, rischia soltanto di essere peggiorato”*⁽²⁷⁾.

Il sistema si rivelava in tal modo debole e complesso, i diversi strumenti deflativi convivevano senza un adeguato coordinamento e non era garantita una rapida risoluzione delle controversie. In dottrina, l'introduzione dell'istituto del reclamo-mediazione, ha fatto ritenere che *“le novità introdotte [...] finiscono con il rendere il procedimento più gravoso ed anche più gravosa l'attività dei giudici tributari i quali, con ogni probabilità, proprio (e per assurdo) per controversie di minor valore, saranno costretti ad affrontare questioni nuove e di non immediata soluzione”*⁽²⁸⁾. Pertanto si auspicava una radicale riforma degli istituti secondo l'indirizzo dettato dalla delega fiscale⁽²⁹⁾.

disposizioni con decorrenza dal 1° gennaio 2016.

27 Così F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2014, 177, ove, con riferimento all'istituto del reclamo-mediazione, si sosteneva un complicato coordinamento con gli istituti ai quali erano rispettivamente riconducibili: accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, i quali, secondo l'Autore, non presentavano sostanziali differenze con gli istituti de qua. Altri Autori, a conferma di ciò, prima dell'intervento della mediazione tributaria si esprimevano con soddisfazione nei confronti degli schemi normativi esistenti: “è però sotto il profilo del coordinamento tra specifiche cause ostative e la progressione in diminuzione degli incentivi concessi che l'intervento normativo appare apprezzabile, per avere creato un sistema coordinato di quattro istituti (adesione ai verbali, adesione all'invito al contraddittorio, acquiescenza e concordato, appunto) in cui al contribuente è data almeno una, e non più d'una, opportunità - la prima nella sequenza in cui gli istituti si dipanano nel procedimento - di accelerare la definizione dell'obbligazione tributaria”, cfr. M. GABELLI, *Caratteristiche dei nuovi istituti deflativi del contenzioso*, in *Il Fisco*, 2011, 1, 43.

28 Cfr. F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, cit., 177.

29 L. n. 23 del 2014, art. 1, lett. a) uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie...; lett. b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti...; lett. c) coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio; lett. d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione...

Proprio in quest'ottica si inserisce la riforma del contenzioso tributario, attuata con il decreto n. 156 del 2015 che ha esteso l'applicazione della mediazione tributaria anche al comparto locale con l'eliminazione, dal testo originario dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992 del riferimento ai soli atti emanati dall'Agenzia delle Entrate.

In questo modo, il legislatore ha voluto replicare lo strumento deflattivo del contenzioso tributario che nei tributi erariali aveva incontrato un discreto successo, anche per dirimere le questioni attinenti, tra le altre previste, ai tributi locali.

In altre parole, con il D. Lgs. n. 156 del 2015 "*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario*", la mediazione tributaria viene **estesa** anche agli **atti degli Enti Locali, delle Dogane ed a quelli di Equitalia**.

Dal 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015, come previsto dall'art. 12 dello stesso)⁽³⁰⁾ si è passati, quindi, a dover esperire un tentativo di mediazione anche con riguardo ai **tributi di competenza comunale o di altri enti territoriali** (Imu, Tari, Tasi, Tosap, Imposta pubblicità, etc.), sempre **entro il limite dei ventimila euro**. Oggetto del reclamo e del tentativo di mediazione sono anche le controversie riguardanti il rifiuto tacito del rimborso⁽³¹⁾.

30 La CM n. 38/E/15, sul punto, interviene in particolare in merito all'entrata in vigore del nuovo articolo 17-*bis*: si evidenzia che l'articolo 12, comma 1, del D. Lgs. n. 156/15 prevede che le nuove disposizioni sul processo tributario si applichino, in via generale, a decorrere dal 1° gennaio 2016 ossia, come chiarito dalla relazione illustrativa al provvedimento, si applichino ai giudizi pendenti a tale data. Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo-mediazione (come ad esempio gli avvisi di accertamento emessi dai Comuni per i tributi di propria competenza), si deve ritenere che la nuova disciplina trovi applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente al Comune a decorrere dal 1° gennaio 2016. Quindi, anche per quanto riguarda avvisi notificati a fine 2015, si deve applicare tale procedura se la proposizione del ricorso avviene nel nuovo anno.

31 Il comma 2 dell'art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992, prevede che il ricorso avverso il rifiuto tacito può essere proposto dopo il novantesimo giorno dall'istanza di rimborso, presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta.

Il problema si pone con riferimento a quelle istanze presentate prima dell'entrata in vigore dell'obbligo del preventivo reclamo e non ancora impugnate.

Mentre, però, le **Agenzie fiscali** devono provvedere all'esame del reclamo e della proposta di mediazione **mediante apposite strutture, diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria** degli atti reclamabili, per gli altri enti impositori (tra cui i Comuni) il comma 4 del riformulato art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992, prevede che tale disposizione si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

Ebbene, proprio tale ampliamento dell'ambito applicativo dell'istituto in oggetto ha destato non pochi dubbi interpretativi in dottrina⁽³²⁾.

Un primo tema delicato attiene alla maggiore discrezionalità di cui sono stati investiti gli enti locali nella definizione degli avvisi di accertamento dei propri tributi. In particolare, l'estensione della mediazione tributaria all'ambito locale e l'ipotesi del perfezionamento della conciliazione giudiziale⁽³³⁾ fino al secondo grado di giudizio ne hanno ampliato la portata soprattutto nella fase di riesame dell'atto dei procedimenti attivati dal contribuente per la definizione delle controversie.

Una delle principali novità della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del D. Lgs. n. 546 del 1992 attiene proprio al perfezionamento della procedura. In base al nuovo art. 48, una volta che il giudizio sia già stato incardinato presso la Commissione tributaria provinciale, ovvero, per i

Per le controversie per le quali il termine dei novanta giorni spira nell'anno 2015, non sussiste l'obbligo di presentare preventivamente il reclamo, se invece i novanta giorni si concludono dopo il 1° gennaio 2016, allora il ricorso è precedibile solo se viene presentato prima del reclamo.

32 Autorevole dottrina sostiene infatti che "proprio l'estensione del reclamo-mediazione anche agli atti degli enti locali, infatti, minaccia di mettere in discussione il tratto qualificante dell'istituto, forse anche la sua stessa ragione giustificativa". Così, A. CARINCI, Un limite di fondo nella mediazione con gli enti locali, in *Dir. e Prat. trib.*, 2016, 2, 695.

33 Ne risulta confermato il pensiero più volte espresso in dottrina, secondo il quale, l'Amministrazione finanziaria nell'applicazione delle norme deve tenere in considerazione che essa agisce non solo come parte, ma anche come organo di giustizia. In tal senso M. LOGOZZO, L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, 10831: "Si assiste oggi ad una sempre più marcata deprocessualizzazione delle controversie tributarie, in un sistema che vede il processo tributario non già quale sede naturale di risoluzione dei conflitti, ma quale extrema ratio, o strumento eccezionale".

giudizi non ancora conclusi al 1° gennaio 2016, anche prima dell'istanza di trattazione dell'appello, è possibile proporre alla controparte una proposta conciliativa con cui definire l'imposta, gli interessi e le sanzioni.

Nella pratica, potrebbe verificarsi l'ipotesi in cui, il Comune che, in un primo momento ha respinto la proposta di mediazione formulata dal contribuente per motivi che riteneva insuperabili, decida poi di raggiungere un accordo conciliativo (transattivo) in sede giudiziale.

Appare evidente come, la **discrezionalità del funzionario** dell'ente locale, intesa in termini di valutazione soggettiva delle questioni di diritto e di fatto poste, si amplierà enormemente rispetto a quanto accadeva fino ad oggi negli enti⁽³⁴⁾.

In altre parole, con le modifiche apportate al contenzioso tributario il legislatore ha posto i funzionari degli uffici tributari e finanziari davanti ad un bivio: risolvere le questioni sottoposte dai contribuenti, talvolta ricorrendo a contro-proposte finalizzate ad evitare l'insorgere di un contenzioso ed a garantire un rapido afflusso di risorse, ovvero delegare ad un giudice terzo la risoluzione di quei casi per i quali sarebbe troppo elevato il rischio rispetto alle valutazioni da compiere?

In questo modo quindi, gli uffici sono "costretti" ad esaminare attentamente la proposta di mediazione ovvero quella conciliatoria al fine di evitare un inutile aggravio di costi dovuti ad un eventuale soccombenza⁽³⁵⁾

34 Evidenzia parte della dottrina che, tale modifica legislativa comporterà nella pratica che, soprattutto con riguardo alle questioni relative a contestazioni di diritto, per le quali è stata quasi sempre investita la commissione tributaria anche per "evitare" possibili disparità di trattamento tra contribuenti con caratteristiche simili e per non incorrere in rilievi della magistratura (come nel caso in cui fossero incautamente disapplicate le sanzioni amministrative senza alcuna motivazione a sostegno), d'ora in avanti le stesse dovranno essere trattate direttamente dagli uffici locali, sia in sede di mediazione che di conciliazione. Così, F. ORSI, La discrezionalità dell'ente locale nella definizione degli atti di accertamento in sede di mediazione tributaria e conciliazione giudiziale: alcuni spunti di riflessione, in *Tributi locali e regionali*, 2016, 2, 33 ss..

35 La riforma dell'art. 15 del D. Lgs. n. 546 del 1992 in materia di spese del giudizio prevede, infatti, la refusione delle stesse a carico della parte che ha aderito, senza giustificato motivo, alla proposta di definizione della controversia in via conciliatoria. Nello stesso senso, anche la circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 38 del 2015 che, in ossequio alla tutela del diritto

nonché un'eventuale responsabilità contabile diretta del funzionario⁽³⁶⁾. Non meno problematica appare la questione relativa alla gestione dell'istituto del reclamo-mediazione da parte dei Comuni di piccole dimensioni.

Nonostante l'intervento chiarificatore della circ. n. 38/E del 29 dicembre 2015 ("Riforma del processo tributario - decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156") con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito molteplici chiarimenti in ordine alle modalità applicative del nuovo istituto, numerose sono le incertezze che permangono in ordine alle modalità con cui la stessa dovrà essere realizzata da parte degli enti locali di piccole dimensioni. Tali incertezze nascono essenzialmente dalla lettura del dato dispositivo di cui all'art. 17 *bis* del D. Lgs. n. 546 del 1992 che, al comma 4, prevede che dell'esame del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione debbono provvedere *"apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa"*.

Appare indubbiamente difficile immaginare di poter prescrivere indistintamente a tutti gli Enti locali la costituzione di apposite strutture per gestire i reclami.

Mentre dunque non sembrano porsi rilevanti incertezze applicative per quanto riguarda gli Uffici territoriali delle Agenzie fiscali e per gli Agenti della riscossione ed i concessionari locali che potranno ottimizzare lo svolgimento di tale attività, garantendo la formazione di mediatori che possano gestire i reclami proposti nei confronti degli atti predisposti per più enti locali, rispetto agli enti locali più piccoli un simile risultato ri-

di difesa di cui all'articolo 24 Costituzione ha ribadito che: " la parte interamente vittoriosa non può essere condannata, nemmeno per una minima quota, al pagamento delle spese processuali".

36 Per rinforzare la capacità conciliativa di tale istituto è stabilito che la responsabilità contabile degli uffici tributari è limitata alle sole ipotesi di danni provocati con dolo, parimenti a quanto stabilito per i funzionari che pongono in essere la transazione fiscale. Così, P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 499.

schia di restare precluso⁽³⁷⁾. Ciò in ragione del fatto che, le diverse caratteristiche dei singoli comuni incidono di fatto in modo determinate sulle modalità applicative che ogni singolo ente va ad introdurre, creando più versioni del medesimo istituto deflattivo.

Si demanda in questo modo a ciascun ente locale di scegliere se e come attivare una struttura apposita cui affidare la gestione dei reclami, che difficilmente può essere affidata anche a chi ha formato l'atto oggetto di reclamo, in quanto, come si avrà modo di osservare nel proseguo della trattazione, verrebbe meno la stessa finalità dell'istituto in esame.

Ne deriva il rischio che, nei comuni di dimensioni più piccole, il nuovo istituto si trasformi in una sorta di accertamento con adesione⁽³⁸⁾ da esperire necessariamente e che difficilmente potrebbe portare da una effettiva diminuzione del contenzioso giudiziale, a causa della (comprensibile) tendenza degli Uffici a confermare gli atti dagli stessi predisposti.

In casi siffatti, evidenzia una parte della dottrina⁽³⁹⁾, un miglior servizio alla deflazione del contenzioso lo potrebbe rendere la prescrizione di un **contraddittorio procedimentale obbligatorio**.

37 Evidenzia una parte della dottrina che tale problema non si pone invece con riferimento ai comuni di maggiori dimensioni. Ed invero, in tali contesti, il reclamo-mediazione potrà essere gestito con le medesime procedure ed indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, garantendo la divisione tra soggetto che ha predisposto l'atto impositivo oggetto di ricorso/mediazione ed il soggetto che giudicherà sulle conseguenti contestazioni. Così, M. FAGAGNOLO, Le problematiche tecnico-procedurali legate all'applicazione del reclamo-mediazione ai tributi locali, in *Tributi locali e regionali*, 2016, 1, 43 ss..

38 La previsione secondo cui - a differenza delle Agenzie fiscali - il Comune può non provvedere all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture, diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili, sembra avvicinare il reclamo ad un'istanza di autotutela. Per questo motivo, nella relazione che ha accompagnato la riforma si è parlato della mediazione tributaria come di una sorta di autotutela rafforzata. Tuttavia, ciò che differenzia sostanzialmente e profondamente il riesame in autotutela dalla mediazione tributaria è l'obbligatorietà, la rigidità delle procedure, la tempistica da seguire e le conseguenze che scaturiscono sul piano processuale di quest'ultima. Così, L. CATANIA, Il reclamo e la mediazione rispetto ai tributi locali, *Matelica*, 2016, 22.

39 Così, A. CARINCI, Un limite di fondo nella mediazione con gli enti locali, *cit.*, 696.

Più che reiterare le istanze del contribuente, insomma, la correttezza della pretesa impositiva andrebbe perseguita nella fase di genesi della stessa, prescrivendo un contraddittorio preventivo in cui il contribuente trovi la possibilità (ma anche l'onere) di rappresentare gli elementi e le circostanze utili al corretto inquadramento del caso concreto. Ciò, tanto più nei casi in cui, come per i tributi locali, il funzionario incaricato di riesaminare l'atto è lo stesso che lo ha adottato⁽⁴⁰⁾.

Ci si domanda dunque se, tale istituto debba rappresentare un semplice ampliamento della facoltà di autotutela già rimessa alla valutazione degli enti locali, ovvero se dovrà essere connotata da un minor margine di discrezionalità da parte del Comune, per qualificarsi come procedura obbligatoria da definire con un soggetto diverso dall'Ufficio che ha predisposto l'atto impugnato. In questo secondo caso, facendo precedere la fase della contestazione in sede giudiziaria da una procedura di riesame in sede amministrativa, condotta da un soggetto terzo, si garantirebbe una maggiore autonomia di giudizio in ordine alla correttezza dell'attività posta in essere dall'Ufficio.

La risposta a tale quesito condiziona non soltanto il ruolo del mediatore⁽⁴¹⁾ ma anche le modalità di individuazione del soggetto che dovrà

40 Evidenzia in tal senso, A. CARINCI, *Un limite di fondo nella mediazione con gli enti locali*, cit., 696 che in questo senso, non può allora che destare amarezza ed ingenerare perplessità dare conto del fatto che la legge delega avesse previsto quale criterio direttivo la generalizzazione del contraddittorio procedimentale (articolo 1), senza disporre nulla sul reclamo.

41 In tal senso, parte della dottrina evidenzia che, non si tratta di una vera e propria terzietà del soggetto incaricato del riesame rispetto alle "parti in lite", dal momento che rimane comunque incaricata una struttura interna all'ente impostore (ragione, questa, che rende inconfidente il confronto con la mediazione civilistica); non di meno, l'esperienza insegna che il successo del reclamo sta proprio nella circostanza che, a rivedere l'atto, sono chiamati soggetti diversi, per compiti e responsabilità, da coloro che lo hanno formato. Così, A. CARINCI, *Un limite di fondo nella mediazione con gli enti locali*, cit., 697. Nello stesso senso anche, L. CATANIA, *Il reclamo e la mediazione rispetto ai tributi locali*, cit., 21, che la figura del terzo mediatore, che già manca nella composizione delle controversie tributarie dell'Agenzia delle Entrate, sarà completamente assente nel tentativo deflattivo che riguarda i tributi locali. Non vi sarà, sostiene l'Autore, un soggetto equidistante dalle parti, dotato di autonomia e autorevolezza, in grado di garantire, allo stesso modo, sia il soggetto impositore che il contribuente. Tale previsione è giustificata dal fatto che gli Enti locali di piccole e medie di-

svolgere tale funzione, trattandosi di un soggetto che secondo la logica dell'istituto dovrà essere diverso ed autonomo rispetto alla struttura che ha proceduto all'emanazione l'atto contestato.

Tuttavia, al di là delle critiche e perplessità mosse in varie sedi, tale istituto continua ad essere concepito come strategico, addirittura imprescindibile, rispetto all'obiettivo di deflazionare il contenzioso tributario.

mensioni non hanno personale qualificato in misura sufficiente per creare strutture svincolate ed indipendenti dall'Ufficio tributi che gestisce la fase accertativa. D'altro canto, la creazione di tali organismi potrebbe comportare l'attribuzione di una posizione dirigenziale (o di posizione organizzativa, per gli Enti privi di dirigenza), con un costo aggiuntivo per l'Ente.

Concetti Fondamentali

L'istituto del **reclamo-mediazione**, di cui all'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 39, comma 9 del D.L. n. 98 del 06.07.2011 con il dichiarato intento di **deflazionare il contenzioso tributario**.

Si tratta di un **filtro amministrativo obbligatorio** da esperire in via **preventiva** ogniqualevolta si intenda presentare ricorso avverso **atti di natura tributaria di valore non superiore a ventimila euro**.

Nella sua **originaria formulazione**, oggetto del reclamo-mediazione erano i soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate; la mancata proposizione dello stesso era sanzionata con la dichiarazione **d'inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio**.

La recente modifica legislativa, operata dall'art. 9, comma 1, lettera l), del D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 "*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario*", ha interessato l'istituto in esame incidendo essenzialmente **sull'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo** della sua disciplina.

A decorrere, infatti, **dal 1° gennaio 2016**, la mediazione tributaria viene **estesa** anche agli **atti degli Enti Locali, delle Dogane ed a quelli di Equitalia** che presentano vizi di forma il cui **valore non superi i ventimila euro**.

La novità più rilevante riguarda, infatti, l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto anche **a tutti gli enti impositori ed agli Enti locali**, che provvederanno alla definizione della procedura del reclamo-mediazione **"compatibilmente con la loro struttura organizzativa"** (comma 4 dell'art. 17-*bis*).

Si è demandato in questo modo a ciascun ente locale di **scegliere** se e come attivare una **struttura apposita** cui affidare la gestione dei reclami, ovvero **l'Ufficio che ha formato l'atto**.

Nell'attuale previsione dell'art. 17-*bis*, il termine **reclamo** viene usato per indicare quell'istituto **pre-procedimentale**, finalizzato a scongiurare una potenziale lite con il Fisco, attraverso la sollecitazione dell'annullamento totale o parziale dell'atto **in sede amministrativa**.

Il reclamo rappresenta, infatti, come **un'istanza obbligatoria di autotutela**

in cui il contribuente denuncia l'illegittimità della pretesa impositiva. Si tratta, dunque, di un istituto che formalizza l'obbligo degli uffici di verificare se l'autotutela sia o meno esercitabile, almeno per le controversie di valore inferiore a ventimila euro.

Diversamente, la **mediazione tributaria** deve considerarsi alla stregua di un **istituto transattivo**, come dimostrano le ragioni che devono sorreggere la proposta di mediazione dell'ufficio avuto riguardo all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

Rispetto alla mediazione civile, l'istituto della mediazione tributaria differisce in due aspetti principali: la mancanza di **terzietà del mediatore** (l'Ufficio chiamato a valutare la proposta di mediazione fiscale è infatti lo stesso che assume, nel processo tributario, il ruolo di "parte resistente") ed il diverso **oggetto** (la mediazione tributaria riguarda infatti la rideterminazione dell'obbligazione tributaria o meglio, la rideterminazione della base imponibile o della relativa imposta e non la conclusione di un certo affare).

**L'ambito di applicazione
dell'istituto
nei tributi locali**

2

1. Le controversie oggetto di reclamo-mediazione: la tipologia di atto impugnato

Come anticipato, con il D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, a partire dal 1° gennaio 2016 l'istituto tributario del reclamo-mediazione - obbligatorio per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro - è stato **esteso** anche alle controversie aventi ad oggetto la contestazione degli atti emanati dall'**Agenzia delle Dogane e dei monopoli**, dagli **Enti locali**, dagli **Agenti della riscossione** e dai **soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n. 446/1997**, nonché alle controversie catastali, anche se di valore indeterminato⁽¹⁾.

Nella previgente disciplina normativa, l'istituto del reclamo-mediazione ha trovato applicazione soltanto per le controversie tributarie di valore non superiore a 20.000 euro *“relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate”*.

1 Per maggiore chiarezza e completezza espositiva, si fa presente come le novità apportate dalla riforma siano illustrate nel dettaglio dalla circ. n. 38 /E del 29 dicembre 2015, che ha ad oggetto le modifiche apportate alla disciplina del contenzioso tributario dal D. Lgs. n. 15 del 24 settembre 2015; mentre invece per le parti dell'istituto rimaste invariate si rimanda alle indicazioni già fornite con le circolari: 19 marzo 2012, n. 9/E; 19 giugno 2012, n. 25/E, punto 10.2; 3 agosto 2012, n. 33/E; 28 dicembre 2012, n. 49/T; 12 febbraio 2014 n. 1/E; 14 maggio 2014, n. 10/E.

I limiti che originariamente operavano erano di tipo *oggettivo* (con riferimento al *valore* della controversia) e di tipo *soggettivo* (con riferimento alla *tipologia* di atto impugnato).

In particolare, quanto al secondo profilo, l'istituto del reclamo-mediazione operava con riferimento alle sole controversie che avessero ad oggetto gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Per effetto delle novità apportate con la riforma, sono stati eliminati i limiti soggettivi sopra indicati mediante l'eliminazione dell'inciso "*relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate*" di cui all'originario testo dell'art. 17-bis, D. Lgs. n. 546/1992.

In questo modo, l'istituto del reclamo-mediazione, pur restando circoscritto alle sole controversie di valore non superiore a 20.000 euro (limite oggettivo), risulta **attualmente esteso a tutte le controversie tributarie**, anche qualora parte in giudizio sia un ente impositore diverso dall'Agenzia delle Entrate (come ad esempio gli **Enti locali**) ovvero l'agente o il concessionario privato della riscossione.

Ciò in ragione del fatto che, la norma in esame fa esclusivo riferimento al valore della controversia, a **prescindere dal contenuto dell'atto impositivo e dalla tipologia di contestazioni** (formali o sostanziali) che il contribuente intenda sollevare.

Tant'è che, nell'attuale disciplina dell'istituto del reclamo-mediazione, possono impugnarsi anche gli **atti emessi dall'Agente della riscossione** (quali la cartella di pagamento, l'iscrizione di ipoteca e il fermo di beni mobili registrati) nonché quelli **dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli** e degli **Enti locali**.

Il reclamo-mediazione - che precede l'eventuale giudizio avanti le Commissioni tributarie - trova, dunque, applicazione innanzitutto con riferimento a tutti gli **atti impugnabili** di cui all'**art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992**. Il procedimento in parola può dunque riguardare le controversie relative a:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;

- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo e cartella di pagamento;
- avviso di mora;
- iscrizioni di ipoteca sugli immobili (art. 77 del D.P.R. n. 602/1973);
- fermo di beni mobili registrati (art. 86 del D.P.R. n. 602/1973);
- rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Si precisa come, alla luce del consolidato orientamento della Corte di Cassazione, la regola della tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, del D. Lgs. n. 546/1992 deve ritenersi svuotata di contenuto, dal momento che si considera «*suscettibile di impugnazione qualsiasi atto, comunque formalmente denominato, che esponga una pretesa tributaria definita nel suo esatto ammontare*»⁽²⁾, dunque, ogni tipologia di atto autonomamente impugnabile, quale, ad esempio, l'**avviso bonario**⁽³⁾.

2 In questi termini, M. LOVISETTI - D. OCCAGNA, Il contenzioso in materia di tributi locali dopo il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, Santarcangelo di Romagna (RN), 2016, 441-442. Sul punto si riporta inoltre quanto chiarito nella nota ordinanza del 28/11/2014, n. 25297, della Suprema Corte: «questa Corte ha avuto modo di affermare che in tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D. Lgs. n. 546/1992, art. 19, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 25 e 53 Cost.) impongano di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza la necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario. Ne consegue che anche la comunicazione di irregolarità D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36-bis, comma 3, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario - cfr. Cass. n. 7344/12; Cass. n. 17010 del 5/10/2012».

3 Cfr. anche la Nota di approfondimento IFEL del 18 dicembre 2015 - "Le modifiche alla disciplina del contenzioso tributario" - par. 12.

L'istituto del reclamo-mediazione trova applicazione anche per la controversie concernenti il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti (art. 21, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992).

Come si è avuto modo di vedere, con la riforma del 2015 l'ambito di applicazione del procedimento in parola viene **esteso**, fra gli altri, anche agli atti degli **Enti locali**⁽⁴⁾; a partire, dunque, dal 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015, come previsto dall'art. 12 dello stesso) per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, è reso obbligatorio anche con riferimento ai **tributi** di competenza **del Comune o di altri Enti territoriali**⁽⁵⁾, quali, ad esempio: la **IUC** (imposta unica comu-

4 Sul punto, vd., M. LOVISETTI - D. OCCAGNA, Il contenzioso in materia di tributi locali dopo il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, cit., 216: «L'opinione prevalente esclude che per gli enti locali l'accertamento con adesione possa riguardare: le operazioni di mera liquidazione, ossia le questioni attinenti l'omesso, insufficiente o ritardato pagamento; la correzione di errori materiali; le questioni di diritto; la determinazione del tributo in base ad elementi certi e incontrovertibili; i rimborsi; le controversie concernenti le sole sanzioni. Tali restrizioni non valgono invece, di per sé, per la mediazione, che può riguardare, come si è detto, ogni tipo di atto e di controversia, in particolare di rimborso. L'Ente locale potrà così delimitare in via regolamentare le questioni "mediabili" con efficacia esclusivamente interna, e inidonea così ad evitare le conseguenze sulle spese previste dall'art. 15, comma 2-septies e 2-octies»; in questo senso, si veda, anche, M. FOGAGNOLO, Le problematiche tecnico-procedurali legate all'applicazione del reclamo-mediazione ai tributi locali, cit., 44 «... la nuova disposizione normativa introduce un procedimento obbligatorio, che il contribuente dovrà necessariamente utilizzare, qualora intenda contestare un atto impositivo emesso dal comune. Ne consegue che - a prescindere dal contenuto di tale atto e dalla tipologia di contestazioni (formali o sostanziali) sollevate nei confronti dello stesso - ove l'atto impositivo sia inferiore alla soglia minima di valore fissata per legge, il contribuente che intenda contestarlo non per richiedere l'annullamento in autotutela o la revisione in sede di accertamento con adesione (istituti che potranno comunque precedere la proposizione di un reclamo formale), bensì per poter giungere alla fase giudiziale ove le proprie eccezioni non dovessero essere condivise dall'ufficio, sarà comunque tenuto a procedere preliminarmente alla proposizione del ricorso/reclamo, cui farà seguito il procedimento amministrativo individuato dall'art. 17-bis, che potrà portare, in caso di esito negativo, alla contestazione giudiziale dell'atto»; M. LOVISETTI, Prima lettura della riforma del contenzioso tributario, in *Tributi locali e regionali*, Santarcangelo di Romagna (RN), 2015, 6, 18.

5 Per completezza espositiva si ricorda quanto, tra l'altro, riportato in una Nota di approfondimento IFEL del 18 dicembre 2015 - "Le modifiche alla disciplina del contenzioso tributario" - ove, al par. 3, con riferimento all'oggetto della giurisdizione tributaria, viene specificato che «con una seconda modifica al comma 2 dell'art. 2 [D. Lgs. n. 546/1992] è stata espunta dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie la competenza relativa al canone per l'oc-

nale) nonché l'**IMU** (imposta municipale propria, introdotta dal D. Lgs. 23/2011), la **TARI** (tassa sui rifiuti, introdotta dall'art. 1, comma 641 ss., L. 147/2014) e la **TASI** (tributi per i servizi indivisibili, introdotta dall' art. 1, comma 669 ss., L. 147/2013).

Come si legge nella circ. n. 38/E del 29 dicembre 2015, *«la scelta del legislatore di ampliare la platea degli enti coinvolti nel procedimento di reclamo si giustifica in base al principio di economicità dell'azione amministrativa, preso atto dell'efficacia deflativa riscontrata in relazione al contenzioso sugli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e dell'elevato numero di controversie di modesto valore che caratterizza in generale il contenzioso tributario».*

L'estensione del reclamo-mediazione agli atti emessi dall'Agente della riscossione trova tra l'altro conferma nel consolidato orientamento della Cassazione secondo cui *«l'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore»*⁽⁶⁾.

Tale estensione trova oggi esplicito riscontro nel novellato art. 17-bis, del D. Lgs. n. 546/1992, che al comma 9, sancisce che *“le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446⁽⁷⁾”.*

cupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), di cui al D. Lgs. n. 446 del 1997 e al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue. Anche questa modifica è conseguente al recepimento di pronunce di illegittimità costituzionale, ed in particolare della sentenza n. 64 del 2008 per quanto riguarda la COSAP, e della sentenza n. 39 del 2010 per quanto attiene al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue».

6 In questi termini, Cass., SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412, richiamata da numerose sentenze successive.

7 Si tratta di soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle Province e dei Comuni.

Il comma 6, dell'art. 17-bis, nel disporre che *"... nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente"*, prende espressamente in considerazione la possibilità che oggetto di mediazione sia anche il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori; ipotesi, peraltro, già prospettata in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 1.1 ⁽⁸⁾.

Nel novellato articolo 17-bis trova infine conferma l'originaria **esclusione** dall'ambito di applicazione del reclamo-mediazione delle controversie di **valore superiore a 20.000 euro**, nonché di **valore indeterminabile**⁽⁹⁾, fatta

8 In particolare, al par. 1.1, della circ. n. 9/E del 19 marzo 2012, si legge che «si ritiene oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, sulla base delle seguenti considerazioni.

[...] ai sensi del comma 6 dell'articolo 17-bis del D. Lgs. n. 546 del 1992, "al procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili"

Tra gli atti impugnabili, l'articolo 19, comma 1, lett. g), del D. Lgs. n. 546 del 1992 espressamente include il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori. Pertanto, in applicazione del combinato disposto dei commi 1 e 6 dell'articolo 17-bis, la fase della mediazione va esperita anche in relazione al rifiuto tacito di rimborso.

Si ritiene che una diversa interpretazione non risulti, in ogni caso, giustificabile, tenuto conto che tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso si determinerebbe una disparità di trattamento, tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere "decise", di fatto, dall'Agenzia delle Entrate, a seconda che quest'ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso.

Va, inoltre, considerato che la previsione della possibilità di impugnazione anche in presenza di diniego tacito alla restituzione è ricollegabile alla volontà del Legislatore di garantire al contribuente la tutela giurisdizionale dei suoi diritti anche in caso di inerzia da parte dell'Amministrazione.

Appare quindi conforme a tale "ratio" estendere anche alle predette ipotesi la possibilità per il contribuente di concludere la mediazione, evitando l'instaurazione di un giudizio».

9 Ai fini dell'applicazione del reclamo-mediazione, sulla necessità che la controversia non fosse di valore indeterminabile, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. n. 9/E del 2012, par. 1.3.2, precisava che «poiché l'articolo 17-bis richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile, quali, quelle relative ai provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus oppure quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione.

eccezione per quelle in materia catastale, di cui all'art. 2, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992 (le cd. controversie catastali individuali⁽¹⁰⁾).

Viene, inoltre, confermata l'**esclusione** delle controversie concernenti il **recupero** degli **aiuti di Stato illegittimi**, ad opera del comma 10 dell'art. 17-bis (che ha integralmente riprodotto il contenuto del previgente comma 4⁽¹¹⁾), indipendentemente dal tipo di atto adottato nel caso concreto (quali ad esempio, l'atto di recupero, l'avviso di accertamento o la cartella di pagamento)⁽¹²⁾.

Nel caso di specie, si tratta delle controversie aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il diritto comunitario (*rectius*, con il mercato comune), in esecuzione di una decisione negativa della Commissione Europea cui è seguito un ordine di recupero, ai sensi dell'art. 14 del regolamento di procedura (CE) n. 659/1999 del Consiglio, nonché dei relativi interessi e sanzioni (art. 47-bis del D. Lgs. n. 546/1992)⁽¹³⁾.

Di contro, il contribuente deve esperire la fase della mediazione qualora oggetto di contestazione sia non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto. In tal caso, infatti, il valore della controversia è individuabile nel tributo o maggior tributo accertato, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

10 Quest'ultima categoria ricomprende le controversie promosse dai singoli possessori, concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

11 Ai sensi del previgente comma 4 dell'art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992, "il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis"; veniva così espressamente esclusa dalla fase del reclamo-mediazione la materia del recupero degli aiuti di Stato illegittimi.

12 Si precisa che «il termine "atto volto al recupero" si intende riferito a tutti gli atti o provvedimenti emessi al fine del recupero di un aiuto di Stato dichiarato illegittimo, comprendendovi, quindi, anche gli atti tipici della fase di riscossione rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie»; cfr. circ. n. 24/e del 29 aprile 2008, punto 2.

13 In particolare, per "aiuti di Stato" si intendono quei trattamenti finanziari differenziati e agevolati disposti da uno Stato membro a favore solo di alcune imprese e/o produzioni nazionali, che, abbattendo i costi della produzione solo a favore di talune imprese e rendendo di conseguenza i beni e/o servizi da queste prodotti più competitivi sul mercato a svantaggio di altre, risultano idonee a falsare la concorrenza ed alterare così gli equilibri del

È bene chiarire ad ogni modo che attualmente - in forza dell'art. 49 della legge 24 dicembre 2012, n. 234 - la cognizione delle controversie relative al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili è devoluta alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

Per completezza espositiva, si precisa che restano altresì **escluse** le controversie:

- relative ad **atti non impugnabili**;
- su provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 (*"Sanzioni accessorie"*) del D. Lgs. n. 472/1997;
- concernenti istanze di cui all'art. 22 (*"ipoteca e sequestro conservativo"*) del D. Lgs. n. 472/1997.

2. L'ente locale quale parte in giudizio

Come anticipato, nella sua versione originaria il comma 1, dell'art. 17-*bis*, del D. Lgs n. 546/1992 faceva esclusivamente riferimento alle *"controversie ... relative agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate"*, ritenendosi così l'istituto del reclamo-mediazione applicabile limitatamente alle controversie in parola, con la conseguenza che, unico soggetto legittimato, nella

mercato comune: per questo motivo si considerano vietati.

Gli aiuti di Stato possono consistere non solo in sovvenzioni o prestazioni a contenuto positivo, ma anche in misure che determinano la riduzione di oneri per le imprese, come le agevolazioni fiscali; sul punto si veda P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 250 ss.. Recentemente è stato acutamente osservato in dottrina come in realtà l'ambito applicativo della disciplina degli aiuti di Stato debba ricomprendere non solo i regimi fiscali agevolativi, ma tutti quei regimi tributari potenzialmente selettivi, discriminatori, anticoncorrenziali o protezionistici; R. MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di Stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, 31 ss..

Nel caso del recupero degli aiuti di Stato, si tratta degli aiuti cd. "illegali", perché attuati dallo Stato senza osservare l'obbligo della preventiva notifica e/o senza osservare la cd. "clausola di standstill", in spregio alla procedura di verifica di cui agli artt. 107 e 108 del TFUE, cui è seguita una decisione negativa da parte dell'Esecutivo dell'Unione Europea con contestuale ordine di recupero degli aiuti illegittimamente concessi; sul punto cfr., F. GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze nell'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, 2271 ss.; A. FANTOZZI, *Problemi di adeguamento dell'ordinamento fiscale nazionale alle sentenze della Corte Europea di Giustizia e alle decisioni della Commissione CE*, in *Rass. trib.*, 2003, 2249.

successiva ed eventuale fase processuale, fosse l'Agenzia delle Entrate⁽¹⁴⁾. Ciò poneva tuttavia diversi problemi - oggetto di specifica analisi nella circ. n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 1.2 dell'Agenzia delle Entrate - con riguardo alle controversie relative all'impugnazione degli atti emessi dall'Agente della riscossione (ad esempio, la cartella di pagamento), che non rientravano nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis*.

Nella pratica, il contribuente poteva ricorrere all'istituto del reclamo-mediazione, anche per l'impugnazione di un atto della riscossione, come ad esempio, la cartella di pagamento, laddove oggetto di contestazione fossero esclusivamente i vizi riconducibili all'attività esercitata dell'Agenzia delle Entrate (sempre che, il valore dell'atto impugnato non fosse superiore a 20.000 euro).

Diversamente, infatti, se il contribuente intendeva sollevare contestazioni con esclusivo riferimento ai vizi propri della cartella di pagamento (ad esempio, eccezioni attinenti alla ritualità della notifica), la controversia non rientrava nell'ambito di applicabilità del reclamo-mediazione.

Laddove invece il contribuente, in sede di impugnazione della cartella, avesse sollevato eccezioni sia con riferimento all'attività dell'Agenzia che a quella dell'Agente della riscossione, potevano verificarsi tre distinte ipotesi:

a) se il contribuente notificava il ricorso solo all'Agente della riscossione, quest'ultimo aveva (ha, tuttora) l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate, dal momento che, stando a quanto disposto dall'art. 39, del D. Lgs. n. 112 del 13 aprile 1999, *"il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite"*.

La Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia delle Entrate che ha

14 Sulla mancata "terzietà" del mediatore, che sarà anche parte attiva nell'eventuale successivo giudizio instaurato a seguito dell'esito negativo della fase del reclamo-mediazione, cfr., tra gli altri, R. SERRENTINO, Il "nuovo" istituto della mediazione tributaria: osservazioni critiche, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, parte I, 2, 1355 ss..

emanato l'atto (legittimati passivamente), intervenendo in giudizio, dovevano eccepire, limitatamente alle eccezioni sollevate in relazione all'attività dell'Agenzia delle Entrate, l'improcedibilità¹⁵ del ricorso in ossequio a quanto disposto dall'art. 17-bis, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale *"la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle Entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione"*¹⁶: in subordine alla presentazione del reclamo-mediazione, la Direzione si difendeva nel merito; mentre invece l'Agente della riscossione svolgeva la difesa con riferimento ai soli vizi propri della cartella di pagamento (ascrivibili alla propria attività);

- b) il contribuente esperiva la fase di reclamo-mediazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, senza procedere alla notificazione del ricorso all'Agente della riscossione, trovando in questo caso applicazione l'art. 17-bis, del D. Lgs. n. 546/1992;
- c) il contribuente procedeva con la notifica del ricorso all'Agente della riscossione e al contempo esperiva la fase del reclamo-mediazione con l'Agenzia delle Entrate, trovando applicazione anche in questa ipotesi la procedura di cui all'art. 17-bis, del D. Lgs. n. 546/1992.

Con la riforma del contenzioso tributario (attuata con il D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015), le **problematiche** sopra elencate sono state **superate in forza dell'estensione dell'ambito di applicazione del reclamo-mediazione a tutte le controversie tributarie**, anche nelle ipotesi in cui parte

¹⁵ Si precisa come, a seguito della sentenza 16/04/2014, n. 98 della Corte Costituzionale, non si parli più di "inammissibilità" del ricorso - nel caso del mancato esperimento del reclamo ove previsto come obbligatorio - bensì di "improcedibilità".

¹⁶ Allo stesso modo, l'attuale testo del comma 2, dell'art. 17-bis, del D. Lgs. n. 546/1992, dispone che "il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale".

in giudizio⁽¹⁷⁾ sia un ente impositore diverso dall'Agenzia delle Entrate. Pertanto, a prescindere dal contenuto dell'atto impositivo e dalla tipologia di contestazioni (formali o sostanziali) che il contribuente intenda sollevare, **se il valore della controversia risulta essere non superiore a 20.000 euro, a pena di improcedibilità del ricorso, dovrà essere preliminarmente esperita la fase del reclamo-mediazione.**

Con particolare riferimento alla figura del **Comune**, il procedimento del reclamo-mediazione si instaura con la proposizione - nel termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo che si intende contestare - di un ricorso nei confronti del Comune stesso, il quale, in forza del potere regolamentare riconosciuto agli Enti locali, *"compatibilmente con la propria struttura organizzativa"*, procederà all'individuazione delle modalità di gestione del procedimento.

In particolare, il comma 4, art. 17-*bis*, del D. Lgs. n. 546/1992, dispone che *"le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante **apposite strutture diverse ed autonome** da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica **compatibilmente con la propria struttura organizzativa"***⁽¹⁸⁾.

Per un esame più dettagliato sulla struttura organizzativa comunale preposta alla mediazione, si rimanda al capitolo V.

17 Per completezza espositiva si ricorda che, ai sensi dell'art. 10 del D. Lgs. n. 546/1992 "sono parti del processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso".

18 Le strutture in parola sono gli uffici legali dell'Agenzia delle Entrate istituiti presso ciascuna Direzione regionale o provinciale ed il Centro operativo di Pescara. Per gli uffici provinciali - Territorio dell'Agenzia il riferimento è costituito da apposite strutture di staff, alle dirette dipendenze del direttore.

3. L'ambito di operatività: il valore della controversia.

Come precisato nella **circ. n. 38/E del 2015** - che ha ad oggetto le modifiche apportate dal D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 alla disciplina del contenzioso tributario- nella vigenza dell'attuale disciplina normativa, l'ambito di applicazione del reclamo-mediazione veniva individuato con esclusivo riferimento ad un **unico criterio**, ossia il **valore della controversia non superiore a 20.000 euro**⁽¹⁹⁾, essendo stato eliminato, come già precisato, il requisito cd. soggettivo.

Per la determinazione del valore della controversia si fa espresso riferimento alla disposizione di cui al novellato art. 12, comma 2, del D. Lgs. n. 546/1992, che sul punto dispone che: *“Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*⁽²⁰⁾.

Il valore della controversia è dunque determinato in base all'**intero importo del tributo accertato**, anche se la contestazione riguarda solo una parte di esso, al **netto degli interessi, delle sanzioni irrogate e di ogni altro eventuale accessorio**.

19 Nel corso dell'iter parlamentare che ha portato all'estensione dell'istituto del reclamo e della mediazione, la Commissione Finanze aveva avanzato un'osservazione al Governo, proponendo di elevare la soglia fino a cinquantamila euro. Il Governo con il D. Lgs. n. 156/2015 ha deciso, per il momento, di mantenere la soglia dei 20.000 euro, in considerazione dello sforzo organizzativo che gli Enti locali sono chiamati a compiere per dare attuazione alle nuove procedure. Così, L. CATANIA, Il reclamo e la mediazione rispetto ai tributi locali: l'art. 7-bis del D. Lgs. 546/1992 alla luce delle modifiche apportate dal D. Lgs. 156/2015, cit., 20.

20 Sul punto, nella circ. n. 9/E del 19 marzo 2012 dell'Agenzia delle Entrate, viene precisato che «nell'individuare i requisiti per l'applicazione della mediazione, occorre tenere conto che il processo tributario - sebbene rivolto al cd. accertamento sostanziale del rapporto controverso - è comunque strutturato secondo le regole proprie del processo impugnatorio. Pertanto, il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate».

In caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle **sanzioni** ovvero delle sole sanzioni, il valore è costituito dalla **somma di queste**⁽²¹⁾.

In tutte le altre ipotesi non espressamente individuate dal dettato normativo dell'art. 12, comma 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992, il valore della controversia, secondo quanto precisato nella circ. 19 marzo 2012, n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, si determina nei seguenti modi:

- se l'**atto** reclamato **si riferisce a più tributi** (ad es. Tari e addizionale provinciale) il valore deve essere calcolato con riferimento al **totale delle imposte** che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente;
- in ipotesi di **impugnazione cumulativa**⁽²²⁾ avverso una pluralità di atti, il valore della lite sarà calcolato avendo riguardo all'**importo dei singoli tributi** accertati nei singoli provvedimenti reclamati; pertanto il reclamo-mediazione in questo caso trova applicazione se gli atti impugnati siano tutti di valore non superiore a 20.000 euro, non invece se anche uno solo di essi abbia valore superiore;
- qualora oggetto di contestazione sia il **rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi**, il valore della controversia si determina avendo

21 Cfr. circ. n. 98/E del 23 aprile 1996.

22 In merito all'ammissibilità del ricorso cumulativo, cfr., Cass. 29 marzo 2011, n. 7157 e n. 7159, secondo cui la "cumulabilità è prevista dall'art. 104 c.p.c., cfr. Cass. nn.7359/02 e 19666/04, giurisprudenza che va confermata anche alla luce dei principi di cui all'art. 111 Cost., giovando alla speditezza della giurisdizione la riunione delle cause".

Per completezza espositiva si evidenzia che secondo l'orientamento della Suprema Corte, al verificarsi di talune condizioni, è ammesso il ricorso cumulativo avverso più sentenze. In particolare, nella sentenza 30 giugno 2010, n. 15582, viene precisato che: «il ricorso cumulativo contro una pluralità di sentenze emesse in materia tributaria, anche se formalmente distinte perché relative a differenti annualità, è ammissibile quando la soluzione, per tutte le sentenze, dipenda da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta (Cass. S.U. 13916/2006; 3692/2009, in parte motiva), tale ammissibilità, come si è detto, nella fattispecie non ricorre, riguardando le sentenze, cumulativamente impuginate, anni d'imposta e tributi differenti, rispetto ai quali vengono conseguentemente proposti quesiti di diritto che non sono comuni a tutte le controversie. Non sussistendo dunque, ancorché tutte le sentenze risultino pronunciate fra le stesse parti, né identità del Collegio giudicante, né identità di struttura argomentativa, in relazione ad anni d'imposta e a tributi in parte differenti (Cass. 19950/2005; 1542/2007), né soprattutto la prospettazione e la soluzione di identiche questioni di diritto, non ricorrono i presupposti di ammissibilità del ricorso in oggetto».

riguardo all'**importo del tributo richiesto** con l'**istanza di rimborso**, al netto degli accessori; qualora l'istanza si riferisca a più periodi d'imposta, il valore della controversia si determina con riferimento al singolo tributo richiesto per singolo periodo d'imposta. Dunque, se l'istanza di rimborso si riferisce a più periodi d'imposta, ma la soglia dei 20.000 euro non viene superata con riferimento ad uno solo di essi, sarà per quest'ultimo che dovrà esperirsi la fase del reclamo-mediazione.

Nella stessa circ. n. 9/E del 2012, viene inoltre analizzata l'ipotesi in cui oggetto di contestazione sia un avviso di accertamento che riguardi esclusivamente la **riduzione** o l'**azzeramento di perdite dichiarate**. Al riguardo, ai fini dell'individuazione del valore della controversia, viene specificato che questo si determina *«sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata»*⁽²³⁾.

Infine, è bene precisare nuovamente che restano **escluse** dall'ambito di applicazione dell'istituto in esame non soltanto le controversie di valore superiore a 20.000 euro, ma anche quelle di **valore indeterminabile**, come ad esempio le liti riguardanti l'impugnazione di un diniego di agevolazione che può avere valore pluriennale, i provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe ONLUS ovvero gli atti di irrogazione di sanzioni accessorie non pecuniarie.

23 Continua poi la circolare "Qualora, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento rechi anche un imponibile o, comunque, un'imposta dovuta, il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale, come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

In caso di accertamento che rettifica in aumento l'imposta dovuta da persona fisica che aveva utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dalla imposta "virtuale" relativa alla eventuale parte di perdita riportabile."

Ai fini di una maggiore comprensione delle modalità di calcolo da applicare per la determinazione del valore della controversia in ipotesi di rettifica delle perdite, si rimanda alla summenzionata circ. n. 9/E del 2012, par. 1.3.1, nella quale sono riportati una serie di esempi sul tema.

Al contrario, specifica la circ. n. 9/E del 2012, par. 1.3.2, nel caso in cui «*oggetto di contestazione non sia solo il diniego o la revoca dell'agevolazione ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto*», dovrà essere esperita la fase del reclamo-mediazione, dal momento che in tale ipotesi il valore della controversia si individua nel tributo o nel maggior tributo accertato.

Sebbene anch'esse di valore indeterminabile, fanno **eccezione** anche le controversie riguardanti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale (cd. ***controversie catastali individuali***).

Concetti Fondamentali

A partire dal 1° gennaio 2016, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, l'istituto tributario del reclamo-mediazione di cui all'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992 è divenuto **obbligatorio** per tutti gli atti aventi **natura tributaria**, ossia, nella specie, quelli emanati dall'**Agenzia delle Dogane e dei monopoli**, dagli **Enti locali**, dagli **Agenti della riscossione** e dai **soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n. 446/1997**.

Con particolare riferimento alla figura del **Comune**, il procedimento del reclamo-mediazione si instaura con la proposizione di un ricorso nei confronti dello stesso, il quale, in forza del potere regolamentare riconosciuto agli enti locali, **"compatibilmente con la propria struttura organizzativa"** comma 4, art. 17-*bis*, del D. Lgs. n. 546/1992, procederà all'individuazione delle modalità di gestione del procedimento.

Per effetto delle modifiche apportate con la riforma del 2015, l'istituto in parola - pur restando circoscritto alle sole controversie di **valore non superiore a 20.000 euro** - risulta, dunque, **attualmente esteso a tutte le controversie tributarie**, anche qualora parte in giudizio sia un ente impositore diverso dall'Agenzia delle Entrate (quale ad esempio un **ente locale**) ovvero l'agente o il concessionario privato della riscossione: la norma in esame, infatti, fa esclusivo riferimento al valore della controversia, a prescindere dal contenuto dell'atto impositivo e dalla tipologia di contestazioni (formali o sostanziali) che il contribuente intenda sollevare.

Restano invece **escluse** dall'ambito di applicazione del reclamo-mediazione:

- le controversie di valore superiore a 20.000 euro;
- le controversie di valore indeterminabile (**fatta eccezione per quelle cd. catastali individuali**);
- le controversie concernenti il recupero degli **aiuti di Stato** illegittimi;
- le controversie riguardanti provvedimenti di irrogazione di sanzioni accessorie (emesse ai sensi dell'art. 21, D. Lgs. n. 472/1997);

- le controversie in materia di ipoteca e sequestro conservativo (di cui all'art. 22, D. Lgs. n. 472/1997);
- le controversie relative ad **atti non impugnabili**;

Ai fini della determinazione del **valore della controversia**, ricorrono diverse modalità a seconda della tipologia dell'atto che si intende impugnare. In linea generale, bisogna guardare all'**intero importo del tributo accertato, al netto degli interessi, delle sanzioni irrogate e di ogni altro eventuale accessorio**.

Diversamente:

- in caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle **sanzioni** ovvero delle sole sanzioni, il valore è costituito dalla **somma di queste**;
- se l'**atto** reclamato **si riferisce a più tributi**, il valore deve essere calcolato con riferimento al **totale delle imposte** che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente;
- in ipotesi di **impugnazione cumulativa** avverso una pluralità di atti, il valore della lite dev'essere calcolato avendo riguardo all'**importo dei singoli tributi** accertati nei singoli provvedimenti reclamati;
- qualora, infine, oggetto di contestazione sia il **rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi**, il valore della controversia si determina avendo riguardo all'**importo del tributo richiesto** con l'**istanza di rimborso**, al netto degli accessori.

**Il procedimento
di reclamo mediazione
per i tributi locali**

3

1. Il procedimento di reclamo - mediazione per i tributi locali.

Riprendendo quanto detto al capitolo I, la scelta del Legislatore, posta in essere con il D. Lgs. 24 settembre 2015, n.156, di ampliare la platea degli enti coinvolti nel procedimento di reclamo - mediazione, **si giustifica in base al principio di economicità dell'azione amministrativa, preso atto dell'efficacia deflattiva riscontrata in relazione al contenzioso sugli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e dell'elevato numero di controversie di modesto valore che caratterizza in generale il contenzioso tributario.**

È risultato, infatti, che, rispetto all'anno precedente, i ricorsi depositati nel 2014 nei tre gradi di giudizio sono scesi da 149.000 a 139.000 (-7%)⁽¹⁾. In particolare, i ricorsi presentati in CTP sono scesi dell'11%, confermando il trend degli ultimi tre anni.

Nel complesso il numero dei ricorsi presentati nel 2014 è stato pari a 90.000 in CTP (contro i 171.000 del 2011, anno di introduzione della mediazione tributaria, con un calo di quasi la metà, pari al 47,5% in meno), 40.000 in C.T.R. e 9.000 in Cassazione.

¹ Sulla base dei dati riportati nel Book della mediazione e del contenzioso, pubblicato il 15 maggio 2015 sul proprio sito internet per presentare il bilancio 2014 delle attività svolte dall'Agenzia delle Entrate in questo settore.

Nel corso del 2014 sono state presentate 113.000 istanze di mediazione, comprese quelle inammissibili o improcedibili. Delle 97.000 istanze risultate ammissibili, **più di 52.000** (pari al **54%**) **sono state definite nella fase precontenziosa** evitando l'instaurazione del giudizio.

La riduzione del contenzioso registrata nel 2014 risulta ancora più marcata se si analizzano le liti inferiori a 20.000 euro, che si sono ridotte di quasi il 60% rispetto all'anno di introduzione della mediazione tributaria. Questo risultato ha consentito ai giudici tributari di dedicare maggiori energie alle controversie di valore più elevato.

Mentre nel 2011, infatti, i ricorsi concernenti le impugnazioni di valore inferiore a 20.000 euro rappresentavano **oltre i tre quarti dei ricorsi presentati in CTP**, nel 2014 sono scesi sotto il 50% e la maggior parte di questi era rappresentata da impugnazioni di atti impositivi emessi dai Comuni. Su tali presupposti le liti che potrebbero essere interessate dall'estensione degli istituti del reclamo e della mediazione sono stimate in 78 mila, di cui la maggior parte riguardanti proprio i tributi locali.

Nel vigore della nuova disciplina, quindi, l'individuazione delle controversie soggette al reclamo avviene dunque sulla base di un unico criterio, cioè il valore della lite non superiore a ventimila euro⁽²⁾.

Si è voluto, così, inserire anche per i tributi locali una fase preliminare amministrativa, di durata pari a 90 giorni, che si colloca temporalmente tra l'avvio dell'azione giudiziaria (coincidente con la notifica del ricorso⁽³⁾) e l'eventuale instaurazione del giudizio, che potrà essere radicato solo dopo il decorso del termine dilatorio previsto dalla nuova norma e soltanto nel momento in cui la controversia non sia stata risolta in sede di mediazione⁽⁴⁾.

2 Per la determinazione di detto valore si fa riferimento alle disposizioni del novellato art. 12 del D. Lgs. n. 546 del 1992. Cfr., *amplius*, cap. 2, par. 3.

3 Come nuovamente chiarito dall'Agenzia delle Entrate se la notifica del ricorso/reclamo è effettuata a mezzo del servizio postale, il termine decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ente destinatario, in analogia con quanto accade per la decorrenza del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente nel caso di proposizione di ricorso diretto.

4 Pur rimanendo possibile la proposizione di un ricorso giudiziale finalizzato esclusivamen-

La differenza di procedura prevista per le due tipologie di ricorsi (ricorso/reclamo per le controversie di valore inferiore a 20.000 euro e ricorso diretto per tutte le altre), essendo basata esclusivamente sul valore economico dell'atto impositivo determina l'insorgenza di un obbligo di corretta informazione da parte dei comuni che oltre a dover distinguere le due procedure di contestazione dei propri atti, soprattutto nel primo periodo di estensione anche a tali entrate dell'istituto della mediazione, in presenza di un ricorso diretto proposto nei confronti di un atto che comporti la richiesta di pagamento di un importo non superiore a ventimila euro, dovranno informare il contribuente della necessità di non procedere al deposito del ricorso nel termine di trenta giorni dalla notifica, per permettere l'espletamento della procedura di mediazione (oppure azionare la procedura di reclamo/mediazione anche nel momento in cui il ricorso sia stato direttamente depositato in Commissione tributaria), per evitare così anche che il Giudice sia poi costretto ad interrompere il processo in attesa del decorso del termine per lo svolgimento della mediazione.

Premesso quanto sopra in merito ai termini ed alle modalità applicative della mediazione in materia di tributi locali, non si può non evidenziare come la forte spinta introdotta dal Legislatore verso soluzioni stragiudiziali per le controversie in materia di tributi locali, così come l'effettiva possibilità di successo di tale procedura - soprattutto con riferimento all'istituto della mediazione - dovranno confrontarsi con la natura di tali entrate, che, nella maggior parte dei casi, a differenza di quelle erariali, sono caratterizzate da una base imponibile immobiliare e quindi per sua natura, oggettiva, determinata in forza di valori (la rendita catastale di un immobile, così come la sua superficie) non sempre suscettibile di valutazioni soggettive (come invece succede con i dati reddituali), che spesso non sono nemmeno determinati dal Comune (basti pensare alla rendita catastale, che costituisce il frutto di un rapporto tra contribuente ed Agen-

te ad ottenere la liquidazione delle spese derivanti dalla proposizione del ricorso/reclamo, anche ove l'atto impositivo sia stato annullato dall'ente impositore, non essendo previsto in sede amministrativa il riconoscimento della spese di lite.

zia delle Entrate - Ufficio del territorio) e su cui devono essere applicati dei coefficienti predeterminati dallo stesso Legislatore.

In tutte queste fattispecie ed, in particolare, nel momento in cui il Comune dovesse emettere gli avvisi di accertamento che determinino in sostanza il recupero dell'imposta non versata a fronte di base imponibile oggettiva, appare, infatti, del tutto evidente la portata residuale della possibilità di "mediare" tra ente e contribuente in relazione alla base imponibile.

La procedura di reclamo - mediazione potrà al più interessare le fattispecie che già in passato rientravano nel possibile procedimento di accertamento con adesione (disciplinato dal D. Lgs. n. 218/1997 ed esteso alla materia dei tributi locali dall'art. 50, legge n. 449/1997, a fronte del recepimento da parte del Comune nella propria disciplina regolamentare), che - ove riconosciuto come applicabile da parte del Comune - continuerà a coesistere con la mediazione, costituendo un istituto deflattivo che potrebbe anticipare la fase del reclamo⁽⁵⁾.

Tra le fattispecie che potranno formare oggetto di mediazione rientreranno tutte quelle in cui la **base imponibile dell'imposta sia suscettibile di valutazione soggettiva**, ovvero sfugga dal dato catastale predefinito, con particolare riferimento, nell'ambito **dell'Ici/Imu**, alle controversie in materia di:

- determinazione del valore delle aree edificabili (che costituisce uno dei presupposti meno oggettivabili nell'ambito dell'imposta sugli immobili);

5 L'art. 50 della L. n. 449/1997 prevede, infatti, che "Nell'esercizio della potestà regolamentare prevista in materia di disciplina delle proprie entrate, anche tributarie, le province ed i Comuni possono prevedere specifiche disposizioni volte a semplificare e razionalizzare il procedimento di accertamento, anche al fine di ridurre gli adempimenti dei contribuenti e potenziare l'attività di controllo sostanziale, introducendo l'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, sulla base dei criteri stabiliti dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nonché la possibilità di riduzione delle sanzioni in conformità con i principi desumibili dall'articolo 3, comma 133, lettera l), della L. n. 662 del 23 dicembre 1996 in quanto compatibili"; per cui appare del tutto evidente che la scelta di introdurre o meno la procedura di accertamento con adesione rimane devoluta alla potestà regolamentare del Comune, per quanto dal 2016 anche il Comune che non abbia previsto l'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione si trovi di fatto a dare applicazione ad un istituto del tutto analogo, a seguito dell'introduzione dell'obbligo di reclamo - mediazione.

- valorizzazione degli immobili di cat. D non ancora iscritti al catasto, in relazione ai quali l'imposta sia versata in base alle risultanze delle scritture contabili;
- applicazione delle riduzioni per inagibilità/inabilità;
- individuazione delle agevolazioni previste a favore degli Enti non commerciali e della conseguente modalità di calcolo dell'Imu dovuta sulla base dei requisiti dettati dal D.M. 200/12.

Allo stesso modo, nell'ambito del **Tributo sui rifiuti** (in tutte le sue declinazioni Tarsu, Tari o Tares), le fattispecie che potranno formare oggetto di mediazione saranno quelle in cui si discuterà di:

- riduzione per mancato utilizzo degli immobili;
- riduzione per produzione di rifiuti speciali, che determinano l'esenzione delle relative superfici sia dalla quota variabile che dalla quota fissa del tributo;
- riduzione per intervenuto riciclo dei rifiuti prodotti che, a sua volta, determina una riduzione della quota variabile proporzionalmente al quantitativo di rifiuti avviati al riciclo rispetto al totale dei rifiuti prodotti sulla base di quanto previsto dal regolamento comunale.

Per quanto le fattispecie in cui la mediazione potrà trovare terreno fertile anche nei tributi locali siano quindi plurime, difficilmente l'applicazione di tale istituto si potrà estendere alla maggioranza degli avvisi di accertamento emessi dai comuni, in particolare ove gli stessi (essendo di fatto qualificabili come avvisi di liquidazione, pur a fronte della modifica della denominazione degli atti impositivi degli enti locali introdotti dall'art. 1, comma 161, L. n. 296/2006) siano finalizzati a contestare omessi versamenti legati alla base imponibile catastale, in quanto nei confronti di tali atti risulterà al più possibile presentare reclamo, nel caso di vizi ed errori nelle modalità e nei termini di notifica dell'atto impositivo, ma non discutere della base imponibile.

A conferma di quella che sarà l'effettiva portata applicativa della mediazione in materia di tributi locali, si rileva inoltre come lo stesso comma 7 dell'art. 17-*bis*, nel prevedere che, nel caso di esito favorevole della me-

diazione le sanzioni amministrative si *“applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge”*, riconosce implicitamente che in tale procedimento potranno rientrare esclusivamente le controversie relative ad un’omessa o infedele dichiarazione del tributo (per cui il sistema sanzionatorio prevede l’applicabilità da un minimo ed un massimo predefinito per legge) e non, invece, fattispecie di mero omesso versamento, la cui sanzione - per contro - è determinata dal Legislatore, ai sensi dell’art. 13 D. Lgs. n. 472/1997, nella misura del 30% di ogni importo non versato, non riducibile in caso di adesione del contribuente e, quindi, nemmeno in caso di mediazione.

2. L’Ufficio a cui presentare il reclamo - mediazione

Il comma 4 del nuovo art.17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992 prevede che l’Agenzia delle Entrate delle Dogane e dei monopoli provvedono all’esame del reclamo e della proposta di **mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili**. Per gli altri Enti impositori, tra i quali sicuramente i Comuni, questa disposizione si applica solo compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

Quando il governo in sede di attuazione della delega fiscale, ha previsto che i Comuni **gestiscano la mediazione compatibilmente con la propria struttura organizzativa**, ha voluto lasciare la possibilità di istruire e valutare il reclamo, compresa la proposta di mediazione, tramite lo stesso ufficio (o, addirittura, lo stesso soggetto) che ha emesso l’atto.

Con riferimento al reclamo ed alla mancata previsione di un soggetto terzo che si occupi della sua definizione in via amministrativa, si è argomentato che non si tratti di una vera e propria mediazione ma, piuttosto, di **un’autotutela rafforzata e procedimentalizzata**⁽⁶⁾.

6 Così, P. BORIA, Diritto tributario, cit., 499. Per ulteriori interpretazioni si vada cap. I, par. 2.

Se questo può essere condivisibile in presenza di una struttura indipendente ed autonoma all'interno della stessa Amministrazione, a maggior ragione vale nel senso in cui il soggetto che cura la mediazione è lo stesso che ha emesso l'atto.

Il riferimento alla struttura organizzativa, come si dirà nel capitolo IV, sembra orientare i Comuni ad individuare l'organismo che deve gestire la fase di riesame e di mediazione tramite il regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi, più che attraverso il regolamento dei singoli tributi o quello di contabilità.

Si tratta di una riorganizzazione delle proprie risorse umane, con particolare riferimento all'ufficio tributi, che interesserà tutti i Comuni, anche quelli medio - piccoli, che incontreranno sicuramente delle difficoltà ad assolvere questa nuova funzione.

L'ampio potere organizzativo lasciato ai Comuni, fa ritenere che la "struttura" possa essere riferita anche al singolo responsabile del tributo che potrebbe essere chiamato ad esaminare il reclamo.

Nei Comuni di piccole e micro dimensioni è molto probabile che l'Ufficio che emette l'atto e quello chiamato a riesaminarlo finiranno con il coincidere⁽⁷⁾.

7 Il comma 692 della Legge di stabilità 2014 (L. n. 147 del 2013) prevede che il Comune designi il funzionario responsabile dell'Imposta unica comunale cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quella di sottoscrivere i provvedimenti riguardanti tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie riguardanti il tributo stesso. L'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale potrebbe ricomprendere anche la fase di mediazione (cosa che deve comunque essere esplicitata con uno specifico provvedimento), a maggior ragione giacché al funzionario responsabile è stata concessa la rappresentanza in giudizio. Rappresentanza che per le controversie relative ad uno specifico tributo è stata introdotta con la Tares e costituiva una novità ed una deroga ai principi generali che l'affidavano, nel processo tributario, o al Sindaco o al Dirigente o al titolare di posizione organizzativa dell'area cui attengono i tributi. Non è ovviamente detto che chi gestisce la mediazione debba essere lo stesso soggetto (o struttura) che gestisce il contenzioso tributario o abbia la rappresentanza in giudizio.

Tale previsione è giustificata dal fatto che questi Enti territoriali non abbiano personale qualificato in misura sufficiente per creare strutture svincolate ed indipendenti dall'ufficio tributi, che gestisce la fase accertativa. E, d'altro canto, la creazione di tali organismi potrebbe comportare l'attribuzione di una posizione dirigenziale (o di posizione organizzativa, per gli Enti privi di dirigenza), con un costo aggiuntivo per l'Ente.

Nei Comuni di maggiori dimensioni, invece, dove la struttura organizzativa lo permette, è opportuno che l'ufficio designato alla mediazione sia un soggetto diverso ed autonomo da chi ha curato l'istruttoria dell'atto opposto, essendo possibile assegnare la valutazione ad altra struttura quale ad esempio l'ufficio legale/contenzioso⁽⁸⁾.

L'organizzazione dell'Ente, in ogni caso, dovrà avere una sua logica motivazione e tenere conto delle qualifiche professionali e delle responsabilità connesse col ruolo ricoperto.

Nello specifico, l'Ufficio tributi del Comune che emette l'atto deve, con riferimento alle impugnazioni presentate dal 1° gennaio 2016, **indicare nei propri avvisi di accertamento** (o provvedimenti analoghi) **il soggetto al quale presentare il reclamo ed il tentativo di mediazione** (con l'eventuale proposta).

In ragione dello stretto nesso tra l'istanza di mediazione ed il ricorso giurisdizionale, vi è perfetta coincidenza tra legittimazione processuale nel giudizio tributario e la legittimazione a presentare il reclamo - mediazione⁽⁹⁾.

8 A. CHIARELLO, Il D. Lgs. sul contenzioso prevede la creazione di una struttura cui affidare l'esame del reclamo, in *Italia Oggi*, 2015, passim.

9 Per un'analisi più approfondita sul punto si richiama quanto detto nel precedente cap. II, par. 2.

3. I termini e le modalità di presentazione

Il ricorso - reclamo, come detto, deve essere notificato all'Ufficio competente (parte resistente), **mediante notifica con Ufficiale giudiziario o mediante notifica a mezzo del servizio postale o deposito diretto.**

Nel primo caso (mediante Ufficiale giudiziario), la copia del ricorso sarà consegnata al destinatario, mentre l'originale, munito di relazione di notificazione, verrà restituito al richiedente e successivamente da questi depositato presso la segreteria della Commissione tributaria.

Nella seconda ipotesi (notifica a mezzo del servizio postale o deposito diretto), ad essere inviato o depositato dalla controparte sarà l'originale dell'atto, mentre la copia, certificata conforme ad opera dello stesso ricorrente (o del suo difensore tecnico, qualora la presenza sia necessaria) e munita della prova dell'avvenuta spedizione e ricezione da parte dell'Ufficio resistente, dovrà essere depositata successivamente in segreteria della Commissione tributaria.

Qualunque sia la modalità prescelta dal ricorrente, il ricorso - reclamo deve essere **proposto entro il termine di decadenza di cui all'art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992, ossia entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto**, allorché abbia oggetto un provvedimento "espresso"; o, entro il termine legislativamente previsto per la prescrizione del diritto al rimborso (ovvero entro dieci anni), nel caso in cui l'impugnazione abbia ad oggetto il rifiuto tacito di restituzione di maggiori tributi, sanzioni e interessi corrisposti ex art. 19, comma 1, lett. g), D. Lgs. 546/1992.

In quest'ultimo caso, oltre ad un termine massimo entro il quale attivare il procedimento giudiziale il Legislatore ne prevede anche uno minimo, prima del quale il meccanismo processuale non può essere attivato pena improcedibilità della domanda.

Tale termine è stabilito in novanta giorni decorrenti dalla domanda di restituzione la quale, a sua volta, per costituire valida condizione dell'azione,

deve essere stata depositata entro i termini e con le modalità previste dalle singole leggi di imposta ovvero, in mancanza di previsioni espresse, entro il termine di due anni decorrenti dalla data del pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto della restituzione. Ovviamente è **fatta salva la sospensione dei termini processuali**⁽¹⁰⁾, oggi, coincidenti con il periodo compreso tra il 1° ed il 31 agosto (ex art. 1 Legge n.742/1969, così come risultante dalle modifiche apportate dall'art. 16 D. L. n. 132/2014, convertito in L. n. 162/2014).

La notifica del ricorso - reclamo ha **non solo effetti processuali, ma anche sostanziali**.

In primo luogo, avendo implicita natura di **atto di diffida**, comporta la messa in mora, a termini di legge, della controparte, nei casi in cui ciò non sia avvenuto in precedenza.

Comporta inoltre **l'interruzione dei termini prescrizionali** per l'esercizio dei diritti del contribuente i quali, peraltro non decorreranno per tutto il corso del giudizio.

4. La forma ed il contenuto del reclamo - mediazione

Seguendo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con Circ. 38/E del 2015 al fine di semplificare le modalità di instaurazione del procedimento di reclamo - mediazione il nuovo comma 1 dell'art.17-*bis* stabilisce che *"il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa"*

Ciò significa che, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione.

¹⁰ Trattandosi una procedura pre-contenziosa con spiccata vocazione "processuale" ai sensi del comma 2 dell'art. 17-bis.

In sostanza il procedimento di reclamo mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso.

La pregressa disciplina prevedeva, invece, un'apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso, decorsi i termini previsti per la conclusione del procedimento⁽¹¹⁾.

Il venir meno della necessità di presentazione di un'apposita istanza giustifica anche la mancata riproposizione della previgente disposizione che dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso. Nella nuova configurazione il procedimento di reclamo-mediazione è, infatti, connotato al processo.

Per le controversie in questione il contribuente ha, comunque, la facoltà di inserire nel ricorso una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, già esercitabile sulla base del testo normativo antecedente, attraverso la presentazione del reclamo.

Nell'ambito delle controversie relative alle operazioni catastali, tale proposta potrà avere ad oggetto, ad esempio, la modifica del classamento o della rendita catastale determinati dall'Ufficio.

Per individuare il **contenuto del reclamo**, occorre fare riferimento agli elementi essenziali che devono essere presenti nel ricorso.

Pertanto occorre tenere presenti, in quanto compatibili, le disposizioni disciplinanti il ricorso di cui all'art. 18 del D. Lgs. n. 546/1992. Vanno indicati:

- 1) il **Comune** nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo, cui spetta la legittimazione in giudizio;

¹¹ In particolare, la precedente formulazione dell'art. 17-bis prevedeva, al comma 1, che "chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo" e, al comma 9, che "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".

- 2) il **contribuente ed il suo legale rappresentante**, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);
- 3) l'**atto impugnato e l'oggetto del reclamo**;
- 4) i **motivi** del reclamo (che coincidono con quelli dell'eventuale successivo ricorso).

Inoltre, ai sensi del comma 1 dell'art. 17-*bis*, il contribuente **può inserire la motivata proposta di mediazione** completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

L'art. 49 del D. L. n. 90 del 24 giugno 2014, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11 agosto 2014, n. 114, ha previsto che nei procedimenti nei quali il contribuente sta in giudizio personalmente (oggi, in forza della riforma, controversie di valore inferiore ai 3.000 euro), può indicare l'indirizzo di posta elettronica certificata (Pec) al quale vuole ricevere comunicazioni.

Quando, invece, il ricorrente sta in giudizio tramite il proprio legale, le comunicazioni sono effettuate anche mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del D. Lgs. n. 82/2005.

Nel caso in cui il reclamo provenga da una Pubblica Amministrazione, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'art. 76 dello stesso D. Lgs. n. 82 del 2005.

L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo e, quindi, nel caso di procedura di mediazione, nel reclamo.

Per i professionisti c'è l'obbligo di indicare l'indirizzo di Pec, mentre per il contribuente che si difende personalmente, sembra che sussista una semplice facoltà ("può")⁽¹²⁾.

12 M. VILLANI, Processo tributario, le ultime novità legislative, in *Leggi Oggi*, 2014, 9, 22.

Nello stesso D. Lgs. che ha esteso la mediazione ai tributi locali, il Governo ha ampliato i limiti per la difesa personale (oltre che le categorie dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie), elevando la soglia di valore delle controversie da euro 2.582,28 (cinque milioni di lire) a euro 3.000,00.

La mancata indicazione della Pec da parte del ricorrente che si difende personalmente, non comporta alcuna conseguenza processuale circa il deposito in segreteria della Commissione tributaria di tutte le comunicazioni.

Mentre l'assenza della Pec del professionista ovvero la mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, implica che le comunicazioni riguardanti il processo tributario saranno eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.

La notifica tramite Pec degli atti amministrativi è prevista in via generale dal Codice dell'Amministrazione Digitale (anche detto, breviter, CAD).

Anche le notifiche relative al procedimento di mediazione possono essere effettuate tramite Pec in virtù del combinato disposto degli artt. 6 e 48 del suddetto Codice.

La trasmissione del documento informatico per via telematica, eseguita tramite Pec, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo del servizio postale (art. 48, comma 2, del CAD).

La dichiarazione dell'indirizzo Pec, contenuta nell'istanza di reclamo, vincola solo il dichiarante e rappresenta espressa accettazione dell'invio, tramite posta elettronica certificata, da parte delle Pubbliche Amministrazioni, degli atti e dei provvedimenti che lo riguardano (art. 6, comma 1, del CAD).

Il ricorso, e quindi l'istanza-reclamo, è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, dell'art. 18 del D. Lgs. n. 546/1992, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata.

L'oggetto del reclamo deve essere indicato in maniera chiara e puntuale. Se, in sede di reclamo, il ricorrente chiedesse l'annullamento parziale dell'accertamento (o di altro provvedimento) nell'eventuale fase successiva, di fronte alla Commissione tributaria provinciale, gli sarebbe precluso chiedere l'annullamento totale dell'atto impugnato.

Devono essere indicati tutti i motivi del reclamo che il ricorrente intende sottoporre all'attenzione del giudice tributario. L'omissione di una censura nell'atto di reclamo comporterà che lo stesso non è deducibile nemmeno in sede processuale né, tanto meno, d'ufficio.

Un elemento essenziale del reclamo-mediazione è l'indicazione del valore della controversia, indispensabile per stabilire l'obbligatorietà della fase di mediazione.

Ai sensi del comma 1 dell'art.17-*bis* il valore della controversia è determinato secondo le disposizioni di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 546/1992.

Tale norma dispone che *"Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste"*.

Il valore si determinerà, quindi, con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente, al netto di interessi ed eventuali sanzioni.

Quando un atto si riferisca a più tributi, il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente⁽¹³⁾.

13 Così circ. n. 9/E del 19 marzo 2012.

Il reclamo, infatti, in analogia a quanto previsto per i ricorsi cumulativi, può riguardare più atti impugnabili.

Il Comune, però, instaurerà uno specifico procedimento per ciascuno degli atti impugnati, non essendo richiamata dall'art. 17-*bis* l'applicazione dell'art. 29 del D. Lgs. n. 546/1992, che regola la riunione dei giudizi. Al reclamo devono essere allegati gli originali o le copie delle prove ed attestazioni cartacee che il contribuente pensa di depositare in sede di costituzione in giudizio.

Il comma 4 dell'art. 22 del D. Lgs. n. 546/1992 prevede che, insieme all'originale del ricorso notificato (o copia di quello consegnato o spedito per posta), alla ricevuta di deposito (o della spedizione a mezzo posta), alla copia o fotocopia dell'atto impugnato, il ricorrente deve depositare, con il proprio fascicolo, i documenti che produce, in originale o fotocopia. Lo stesso onere sembra incombere sul ricorrente anche in fase di presentazione del reclamo.

La quantificazione del tributo oggetto di mediazione non potrà avvenire su base equitativa (ad esempio la metà del richiesto) **né su considerazioni meramente soggettive** (*"ho la possibilità di pagare tot"*), ma dovrà essere adeguatamente motivata su considerazioni di fatto e/o di diritto.

Il reclamo non è soggetto ad imposta di bollo.

Il contributo unificato è dovuto solamente in sede di deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, nel caso in cui il procedimento di mediazione sia stato esperito con esito non positivo. Serve ricordare che la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso (prima del 2 marzo 2014 la mancata presentazione del ricorso era indicata dal Legislatore come causa di inammissibilità).

5. Gli effetti della presentazione del reclamo: la sospensione della riscossione.

La Legge di Stabilità 2014 aveva aggiunto, all'art. 17-*bis*, il comma 9-*bis* che recitava *“La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all’atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all’articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d’imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità”*. Con l’approvazione del D. Lgs. n. 156/2015 è il comma 8 dell’art. 17-*bis* a sancire la sospensione della riscossione e del pagamento fino a novanta giorni dalla data di notifica. Resta, comunque, confermata la disciplina degli interessi.

Il Comune, quindi, non procederà all’affidamento del carico (nei casi di accertamento esecutivo o successiva intimazione di pagamento), e **dovrà comunicare la sospensione all’agente della riscossione** (qualora vi sia un ruolo) ed, in ogni caso, non procederà all’iscrizione a ruolo.

La sospensione opera **solo durante i novanta giorni previsti per la procedura di mediazione**, mentre sono, comunque, dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d’imposta e la possibilità di avvalersi delle disposizioni speciali in materia di riscossione straordinaria (art. 29, comma 1, lett. c) del D. L. n. 78/2010 e art. 15-*bis* del D.P.R. n. 602/1973).

Nel reclamo proposto avverso atti dell’Agenzia delle Entrate, era previsto che al procedimento si applicassero le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell’art. 22 del D. Lgs. n. 546/1992, in quanto compatibili. La stessa disciplina dovrebbe valere anche per la mediazione rispetto agli atti del Comune.

Da ciò è derivato, a partire dal 1° gennaio 2016, che il reclamo deve essere notificato, a pena d’inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato.

Ai sensi del comma 3 dell’art. 6 del D. Lgs. n. 218 del 1997, in caso di

presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione dell'eventuale, successivo reclamo, è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione.

Al termine di proposizione del reclamo - mediazione si dovrebbero applicare anche le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

La nuova sospensione feriale dei termini processuali coincide, dal 2015, con l'intero mese di agosto.

Prima del D. L. n. 132/2014 il periodo feriale iniziava a decorrere dal 1° agosto e terminava il 15 settembre. Dopo l'approvazione del decreto, il termine feriale decorreva dal 6 al 31 agosto, ma in sede di conversione è stato fissato dal 1° al 31 di agosto.

La notifica del reclamo al Comune produrrà, poi, l'effetto (sostanziale) **di interrompere il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto.**

Il comma 9 dell'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992 stabilisce che *"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. I termini di cui agli artt. 22 e 23 decorrono dalla predetta data"*

Se il Comune respingesse il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrerebbero dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

6. La fase di trattazione

6.1 Considerazioni preliminari. L'importanza del contraddittorio nella fase di trattazione

L'art. 39, comma 10, D. L. n. 98/2011, relativamente ai rappresentanti dell'Agenzia delle Entrate ha disposto che *"Ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122."*

Il richiamato art. 29, comma 7, del D. L. n. 78/2010 prevede che *"Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n.20, è limitata alle ipotesi di dolo"*

Tali norme garantiscono **autonomia ed indipendenza** ad un ufficio che è investito di ampi margini di discrezionalità e, per questo motivo, potrebbe essere frequentemente chiamato a rispondere del proprio operato, sotto il profilo della responsabilità amministrativo-contabile.

Per effetto degli articoli appena citati, la responsabilità dei funzionari preposti all'Ufficio per la mediazione, in sede di giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

La gestione della mediazione deve, comunque, garantire un'efficace azione amministrativa strettamente ancorata ai principi di legittimità ed imparzialità dell'azione amministrativa.

La struttura che gestisce la fase della mediazione deve perseguire l'interesse pubblico senza abusare della posizione o dei poteri, rispettando i

principi di integrità, correttezza, buona fede, proporzionalità, obiettività, trasparenza, equità e ragionevolezza.

Coloro che sono chiamati a valutare sulla possibile mediazione devono, inoltre, astenersi, in caso di conflitto d'interessi e non usare a fini privati le informazioni delle quali dispongono per ragioni di ufficio.

La procedura seguita deve garantire la piena parità di trattamento tra i contribuenti a parità di condizioni e i dirigenti o funzionari comunali devono astenersi da azioni arbitrarie che abbiano effetti negativi sui contribuenti o che comportino discriminazioni basate su sesso, nazionalità, origine etnica, caratteristiche genetiche, lingua, religione o credo, convinzioni personali o politiche, appartenenza a una minoranza nazionale, disabilità, condizioni sociali o di salute, età ed orientamento sessuale o su altri diversi fattori.

Sussiste un obbligo di astensione in caso di conflitto d'interessi anche con parenti o affini entro il secondo grado ovvero il coniuge o il convivente o di persone con cui abbia "*frequentazione abituale*" ovvero di presenza di condizioni d'inimicizia, di debito e, più generalmente, in tutti i casi in cui sussistano gravi ragioni di convivenza.

La nozione di conflitto d'interessi riguarda quelli di qualsiasi natura, anche non patrimoniali, come quelli derivanti dall'intento di voler assecondare pressioni politiche, sindacali o dei superiori gerarchici.

Si tratta di previsioni che si aggiungono a quelle previste dalla L. n. 190/2012 come modificata alla L. n. 241/2000.

L'introduzione dell'istituto della mediazione deve essere tenuto in considerazione anche in sede di aggiornamento del piano triennale per la prevenzione della corruzione.

Ogni anno il piano triennale per la prevenzione della corruzione deve contenere le schede di programmazione delle misure di prevenzione uti-

li a ridurre la probabilità che il rischio di eventi corruttivi si verifichi, in riferimento a ciascuna area organizzativa, con indicazione per ciascuna misura degli obiettivi, della tempistica, dei responsabili, degli indicatori e delle modalità di verifica dell'attuazione.

Il contraddittorio con il contribuente, in sede di tentativo di mediazione, è una fase di grande rilevanza.

L'unico caso in cui il contraddittorio può pacificamente essere escluso è quello in cui la controparte **accolga integralmente la motivata proposta di mediazione.**

In tutti gli altri casi, si tratta di **una fase non obbligatoria ma necessaria.** Il contraddittorio è opportuno anche nell'ipotesi che l'ufficio ritenga che non sussistano possibilità di mediazione.

Malgrado la norma non lo imponga come adempimento necessario ed ineludibile, parte della dottrina⁽¹⁴⁾ sostiene non si possa precludere al contribuente la partecipazione al procedimento, anche in relazione a quanto previsto sia dall'ordinamento interno che dalla disciplina europea.

L'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000, infatti, sancisce che i rapporti fra contribuente e Amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

Una parte della giurisprudenza di merito⁽¹⁵⁾ ha ritenuto che qualunque attività comporti l'esame in ufficio di documenti prodotti dal contribuente, quest'ultimo deve esser messo in condizione di conoscere le rilevazioni eseguite e le contestazioni effettuate, per consentirgli di difendersi, presentando le opportune osservazioni.

14 Su tutti L. CATANIA, Il reclamo e la mediazione rispetto ai tributi locali: l'art.17-bis del D. Lgs. 546/1992 alla luce delle modifiche apportate dal D. Lgs. 156/2015, cit., 50 ss.

15 Commissione tributaria regionale Lombardia n. 150/22/2010 e n. 38/38/2011; Commissione tributaria regionale Toscana n. 68/2009; Corte di Cassazione, sentenza n. 21153/2008.

La Corte di Giustizia europea⁽¹⁶⁾ ha affermato che, rispetto alle decisioni che incidono sensibilmente sugli interessi dei contribuenti, questi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali s'intende fondare la decisione.

Secondo i principi più volte affermati dalla Corte di Giustizia, il contribuente deve potere fornire spiegazioni rispetto al rilievo contestato. Ciò vale sicuramente rispetto alla fase di accertamento, ma può essere vero anche nella procedura per la ricerca di una mediazione.

La partecipazione del contribuente al contraddittorio, e **utile per porre il Comune in condizione di tenere in conto di tutti gli elementi del caso** e di correggere eventuali errori di valutazione degli atti, conseguenti all'esame degli stessi.

L'obbligatorietà del contraddittorio è stata in effetti più volte affermata rispetto alla fase di accertamento in forza del comma 7 dell'art. 12 dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000)⁽¹⁷⁾.

La Commissione tributaria regionale del Molise⁽¹⁸⁾, su tali presupposti, ha annullato un avviso di accertamento Tarsu fondato sullo scostamento tra superficie dichiarata e quella catastale, solo perché non era stato attivato il contraddittorio. Secondo i giudici tributari molisani, il Comune avrebbe dovuto avvalersi del potere di accedere, alla presenza dell'interessato, nei locali. Il contribuente avrebbe potuto così presentare le proprie os-

16 Corte di Giustizia europea, causa C-349/07.

17 Su tutti G. MARONGIU, La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente, in *Corr. trib.*, 2010, 3051; ID., Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità, in *Corr. trib.*, 2011, 474; ID., Contribuente più tutelato nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento, in *Corr. trib.*, 2011, 1719. In maniera differente secondo un "principio di immanenza del contraddittorio nel sistema tributario" si veda R. MICELI, Il contraddittorio pre - contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 345 ss..

18 Commissione tributaria regionale Molise, Sezione di Campobasso, sentenza 3 marzo 2015 n. 7.

servazioni, entro sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione, rispettando il diritto al contraddittorio.

È chiaro che il comma 7 dell'art. 12 della L. n. 212/2000 riguarda il processo verbale di constatazione e l'avviso di accertamento e non interessa direttamente la mediazione tributaria, ma la pronuncia dei giudici molisani ribadisce il principio della necessaria cooperazione tra Amministrazione e contribuente che non può essere eluso, nemmeno nella procedura di mediazione⁽¹⁹⁾.

Altri autori, invece, a fronte della funzione deflattiva dell'istituto del reclamo mediazione, definito dalla prassi erariale come *“strumento obbligatorio, che consente un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché una verifica della possibilità di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, che la controversia prosegua avanti al giudice”*, ritengono che⁽²⁰⁾, in capo all'ente impositore, sia stato posto un obbligo di instaurare correttamente la procedura di mediazione garantendo al contribuente la possibilità di partecipare attivamente al procedimento, il quale dovrà concludersi (nel rispetto delle norme sul procedimento amministrativo della L. n. 241/1990) con un provvedimento espresso e motivato, che potrà tuttavia essere adottato in forma semplificata qualora l'istanza risulti manifestamente infondata o irricevibile.

Tale interpretazione è confermata dal comma 5 del nuovo art. 17-*bis*, il quale prevede che l'ente impositore, se non intende accogliere il reclamo, o l'eventuale proposta di mediazione presentata dal contribuente, formula (meglio, è tenuto a formulare) d'ufficio una propria proposta,

19 Per quanto riguarda sempre la fase di accertamento si è registrata anche la pronuncia della Corte Costituzionale (sentenza n. 132 del 2015) che ha affermato l'importanza della partecipazione del cittadino-contribuente ai procedimenti tributari che lo riguardano. La Corte si è pronunciata rigettando una presunta illegittimità costituzionale della norma che prevede, pena nullità degli atti, il contraddittorio preventivo con il contribuente al quale si contesta l'abuso di diritto.

20 Cfr. V. FOGAGNOLO, Le problematiche tecnico - procedurali legate all'applicazione del reclamo/mediazione ai tributi locali, cit., 47.

avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa⁽²¹⁾, proprio perché l'obiettivo è quello di evitare l'instaurazione di un contenzioso dall'esito incerto che potrebbe portare alla soccombenza dell'ente impositore con conseguente condanna alle spese processuali, nonché (astrattamente) a configurare un'ipotesi di responsabilità per danno erariale.

A fronte di tale disposizione appare evidente **l'importanza della convocazione del contribuente in sede di reclamo**⁽²²⁾, che nella maggior parte dei casi potrà tradursi in una convocazione formale del contribuente, per tentare di esperire la mediazione e specificare, nell'ambito di un apposito verbale, le motivazioni che abbiano portato l'ente ad accogliere, ovvero a rigettare parzialmente o totalmente il reclamo proposto dal contribuente.

Bisogna precisare che l'Ufficio potrebbe anche emanare un provvedimento di rigetto senza preventiva convocazione, nel momento in cui l'ente stesso dovesse ritenere palesemente pretestuose, o comunque, non tali da incidere sull'atto impositivo le eccezioni formulate dal contribuente in sede di reclamo, per evitare un inutile appesantimento della procedura, con i conseguenti costi indiretti, derivanti dal tempo dedicato alla convocazione del contribuente e dalla necessità di predisporre il relativo verbale.

Precisato che, in assenza di specifica disciplina dettata a livello normativo per definire a livello procedurale **l'iter della mediazione, sarà opportuno che l'ente locale provveda a disciplinare tali aspetti a livello regolamentare**, si evidenzia che - a fronte del generale richiamo di cui al 17-*bis* alla disciplina dell'accertamento con adesione - il Comune sarà tenuto, ai fini della convocazione del contribuente a rispettare il dettato dell'art. 6, com-

21 Si veda il par. 6.2. del presente capitolo.

22 Secondo V. FOGAGNOLO, Le problematiche tecnico - procedurali legate all'applicazione del reclamo/mediazione ai tributi locali, cit., 43, "la convocazione del contribuente in sede di reclamo non costituisce un atto discrezionale, che l'ente impositore potrebbe anche decidere di non adottare (...) bensì rappresenta un atto dovuto".

ma 4, del D. Lgs. n. 218/1997 (il quale prevede che *“entro 15 giorni dalla ricezione dell’istanza di cui al comma 2, l’ufficio anche telefonicamente o telematicamente formula al contribuente l’invito a comparire”*), così come redigere un apposito verbale del procedimento di reclamo/mediazione, nell’ambito del quale l’indicazione delle proposte formulate dalle parti ai fini della eventuale definizione concordata della controversia costituirà un elemento essenziale per definire la futura eventuale ripartizione delle spese di lite tra le parti, nel momento in cui la mediazione dovesse chiudersi con esito negativo e la controversia dovesse di conseguenza essere sottoposta al giudizio della Commissione tributaria.

Tornando agli aspetti più strettamente procedurali, nella mediazione tributaria, l’Ufficio invita il contribuente al contraddittorio, senza forme particolari, essendo possibile inoltrare la convocazione al contribuente anche tramite posta elettronica ordinaria.

Ovviamente l’invito deve contenere oltre la data, l’ora ed il luogo della convocazione, anche un chiaro e specifico riferimento alla pratica che si vuole trattare.

La convocazione per posta ordinaria ha il vantaggio di essere poco onerosa, ma ha il grosso svantaggio di non potere essere provata.

Nel corso del contraddittorio, l’Ufficio si confronterà con il contribuente sui motivi del reclamo, sulla sussistenza di documenti non conosciuti dall’Ente impositore, sugli orientamenti giurisprudenziali, contrari o favorevoli alle posizioni del Comune.

Al contraddittorio il contribuente può partecipare personalmente oppure conferire procura al proprio difensore.

L’esito del contraddittorio è trasposto in un apposito verbale che dovrà essere sottoscritto dal contribuente (o dal suo difensore munito di procura) e dal dirigente o dal titolare di posizione organizzativa che può impegnare il Comune verso l’esterno.

Nel provvedimento di rigetto, totale o parziale, del reclamo devono essere indicati i motivi di non accoglimento delle censure avanzate dal contribuente e delle sue proposte di mediazione. Frasi stereotipate non possono essere considerate sufficienti per ritenere che la fase del contraddittorio sia stata validamente effettuata.

La sottoscrizione dell'accordo di mediazione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi. Il procedimento s'intende concluso e l'accordo raggiunto al momento dell'ultima sottoscrizione.

Qualora il contribuente non si presenti al contraddittorio, il dirigente o funzionario incaricato annota la "mancata presentazione" dello stesso.

6.2. La trattazione in senso stretto

Il disposto normativo del più volte citato art. 17-*bis*, certamente **circoscrive la discrezionalità**, nella fase di valutazione del ricorso/reclamo e della eventuale proposta di mediazione.

Si tratta di criteri oggettivi, che devono connotare il comportamento degli Enti impositori e dei soggetti riscossori nella fase di mediazione.

Il primo di tali criteri è quello dell'“eventuale incertezza delle questioni controverse”.

Con tale accezione il Legislatore ha voluto riferirsi ad una incertezza rilevabile dalle contestazioni formali e sostanziali che emergono al momento della presentazione del reclamo e della proposta motivata di mediazione. Un'incertezza che attiene la rideterminazione della pretesa tributaria e può ritenersi che si riferisca, considerata la genericità, tanto agli elementi fattuali (ovvero problematiche di natura estimativa o di rilevanza economica di alcuni fatti), quanto agli elementi giuridici (ovvero relativamente all'interpretazione delle norme che non può essere riscontrata in precedenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità o di merito).

Tale incertezza consente all'Amministrazione di valutare la possibilità di una composizione bonaria della nascente controversia. Non v'è, dunque, una disposizione del debito tributario inteso nella sua portata civilistica. Si tratta, piuttosto, di **un'analisi tecnica**.

Il secondo criterio, invece, si riferisce al "grado di sostenibilità della pretesa". Questa valutazione, a differenza della precedente, non attiene, *stricto sensu*, alle vicende relative alla formazione, nel caso di specie, dell'obbligazione tributaria, ma riguarda **l'esame del possibile ed eventuale esito procedimentale-processuale**. In altri termini, l'Amministrazione esamina i documenti in suo possesso ed ogni altro elemento che giustifichi la pretesa tributaria in relazione al processo. Potrebbe considerarsi come **un'analisi della "strategia" processuale** che potrebbe indurre l'ufficio a non considerare conveniente la prosecuzione della controversia e valutare la via stragiudiziale con la conclusione di un accordo nella procedura di mediazione.

Una siffatta lettura potrebbe risultare **conforme al principio di "economia processuale"**, che si traduce nella riduzione delle controversie e al contenimento dei tempi dei processi non rientranti nell'art. 17-bis.

Non si tratterebbe di un parametro che consente, *sit et simpliciter*, la rinuncia, tanto nell'*an* quanto nel *quantum* della pretesa erariale, attraverso un mero accordo tra due parti, bensì di considerare la fondatezza fattuale e giuridica dell'atto impositivo in relazione alle doglianze e alle proposte conciliative avanzate dal contribuente, ancorando tale valutazione a elementi il più possibile oggettivi.

Il terzo ed ultimo criterio richiama il principio dell' "economicità dell'azione amministrativa". Tale criterio affonda le sue radici nella L. n. 241/1990 all'art. 1 e direttamente nella **Costituzione con l'art. 97**.

Si intende "economica" l'azione dell'Amministrazione, "*quando raggiunge i risultati col minimo mezzo, ossia col minimo dispendio di risorse*".

Tale criterio è indubbiamente il più rilevante e, sotto certi aspetti, il più discusso. Sembrerebbe ammettere, almeno nella sua generica formulazione, una “negoziazione” della pretesa erariale.

Criterio espressamente previsto sia per l’istanza di autotutela (artt. 7 e 8, D.M. n 37/1997) sia per la transazione fiscale.

Lettura che trova riscontro nell’art. 7, D. M. n. 37/1997, il quale ha fornito una definizione di economia in relazione al potere di autotutela dell’amministrazione.

L’art. 7, recita: *“1. Tenuto conto delle rilevazioni previste dall’articolo 6 e della giurisprudenza consolidata nella materia, le direzioni dei Dipartimenti impartiscono direttive per l’abbandono delle liti già iniziate, sulla base del criterio delle probabilità della soccombenza e della conseguente condanna dell’Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio. Ad analoga valutazione è subordinata l’adozione di iniziative in sede contenziosa.*

2. Ai fini di cui al comma precedente è presa in considerazione anche l’esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse.”

In altri termini, riguarderebbe una valutazione dei costi riguardanti il proseguimento dell’azione innanzi al giudice e il risultato conseguibile, invece, attraverso l’istituto della mediazione.

Esiguità della pretesa o la dubbia fondatezza delle ragioni dell’Ente impositore, potrebbero far pensare che l’Amministrazione possa “rinunciare”, non nel senso di un annullamento parziale o totale del debito, come nel caso dell’istanza di autotutela o del reclamo, bensì, attraverso “reciproche concessioni” ad una diversa quantificazione della pretesa svincolata da parametri e criteri oggettivi.

Sotto il profilo letterale, il criterio dell’economicità, che sembra avvalorare la tesi del carattere transattivo della mediazione, **non può certamente**

assegnare un carattere meramente dispositivo all'istituto, leggendolo assieme agli altri parametri. Nel suo insieme, infatti, i limiti imposti dall'art. 17-*bis* possono fornire una diversa spiegazione.

Tale criterio è stato adoperato dal Legislatore per la prima versione della transazione fiscale. In tale caso, si parlava di "economicità" e "proficuità".

In primo luogo, la facoltà dell'Amministrazione di definire il rapporto tributario per mezzo della mediazione, è esercitata quanto congiuntamente questa si sia attenuta ai parametri summenzionati. Si tratta, più precisamente, di una valutazione non tanto sulla sussistenza dell'obbligazione tributaria, bensì di una **disamina "estimativo - giuridica" del fatto oggetto di imposizione**, in relazione al grado di incertezza, sostenibilità ed economicità.

L'attività che è chiamata a compiere l'Amministrazione non può essere ascritta nell'alveo del potere discrezionale in senso proprio e l'accordo che si raggiunge adottando l'istituto della mediazione è condizionato dalla sussistenza di tali elementi. Considerata l'importanza dei parametri indicati dallo stesso Legislatore si può ipotizzare **che parte necessaria ed imprescindibile dell'accordo sarà la motivazione che ha indotto le parti alla conclusione bonaria della lite fiscale.**

Il carattere necessario della motivazione può rinvenirsi in due riferimenti normativi. Il primo si riferisce alla responsabilità prevista per funzionari preposti per la conclusione delle procedure relative agli strumenti deflattivi. Dovranno emergere dall'accordo le ragioni che hanno indotto l'Amministrazione a rinunciare (annullamento) o a riformulare la pretesa, indicando i principi in esame. L'obbligo di motivazione, infine, può, *a contrario*, desumersi da quanto dispone l'art. 17-*bis*, in caso di non accoglimento della proposta di mediazione. La parte soccombente nel successivo giudizio tributario non può essere condannata alle spese e alla somma tenuta a versare alla parte vincitrice, a titolo di rimborso della procedura, solo se ricorrano giusti motivi indicati nella motivazione che hanno indotto l'Amministrazione a rinunciare (annullamento) o a riformulare la pretesa, indicando in principi in esame.

Si spiega, quindi, il ruolo preminente nell'accordo del suo contenuto. Quanto sopra osservato, consente di assegnare un significato diverso alla mediazione fiscale rispetto al suo istituto civilistico più vicino, ovvero la transazione. In effetti, le parti non sono pienamente libere di disporre del contenuto dell'obbligazione. I limiti imposti all'Amministrazione e, di conseguenza, riflessi sul contribuente, condizionano l'ampiezza dell'accordo. In altri termini lo scopo del Legislatore, a parere di chi scrive, senza ombra di dubbio, era quello di introdurre, nel sistema fiscale, uno strumento efficace teso alla riduzione della conflittualità in ambito tributario, e con l'intento di ridurre il carico di ruoli innanzi al giudice tributario, prevedendo anche criteri di valutazione, caso per caso del fatto controverso e del suo quadro normativo di riferimento, che, come spesso accade, in ambito fiscale, appare frammentario e disorganico.

Tali finalità, almeno nelle intenzioni, sono state limitate con parametri ben precisi, al fine di evitare una non uniforme applicazione dell'istituto sul territorio nazionale, oltreché ridurre l'istituto ad una transazione nel senso civilistico del termine, con un possibile abbattimento, o peggio ancora, uno "sconto" della pretesa, senza una valida ragione fattuale e giuridica. Non si registra, pertanto, un bilanciamento di interessi di due autonome parti, quanto piuttosto una valutazione rigorosa sia in fatto, sia in diritto non ascrivibile ad una attività propriamente discrezionale.

Proseguendo l'analisi della fase pre - contenziosa, bisogna soffermarsi necessariamente sull'altra componente introdotta con l'art. 17-bis ovvero la *"proposta di mediazione"*

In effetti, in base al comma 1 dell'art. citato, il ricorso che produce anche gli effetti di un reclamo **può essere corredato anche di una proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.**

In aggiunta al ricorso, che si ripete, produce anche gli effetti di un reclamo, da un punto di vista procedurale, ed ovviamente contiene le contestazioni formali e sostanziali quindi, con una natura "oppositiva/impugnatoria",

in un'ottica deflattiva, il contribuente ha la possibilità di presentare anche una diversa rideterminazione della pretesa impositiva.

La procedura *de qua* consente all'Amministrazione preposta di non accogliere l'istanza di reclamo (eventuale) mediazione, ma può, comunque, d'ufficio, formulare, contestualmente, una proposta di mediazione alternativa, tenendo conto *"dell'incertezza delle questioni controverse"*

Con tale criterio, deve intendersi l'incertezza non solo sui fatti a fondamento della pretesa tributaria, ma anche l'interpretazione da assegnare ad una specifica norma da applicare al caso di specie. È proprio l'Amministrazione finanziaria (Circ. n. 9/2012 par. 5.4.1) a fornire una definizione di "certezza", riprendendo, quanto previsto dall'art. 360-*bis*, c.p.c. in tema di inammissibilità del ricorso per cassazione, quando il provvedimento ha deciso su una questione giuridica in modo conforme alla giurisprudenza della Corte.

In altre parole, in merito all'incertezza sulla questione controversa in primo luogo l'ufficio deve valutare **se vi siano certezze rappresentate dalla presenza di un orientamento rappresentato dalla giurisprudenza di legittimità**, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso potrebbe essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte.

Tale assunto si comprende in considerazione dell'introduzione della modifica dell'art. 360-*bis*, primo comma, n. 1 c.p.c., secondo il quale il ricorso è inammissibile *"quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa."*

In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Cassazione, su questioni controverse, l'ufficio preposto, può verificare l'orientamento delle Commissioni tributarie favorevoli alle posizioni espresse dal contribuente, al fine di motivare una proposta di mediazione ritenuta altresì opportuna alla luce degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa e della economicità dell'azione amministrativa.

La circ. n. 9/E nella conclusione della trattazione in merito alla certezza giurisprudenziale precisa che, **quanto vi sia un orientamento giurisprudenziale consolidato a favore della posizione assunta dal contribuente nell'atto impugnato è opportuno favorire un accordo di mediazione**, anche se nelle conclusioni specifica meglio che, nel caso in cui l'amministrazione non abbia prestato adesione al costante orientamento giurisprudenziale con apposito documento di prassi agli uffici, per preminenti esigenze di uniformità e d'imparzialità, è esclusa la possibilità di mediare.

Con il riferimento **al criterio del grado di sostenibilità della pretesa** ci si intende riferire alla fondatezza e certezza dei documenti e degli elementi fattuali su cui si basa la rettifica dell'amministrazione e la sostenibilità della difesa nella fase giudiziale successiva.

Certamente, la valutazione, benché sia fatta da ufficio diverso da quello che materialmente ha emesso l'atto reclamabile e mediabile, non sembra essere realizzata pienamente, mancando l'imparzialità e la terzietà.

Infine, il principio di *"economicità dell'azione amministrativa"* è ripreso dall'art. 1, comma 1, L. n. 241/1990, secondo cui *"l'attività amministrativa... è retta dai criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza"*. Esso è correlato con la scarsa sostenibilità della controversia e quindi di ottimizzazione dei procedimenti, non solo come ottimizzazione economica, ma quale impegno di non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi realizzando una rapida ed efficiente conclusione nel rispetto dei principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza⁽²³⁾.

23 Secondo le disposizioni contenute nella circ. 9/E, in tema di "L'incertezza della questione controversa" si legge che nel sistema giuridico italiano non trova applicazione il "precedente giurisprudenziale" ovvero il principio di common law in base al quale una sentenza può esplicitare effetti anche su soggetti che non sono stati parti del giudizio. Infatti, ai sensi dell'art. 2909 c.c. "L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa". Conseguentemente è possibile ritenere che in via di principio, ogni questione giuridica proposta nell'ambito di un processo è "incerta" fino al momento in cui non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato che definitivamente

“accerti” la questione giuridica controversa. Occorre tuttavia rilevare che, a seguito delle modifiche introdotte dall’art. 47, comma 1, lettera a) della L. n. 69 del 18 giugno 2009, l’art. 360-bis, primo comma, n. 1 c.p.c. attualmente dispone che “Il ricorso è inammissibile: 1) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l’esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l’orientamento della stessa”; (Cfr. circ. n. 22/E del 2011). In altri termini, il Legislatore ha previsto l’inammissibilità del ricorso per cassazione quando la questione giuridica con esso sollevata sia difforme dalla giurisprudenza della Suprema Corte e i motivi di impugnazione proposti dall’istante non prospettino sufficienti elementi per ritenere possibile un mutamento di posizione interpretativa da parte della Cassazione. Ne consegue che, attualmente, è possibile ritenere che anche in relazione a questioni di diritto sia individuabile una “certezza” rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di Cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte. Orbene, nell’eventualità che la posizione assunta nell’atto impugnato contrasti con siffatto orientamento giurisprudenziale si rende opportuno favorire un accordo di mediazione, sulla base dell’eventuale proposta formulata dal contribuente o, diversamente, elaborata dall’Ufficio. In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Suprema Corte, la proposta di mediazione sulla questione giuridica può essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente, se del caso tenuto conto altresì degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell’economicità dell’azione amministrativa. Come infatti già chiarito precedentemente, l’Ufficio procede con la fase di vera e propria mediazione ogniqualvolta, in caso di possibile esito sfavorevole o parzialmente sfavorevole del contenzioso, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello della controversia. Per converso, ciò comporta che la pretesa ritenuta sostenibile va difesa in ogni stato e grado del giudizio. È il caso di precisare che, in adesione a preminenti esigenze di uniformità e imparzialità del comportamento degli Uffici, 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.

Ed ancora, nella stessa circ. n. 9/E, in tema di “Il grado di sostenibilità della pretesa” si legge che tale criterio appare funzionale alla necessità che, nella trattazione della mediazione l’Ufficio esamini le questioni di fatto basandosi sostanzialmente sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi adottati dall’istante. Si ritiene in particolare che la scarsa sostenibilità della pretesa sia sufficiente a motivare la mediazione su questioni di fatto. Al riguardo, le valutazioni di opportunità, evidenziate nel precedente punto sotto il profilo delle questioni di diritto risolte dalla Cassazione, vanno estese alla giurisprudenza di merito relativamente alle questioni di fatto sollevate nell’istanza di mediazione. In sintesi, la proponibilità dell’accordo di mediazione è direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito. Va ulteriormente precisato che la giurisprudenza da prendere in considerazione è essenzialmente quella della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione, a condizione che sia condivisa o, nell’ipotesi negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione. Infine, sempre nella stessa circ., in tema di “Il principio di economicità dell’azione amministrativa” si legge che, ai sensi dell’art. 1, comma 1 della L. n. 241 del 7 Agosto 1990 “L’attività amministrativa ...è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità

Bisogna osservare che tale criterio, ai sensi dell'art. 3, D. L. n. 138/2002, convertito con modifiche dalla L. n. 178/2002, doveva guidare gli Uffici anche nelle decisioni sulla transazione dei tributi iscritti a ruolo.

Pertanto la facoltà dell'Amministrazione di definire il rapporto tributario, per mezzo della mediazione, deve trovare riferimento ai "parametri di criterio" indicati. La valutazione dovrà così incidere sulla disamina "estimativo - giuridica" del fatto oggetto di imposizione, in relazione al grado di incertezza, sostenibilità ed economicità e parte necessaria ed imprescindibile dell'accordo sarà la motivazione che ha indotto le parti alla definizione consensuale della controversia.

Nella procedura di mediazione trova applicazione, in virtù dell'art. 39, comma 10, D. L. n. 98/2011, convertito con modifiche dalla L. n. 111/2011, e del richiamo all'art. 48, cit., la sola responsabilità per dolo dei rappresentanti dell'Ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo, stando a significare che, almeno per quanto riguarda il regime della responsabilità, il Legislatore ha inteso equiparare la mediazione con gli altri strumenti deflattivi del contenzioso, richiamati dall'art. 29, comma 7, D. L. n. 78/2010, convertito con modifiche dalla L. n. 122/2010.

La fase amministrativa è introdotta necessariamente con la notificazione all'Ente impositore e/o all'Agente o al Concessionario della riscossione del ricorso, che produce anche gli effetti di un reclamo.

e di trasparenza". Il principio di economicità va, quindi, inteso non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti, vale a dire come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza. Si tratta di criterio che sostanzialmente accompagna i precedenti, in quanto individua, in special modo a fronte di una scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di procedere alla mediazione della pretesa tributaria. In tale valutazione va considerato anche il rischio di soccombenza nelle spese di lite.

La proposta di mediazione costituisce solo una facoltà assegnata al contribuente, che può essere contenuta nel reclamo - ricorso o, d'ufficio essere presentata al contribuente dal soggetto destinatario della notificazione del reclamo - ricorso, se ed in quanto ritenuta opportuna.

Il procedimento, quindi, si ritiene **correttamente avviato, se è introdotto con il ricorso, laddove pur manchi la proposta di mediazione, mentre, non può certamente affermarsi il contrario**, ove, se si verificasse (presentazione della sola proposta di mediazione) si realizzerebbe una ipotesi di improcedibilità, a seguito delle modifiche apportate dalla c.d. "*Finanziaria 2014*". Ciò sta ad evidenziare il ruolo "marginale e residuale" che occupa la mediazione nella fase pre - contenziosa.

Le **ipotesi di definizione del procedimento**, possono essere diverse e molteplici.

La prima attiene al "**silenzio**" dell'**Ufficio** competente a conoscere la controversia. Il silenzio si perfeziona nei novanta giorni successivi alla data di notificazione del ricorso, termine entro il quale, ai sensi dell'art. 2, comma 2, deve essere conclusa la procedura di mediazione, e da cui decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, ovvero per procedere all'iscrizione a ruolo presso la Commissione tributaria competente del ricorso.

La seconda ipotesi, invece, prevede l'**accoglimento del reclamo**, con conseguente **annullamento della pretesa tributaria**.

In questo caso, sembra corretto l'accostamento degli effetti di tale decisione con quelli che si producono in sede di autotutela, ai sensi dell'art. 2-*quater*, D. L. n. 564/1994, convertito con modifiche dalla L. n. 656/1994.

La terza ipotesi riguarda il **rigetto del reclamo** o della proposta di mediazione comunicato prima della decorrenza del termine dei novanta giorni.

In tal caso, secondo parte della dottrina⁽²⁴⁾, per la decorrenza del termine per il deposito del ricorso, in Commissione tributaria, occorre comunque attendere la decorrenza dei novanta giorni.

Il ricorrente che anticipasse la iscrizione a ruolo del ricorso, incorrerebbe nel provvedimento di cui al comma 3 dell'art. 17-*bis* ovvero *"... se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo."*

Nella specie, tuttavia, il rinvio della trattazione non sarebbe finalizzato all'esame del reclamo, in quanto tale fase si sarebbe già conclusa con il rigetto del reclamo e/o della proposta di mediazione, bensì a rendere procedibile la trattazione della causa.

Ne consegue che la Commissione tributaria, ove rilevi che la costituzione è avvenuta in data anteriore ai novanta giorni senza che risulti essere stato instaurato il procedimento di mediazione da parte dell'ente impositore dovrà rinviare il giudizio (anche con provvedimento pronunciato fuori udienza, per evitare di fare comparire le parti per un'udienza sostanzialmente inutile, che si dovrebbe concludere solo con un rinvio dell'udienza per mancata proposizione dell'istanza di mediazione e per consentire l'esame del reclamo in sede amministrativa), verificando tuttavia, al momento della successiva discussione del ricorso, una volta decorso il termine di novanta giorni, che la mediazione sia stata in ogni caso effettuata tra le parti.

Tale problema si porrà soprattutto nel caso in cui il contribuente abbia proposto ricorso nei confronti di un atto soggetto a reclamo/mediazione ed abbia contestualmente richiesto la sospensione dell'atto impugnato, procedendo poi al deposito del ricorso nel termine di trenta giorni: in tale ipotesi, la fissazione dell'udienza di discussione dell'istanza cautela-

24 Cfr. B. CUCCHI, F. SIMONELLI, C. DOMINICHINI, Manuale tecnico operativo della mediazione e conciliazione tributaria riformato al D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, Ospedaletto, 2016, 71. Contra, L. CATANIA, Il reclamo e la mediazione, cit., 57.

re potrebbe infatti intervenire prima del decorso del termine di novanta giorni obbligatoriamente destinato allo svolgimento della procedura di reclamo, nell'arco del quale la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sarebbero comunque sospesi di diritto, sulla base di quanto espressamente previsto dal comma 8 dell'art. 17-*bis*, per cui appare evidente che - in tale fattispecie - dovrà essere la Commissione tributaria a rilevare (nuovamente con ordinanza adottata fuori udienza) l'insussistenza dei presupposti per l'adozione dell'istanza cautelare ed a rinviare di conseguenza l'udienza di discussione del merito della controversia ad una data che permetta il regolare esperimento della procedura di reclamo/mediazione, invitando le parti ad azionare tale procedura.

Meccanismo assimilabile si applica quando si tratti di accoglimento parziale del reclamo e/o della proposta di mediazione.

La parte della pretesa che è accolta viene annullata, come per la procedura di autotutela, mentre la parte residua del debito tributario potrebbe proseguire il suo iter innanzi al giudice tributario, qualora il contribuente non intendesse rinunciare alla restante parte della pretesa.

Bisogna, comunque, osservare che, non essendo possibile modificare il contenuto iniziale del reclamo e della mediazione (come visto, infatti, *petitum e causa petendi* sono cristallizzati nell'atto introduttivo, ma risulta comunque applicabile l'art. 24 D. Lgs. n. 546/ 1992, rubricato "*Produzione di documenti e motivi aggiunti*", per il quale non si rinviene alcuna preclusione, nei confronti della parte resistente nella successiva fase processuale), davanti al giudice sarà esaminato il reclamo, mutato in ricorso, nella sua formulazione originaria.

Troverà applicazione, per la parte investita dal provvedimento di annullamento, l'art. 46 D. Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che possa essere dichiarata l'estinzione, in tutto o in parte, del giudizio per cessazione della materia del contendere.

La quarta ipotesi, invece, si verifica, **quando la proposta di mediazione è accettata dall'Amministrazione o dal contribuente.**

Ai sensi dell'art. 17-bis, sesto comma, l'accordo *"..si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218"*

Nella determinazione dell'imposta in fase di mediazione, il contribuente può chiedere la compensazione del debito tributario residuo ricalcolato con eventuali crediti erariali vantati, dal medesimo nei confronti di altre Pubbliche Amministrazioni.

Il mancato pagamento di una rata diversa dalla prima consente l'iscrizione a ruolo delle somme residue e la caducazione dal beneficio rateale.

Con la conclusione dell'accordo di mediazione, secondo il disposto del comma sette del citato art. 17-bis, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. L'art. 17-bis, non prevede un espresso "invito a comparire", come, invece, è previsto per quanto concerne l'adesione all'accertamento, dagli artt. 5 e 11 (*"Avvio del procedimento"* - su proposta dell'Ufficio) o dagli artt. 6 e 12 (su *"Istanza del contribuente"*), D. Lgs. n. 218/1997.

Può affermarsi, quindi, che la fase amministrativa di opposizione ed eventuale mediazione dell'atto impositivo è caratterizzata dall'assenza di una comparizione, melius: "audizione" del contribuente, alla quale potrebbe seguire uno scambio di memorie e repliche, con la redazione di un processo verbale, che, certamente, avrebbe potuto accostare la predetta procedura ad un vero e proprio grado di "giudizio in sede amministrativa", assegnandone una connotazione molto più vicina ad un rimedio giurisdizionale.

A tale proposito, nella circ. dell' Agenzia delle Entrate 9/E si richiamano le norme contenute nel D. Lgs. n. 218/1997, che, in tema di contraddittorio, regolano la fase della comparizione dinanzi all' Ufficio con la stesura del relativo verbale.

In secondo luogo, l' invito a comparire sarebbe previsto, sempre secondo le indicazioni fornite dalla predetta circ., solo qualora l' ufficio ritenga ammissibile e fondata la proposta di mediazione e sembrerebbe esclusa, invece, per l' istanza di reclamo.

Inoltre, oggetto di comparizione sarebbe solo una rideterminazione della pretesa e non la trattazione di eventuali vizi formali e sostanziali oggetto del reclamo.

Senza ombra di dubbio, in base alla lettera della norma non sembrerebbe generalizzato l' invito a comparire e, sulla scorta di quanto osservato, sarebbe ammesso, quale facoltà dell' ufficio, soltanto in fase di mediazione in senso stretto e non per l' istanza di reclamo.

In definitiva, il procedimento previsto per l' istituto si esaurisce nella mera presentazione del ricorso, che produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell' ammontare della pretesa, seguita da una eventuale e successiva replica che assume le vesti di diniego espresso, totale o parziale, tacito o di accoglimento, totale o parziale, dell' Ente impositore o del competente riscossore. Tale interpretazione letterale dell' art. 17-*bis* risulta confermata dal fatto che non è prevista, nello svolgimento della procedura amministrativa, nemmeno una fase istruttoria in senso stretto, per la ricostruzione fattuale e giuridica, tanto della base imponibile, quanto della relativa imposta, come dimostrato dal mancato richiamo dell' art 7, cit. ad opera dell' art. 17-*bis*.

L' art. 17-*bis*, comma 10, nel testo previgente, con l' intento di disincentivare l' inerzia dell' Amministrazione, nonché la presentazione di ricorsi con fini palesemente " dilatori " e " strumentali ", disponeva che, nella fase giu-

diziale, la parte soccombente fosse tenuta, oltre alla refusione delle spese processuali, anche al pagamento del cinquanta per cento delle stesse a titolo di rimborso. Il giudice tributario poteva disporre la compensazione totale o parziale delle spese, solo quando la mancata considerazione della proposta di mediazione da parte del soggetto soccombente fosse stata motivata. L'attuale testo dell'art. 17-bis non riproduce la citata disposizione, tuttavia il nuovo testo dell'art. 15, comma 2 *septies* prevede che: *“Nelle controversie di cui all'art. 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.”*

Il principio secondo il quale **le spese di lite seguono sempre la soccombenza è espresso dal primo comma del citato art. 15**, ai sensi del quale: *“La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con la sentenza.”*

Il secondo comma dispone inoltre che: *“Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. 2-bis Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 96, commi primo e terzo, del codice di procedura civile.”*

Nella specificità della procedura di mediazione il comma 2 *septies* del citato art. 15, **impone per la parte soccombente, il pagamento di un ulteriore 50 per cento, quale somma forfettizzata a titolo di rimborso delle spese per il procedimento amministrativo comunque “svolto” che non ha trovato esito positivo.**

Il secondo comma trova applicabilità qualora il giudice tributario adito, ritrovi nel comportamento della parte soccombente, l'esistenza di giustificati motivi che possano avere ragionevolmente determinato detta parte a non accettare la proposta di mediazione.

Come poi chiaramente espresso dal successivo comma 2 *bis* “*si applicano le disposizioni di cui all’articolo 96, commi prima e terzo, del codice di procedura civile*”, per cui viene punita la temerarietà del rifiuto ad aderire alla proposta mediativa che, all’esito del giudizio, si trova a coincidere con la pronuncia del primo grado. L’accoglimento o il rigetto parziale del ricorso, introduttivo della fase di mediazione e successivamente oggetto di iscrizione a ruolo, potrà comportare l’assunto, sopra richiamato del secondo comma “*..le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca*”. È palese evidenziare che la norma dell’art. 15 citato, tenda essenzialmente ad invitare le parti ad addivenire ad una composizione concordata del possibile insorgente contenzioso oggetto di mediazione, evitando in tal modo, con il disposto del comma terzo l’instaurazione di un processo “temerario”.

Qualora invece, nella fase amministrativa di mediazione, l’Ufficio, sia esso dell’ente impositore o del riscossore, accolga anche integralmente la proposta di mediazione del contribuente, o viceversa, non si ritrova normata alcuna previsione di “rimborso” delle spese, anche di assistenza tecnica, a carico della parte, a questo punto solo “virtualmente soccombente”.

Quindi si potrebbe concludere individuando nel rifiuto immotivato ad accettare la proposta di mediazione, poi accolta a definizione del giudizio conseguente promosso, e nella temerarietà di quest’ultimo, gli elementi giustificativi alla condanna alle spese, in primis, e della ulteriore condanna alla corresponsione del rimborso di cui al comma 2 *septies* dell’art. 15.

7. Gli esiti del procedimento

7.1. L’accoglimento del reclamo: conclusione e perfezionamento dell’accordo

Qualora le censure avanzate dal contribuente siano ritenute condivisibili, il Comune può **convenire sulla proposta di mediazione** eventualmente formulata dal contribuente, oppure (dopo avere attivato il contraddittorio), proporre una propria mediazione completa della rideterminazione della pretesa.

Qualora l'ufficio comunale ritenga di accogliere integralmente l'istanza presentata dal contribuente, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, che presenti i presupposti per l'accoglimento integrale, lo stesso può invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione nel modo che risulti più celere ed efficace, senza bisogno di particolari formalità.

Bisogna, però, prestare la massima attenzione alla motivazione dell'atto. Anche nel caso di accoglimento integrale della rideterminazione del tributo, occorre decidere se limitarsi alla sottoscrizione della proposta di mediazione formulata dal contribuente o redigere un nuovo atto, contenente una motivazione più dettagliata e meglio espressa.

Può succedere, infatti, che la motivazione contenuta nella proposta del contribuente contenga le censure al provvedimento impugnato, ma non le ragioni dell'accoglimento della stessa, riguardo all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

L'assoluta mancanza di una motivazione della proposta di mediazione formulata dall'istante non invalida il procedimento, essendo la presentazione della soluzione una mera facoltà del contribuente.

In caso di assenza della motivazione della proposta di mediazione, sarà necessario redigere un apposito provvedimento di chiusura della controversia.

In caso di assoluta mancanza della proposta formulata nel reclamo, l'Ufficio, se sussistono ragioni per addivenire ad una mediazione, trasmette al contribuente una propria proposta motivata completa della rideterminazione della pretesa tributaria.

Nella risposta al reclamo, con la propria proposta di mediazione, l'ufficio indicherà il nominativo ed i recapiti del funzionario incaricato.

L'accoglimento del reclamo o l'esito positivo del tentativo di mediazione determinano il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rendono, pertanto, inammissibile l'eventuale ricorso giurisdizionale.

L'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992, sancisce, infatti, che solo dopo che siano decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o non sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Non è escluso che si possa giungere ad una **mediazione parziale della controversia**, che riguardi, ad esempio, una sola annualità, un solo immobile, ovvero un solo tributo.

È, invece, da bocciare l'ipotesi che la conclusione della mediazione possa eccedere il contenuto della richiesta del contribuente (esempio se il contribuente chiede l'annullamento parziale dell'avviso di accertamento non vi può essere mediazione che annulli integralmente l'atto), mentre non è ammissibile una conclusione della mediazione condizionata o che lasci in sospeso alcuni aspetti sollevati con il reclamo.

L'Ufficio comunale può, quindi, raggiungere un accordo parziale, ma non decidere in maniera incompleta sulle censure del contribuente.

Si tratta, comunque, di **eccezioni alla regola generale** che mira a definire l'intera controversia, avendo l'istituto della mediazione una finalità deflattiva del contenzioso, mentre un accoglimento parziale si limita a circoscrivere l'ambito di intervento del giudice tributario, ma non fa cessare del tutto la materia del contendere.

Quando le ragioni del contribuente siano ritenute non meritevoli di accoglimento, la struttura comunale preposta provvede al diniego.

Per quantificare e formulare la proposta di mediazione, si ribadisce che l'ufficio comunale deve valutare attentamente l'incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa ed il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge. Tale innovazione legislativa è contenuta nel comma 7 del nuovo art. 17-*bis*.

La precedente formulazione dell'art. 17-*bis* rimandava all'art. 48 dello stesso D. Lgs. n. 546/1992 e, quindi, le sanzioni amministrative si applicavano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dall'accordo.

La procedura di mediazione termina con il versamento dell'intero importo mediato, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, da effettuarsi entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

La pretesa tributaria è definitivamente rideterminata nella misura fissata dall'accordo di mediazione e il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, s'intende definito e non ulteriormente contestabile.

La conclusione dell'accordo di mediazione individua il momento a partire dal quale decorre il termine per effettuare il pagamento che realizza il perfezionamento della mediazione.

Qualora la sottoscrizione non avvenga contestualmente, **l'accordo si considera raggiunto al momento dell'ultima sottoscrizione.**

La procedura di mediazione si perfeziona, entro il termine di venti giorni, con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale.

Nella precedente formulazione dell'art. 17-*bis*, era il comma 8 a richiamare e rendere applicabili, in quanto compatibili, le disposizioni del vecchio art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992, disciplinanti il perfezionamento della conciliazione giudiziale.

La conciliazione giudiziale, a sua volta, ha subito profonde modifiche sulla base del decreto legislativo di riforma del contenzioso tributario.

Il vecchio testo dell'art. 48 è stato, di fatto, sostituito con tre nuovi articoli, riguardanti la conciliazione fuori udienza (art. 48), la conciliazione in udienza (art. 48-*bis*) ed il pagamento delle somme dovute (art. 48-*ter*).

Il processo verbale di conclusione della mediazione costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale.

Per le rate successive alla prima si applica l'art. 48-ter, comma 3 e, pertanto, dopo il pagamento della prima rata ed il perfezionamento della mediazione, in caso di mancato pagamento di una rata, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997⁽²⁵⁾, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto.

La precedente formulazione dell'art. 17-bis richiamava il vecchio art. 48 che prevedeva che il pagamento potesse avvenire in un massimo di otto rate o in dodici rate trimestrali per le somme che superavano i 50.000 euro (norma non utilizzabile per la mediazione che andava, comunque, applicata a controversie con importi inferiori a 20.000 euro).

La riforma del contenzioso tributario ha allentato il legame che univa la mediazione alla conciliazione giudiziale.

25 L'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, rubricato "Ritardati od omessi versamenti diretti" dispone espressamente che: "1. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e ai sensi dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

2. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

3. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente".

Oggi la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo e non più con il pagamento dell'intero importo o della prima rata, disposizione che, invece, resta valida per la mediazione.

La conciliazione, quindi, a differenza della mediazione, s'intenderà perfezionata con la mera firma dell'accordo (nel caso di conciliazione fuori udienza) o con la redazione del processo verbale (in caso di conciliazione in udienza). Tra le recenti modifiche apportate all'istituto della **conciliazione c'è la possibilità che sia esperita entro il termine di trattazione dell'appello dinanzi la Commissione tributaria regionale.**

Con la modifica dell'art. 17-*bis* viene ammessa la possibilità, prima esclusa, della conciliazione giudiziale in caso di liti già oggetto di reclamo.

La conciliazione potrà, quindi, riguardare tutti i tributi locali (oltre, ovviamente, alle imposte sui redditi, Iva, Irap, contributi consortili, tasse di concessione governativa), **ma anche le controversie per le quali è stato esperito il tentativo obbligatorio di mediazione, previa presentazione del reclamo**⁽²⁶⁾.

All'istituto della mediazione va applicata la disposizione secondo la quale, **in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di legge.**

La dilazione del debito tributario presso il Comune segue, infatti, regole differenti rispetto alla dilazione presso l'agente della riscossione.

In particolare, il mancato pagamento di una rata entro il termine di tre mesi, ossia di scadenza della rata successiva, comporta la decadenza dalla dilazione concessa dall'Ufficio e la contestuale iscrizione a ruolo delle somme dovute, con l'aggravio dell'applicazione delle sanzioni sulla rata

26 R. ACERNO, Conciliazione giudiziale, più tempo per chiudere, in La Guida pratica alla riforma. Il Contenzioso, Il Sole 24 Ore, 2015.

non versata o versata in ritardo, oltre che l'applicazione dell'aggio della riscossione.

Qualora le somme versate siano **leggermente inferiori al dovuto**, per effetto di un errore commesso da parte del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente sanato l'errore, l'ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell'intento deflattivo dell'istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell'atto amministrativo⁽²⁷⁾.

Con il perfezionamento della mediazione, la pretesa tributaria contenuta nell'avviso di accertamento emesso dal Comune (o altro provvedimento analogo) è definita nella misura fissata dall'accordo di mediazione.

Anche nel caso di versamento dilazionato, con il pagamento della prima rata l'atto originariamente impugnato perde efficacia ed il credito del Comune viene novato con il nuovo titolo di riscossione.

Nell'ipotesi in cui non siano pagate le rate successive alla prima, infatti, non si riesuma il vecchio provvedimento, ma si attivano le procedure di riscossione per l'importo dovuto **sulla base del titolo esecutivo rappresentato dall'accordo di mediazione.**

Le somme residue dovute devono essere iscritte a ruolo, unitamente alla sanzione, ma il mancato pagamento delle rate successive alla prima non inficia la mediazione, ma solo la dilazione dei pagamenti.

La cartella di pagamento, notificata in caso di mancato versamento di una delle rate successive alla prima, può essere impugnata solo per vizi propri.

Sono inammissibili le censure eventualmente proposte rispetto a vizi del provvedimento originariamente emesso.

27 Agenzia delle Entrate, Direzione centrale affari legali e contenzioso, circ. n. 9/E del 19 marzo 2012.

Fattispecie diversa è quella che configura **il mancato pagamento nei venti giorni successivi alla definizione dell'accordo, dell'intero rapporto o della prima rata** (nel caso di pagamento dilazionato).

In questo caso la **mediazione non è perfezionata** e, pertanto, il provvedimento originario, oggetto di reclamo, continua a restare in vita e contro di esso il ricorrente può proporre ricorso se ancora non è spirato il termine di cui all'art. 22 del D. Lgs. n. 546/1992.

Gli atti in esito al procedimento amministrativo di mediazione possono essere portati a conoscenza del contribuente nella forma della notificazione prevista per gli atti tributari di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 oppure utilizzando la posta elettronica certificata (Pec), che ne assicura la conoscenza certa e in tempo reale.

7.2. Il mancato raggiungimento dell'accordo: lo svolgimento della controversia dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale

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 della proposizione del ricorso.**

I termini di cui al D. Lgs. n. 546/1992, artt. 22 (costituzione in giudizio del ricorrente entro trenta giorni, pena inammissibilità, tramite deposito nella segreteria della Commissione tributaria provinciale dell'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e ss. del c.p.c. ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale) e 23 (costituzione in giudizio dell'Ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, entro sessanta giorni, mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria provinciale del proprio fascicolo, contenente le controdeduzioni) iniziano a decorrere dallo spirare del novantesimo giorno.

Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.

Nel computo, quindi, non vanno calcolati i giorni di sospensione feriale dei termini processuali, coincidenti con tutto il mese di agosto, così come stabilito dal D. L. n. 132/2014, convertito con modificazioni nella L. n. 162/2014.

Qualora il Comune respinga il reclamo in data antecedente, i predetti termini iniziano a decorrere dal ricevimento del diniego.

In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

Entro detto termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio, infatti, può portare a conoscenza del contribuente il provvedimento di diniego.

Il contribuente, riconoscendo la validità delle argomentazioni prodotte dal Comune durante le fasi del tentativo di mediazione, potrebbe anche decidere di non costituirsi in giudizio, rinunciando ad attivare il contenzioso. **Anche l'atto di rifiuto della mediazione al pari di provvedimento atto amministrativo, deve essere motivato ed è necessario che siano controdedotte le censure proposte dal contribuente.**

Nel diniego vanno ribadite le ragioni, di fatto e di diritto, già costituenti elementi fondamentali della pretesa tributaria, contenuti nell'avviso di accertamento (o altro provvedimento).

Nell'atto di diniego vanno, poi, altresì descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione ed, in particolare, in sede di contraddittorio. Il verbale di contraddittorio non può essere ridotto ad un mero adempimento, senza garanzia di soddisfare il "diritto di difesa del contribuente".

La recente giurisprudenza di legittimità ha assegnato al contraddittorio una fondamentale rilevanza nella rivalutata evoluzione dei diritti del cittadino⁽²⁸⁾.

28 Per una più esauriente trattazione della questione si veda il par. 6.1. del presente capitolo.

Non vi è dubbio che l'attivazione e lo svolgimento di un reale ed effettivo contraddittorio con il contribuente sia un onere del soggetto impositore.

Dal verbale del contraddittorio e dal provvedimento di diniego devono evincersi le ragioni che hanno indotto il Comune a rigettare le argomentazioni del ricorrente.

A volte, l'Ente impositore si rifugia in frasi di rito del tipo *"non emergono significativi elementi che contraddicano quanto affermato nell'avviso di accertamento"*, ma queste frasi stereotipate, che non forniscono alcuna motivazione circa la scelta di disattendere le contestazioni sollevate dal contribuente, non soddisfano il dettato normativo né l'interpretazione giurisprudenziale.

Un esaustivo provvedimento di diniego serve all'Ente anche per chiedere la condanna del contribuente al pagamento delle ulteriori somme pari alla maggiorazione del 50% delle spese di giudizio.

Il provvedimento di diniego non è un atto autonomamente impugnabile. L'esito non favorevole del tentativo di mediazione produce la facoltà per il contribuente di costituirsi in giudizio mediante il deposito del ricorso.

Oggetto dell'impugnazione è, quindi, il provvedimento originale e non il provvedimento di diniego.

Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente (entro trenta giorni, pena d'inammissibilità, per depositare, nella segreteria della Commissione tributaria adita, l'originale del ricorso), decorre dallo spirare del novantesimo giorno dalla presentazione del reclamo, senza che lo stesso sia stato accolto o la mediazione conclusa.

Nel caso in cui l'Ufficio abbia notificato il provvedimento di diniego, totale o parziale, della mediazione prima del termine di novanta giorni, allora il termine dei trenta giorni inizia a decorrere dalla data di notifica.

Se la notifica dell'Ufficio perviene al contribuente dopo che era spirato il termine dei novanta giorni, ai fini della tempestiva costituzione in giudizio, il ricorrente deve fare riferimento alla data di compimento dei novanta giorni, non rilevando il momento della notifica del provvedimento dell'Ufficio.

Qualora il termine di novanta giorni venga a cadere nel periodo tra il 1° e il 31 agosto, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre a partire dal 1° settembre. Allo stesso modo, nel caso in cui il diniego sia stato notificato durante il periodo di sospensione feriale.

Il ricorrente ha l'obbligo di depositare un ricorso conforme all'atto di reclamo (se la mediazione non si è svolta regolarmente il ricorso è improcedibile), ma restano impregiudicate tutte le facoltà che la legge gli riconosce durante le fasi processuali.

Il contribuente può depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione e fino a dieci giorni liberi prima di detta data può depositare memorie illustrative. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio.

La produzione di documenti e motivi aggiunti può avvenire secondo quanto disposto dall'art. 24 del D. Lgs. n. 546/1992.

I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati, ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.

L'integrazione dei motivi di ricorso è ammessa solo se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione.

Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena

d'inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza devono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti relativi.

La costituzione in giudizio del contribuente realizza il presupposto per il versamento del contributo unificato.

Per le controversie che scaturiscono dal mancato esito positivo delle procedure di mediazione, il soggetto obbligato al pagamento del contributo unificato è chi propone il reclamo⁽²⁹⁾.

Nel caso in cui il contribuente sollevi censure concernenti sia l'attività svolta dal Comune sia quella del concessionario della riscossione, notificando il ricorso ad entrambi, è tenuto comunque a presentare il reclamo previsto dall'art. 17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992.

Quando l'obbligo era limitato ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate, era chiaro che il tentativo di mediazione andasse espletato unicamente di fronte all'Agenzia.

Adesso, il problema si pone, ad esempio, nel caso in cui il contribuente impugni, oltre alla cartella di pagamento anche l'avviso di accertamento, asserendo che quest'ultimo non gli sia stato notificato.

Equitalia e gli altri concessionari non hanno la disponibilità del tributo, essendo il loro compito limitato alla riscossione dei crediti tributari. La Procedura di mediazione, quindi, potrebbe essere attivata di fronte al concessionario, solo per vizi propri della cartella o, compatibilmente con la soglia dei 20.000 euro, per vizi propri dell'avviso di fermo amministrativo.

29 Circ. n.1/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze 21 settembre 2011.

Per quanto attiene alle ipoteche, giova ricordare che attualmente l'art. 7 del D. L. n. 70/2011, così come modificato dal D. L. sulle semplificazioni Monti (D. L. n. 16 del 2012), prevede che non si possa iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore, nel caso in cui la pretesa iscritta a ruolo sia inferiore ad euro 20.000⁽³⁰⁾.

Tornando alla fase più specificamente processuale iniziata a seguito del mancato accoglimento dell'accordo, e nello specifico ai tributi locali quando il Comune è parte resistente, allora l'Ente procede a sua volta a costituirsi in giudizio, richiamando il contenuto dell'atto di diniego, nel termine di sessanta giorni.

Termine, che ex art. 23 D. Lgs. n. 546/1992, decorre dal giorno successivo alla scadenza dei novanta giorni dal ricevimento del reclamo (o dalla notifica del provvedimento di diniego totale o parziale).

In presenza di diniego notificato al contribuente prima della scadenza dei novanta giorni, il termine inizia a conteggiarsi dal ricevimento del diniego.

In caso di accoglimento parziale del reclamo, il termine decorre dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

A differenza del termine perentorio dettato per la costituzione in giudizio del ricorrente, pena inammissibilità del ricorso, il termine assegnato al Comune (come alle altre parti resistenti individuate dall'art. 10 del D. Lgs. n. 546/1992) **è ordinatorio** con la conseguenza che la costituzione in giudizio dell'Ente locale può avvenire anche oltre i sessanta giorni⁽³¹⁾.

30 La Cassazione, con sentenza n. 5771/12, ha statuito la retroattività della soglia minima prevista per la legge per l'iscrizione dell'ipoteca e ciò ha effetto anche per quanto riguarda il nuovo limite di euro 20.000 introdotto dal cd. Decreto fiscale Monti. I contribuenti che hanno un'ipoteca iscritta su un proprio bene immobile per un debito nei confronti dell'erario inferiore ad euro 20.000, possono presentare al soggetto che si occupa della riscossione istanza di cancellazione di ipoteca, con oneri di iscrizione e cancellazione a carico di quest'ultima entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza, nonché la comunicazione tempestiva dell'avvenuta cancellazione.

31 Si veda, ex multis, Cass. n. 57/2005, n. 44/2004 e n. 5/2004.

Deve quindi escludersi qualsiasi inammissibilità per la tardiva costituzione dell'Ente, al quale deve riconoscersi il diritto di difendersi, ma anche di produrre documenti ex artt. 24 e 32 D. Lgs. n. 546/1992 (facoltà esercitabile anche in appello ai sensi dell'art. 58).

La questione del diverso trattamento nei termini della costituzione in giudizio tra le parti ha fatto sollevare diverse questioni di legittimità costituzionale.

La Corte Costituzionale ha però ritenuto legittima la disciplina, osservando che la diversità di *ratio* è giustificata dal fatto che la costituzione in giudizio del ricorrente costituisce elemento necessario ed indispensabile ai fini dell'instaurazione del rapporto processuale⁽³²⁾.

In sede di rituale costituzione in giudizio, a fronte del mancato svolgimento preventivo della fase amministrativa della mediazione, il Comune potrà eccepire l'improcedibilità del ricorso ed il Presidente della Commissione tributaria, rilevata l'improcedibilità, rinverrà la trattazione per consentire l'esperimento della mediazione.

Nelle controversie di valore non superiore ad euro 20.000, relative ad atti del Comune, sottoposte alla preliminare presentazione del procedimento di reclamo - mediazione, 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 di mediazione.

32 La Corte Costituzionale con ordinanza 144 del 7 aprile 2006 ha, infatti, statuito che "È manifestamente infondata la q.l.c. dell'art. 23 D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, in relazione all'art. 22 dello stesso decreto, censurato, in riferimento agli art. 3 e 111 cost., nella parte in cui non prevede la sanzione dell'inammissibilità della costituzione del resistente che non avvenga - mediante deposito, nella segreteria della commissione adita, del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni e i documenti offerti in comunicazione - nel termine di sessanta giorni dalla notifica del ricorso. La diversa disciplina delle conseguenze derivanti dalla tardiva costituzione è evidente riflesso della diversa posizione che, specie in un processo di tipo impugnatorio come quello tributario, la legge attribuisce a ricorrente e resistente, mentre la tardiva costituzione del convenuto può dar luogo, se la legge lo prevede, a decadenze sia di tipo assertivo che probatorio, ma mai ad un'irreversibile dichiarazione di contumacia".

Nelle medesime controversie, fuori dai 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.

8. L'applicabilità della conciliazione giudiziale alle controversie reclamabili

Le materie oggetto di reclamo - mediazione possono essere oggetto anche di conciliazione giudiziale. In teoria potrebbe verificarsi l'ipotesi in cui il Comune che in un primo momento ha respinto la proposta di mediazione formulata dal contribuente per motivi che riteneva insuperabili, **potrebbe poi decidere di raggiungere un accordo conciliatorio (transattivo) in sede giudiziale.**

Gli uffici locali dovranno, quindi, esaminare attentamente la proposta di mediazione ovvero quella conciliatoria, che potrebbero contenere, ad esempio, la riformulazione della pretesa impositiva in base ad un'aliquota agevolata, un abbattimento della base imponibile ai fini IMU per una discussa inagibilità, oppure la richiesta di disapplicazione delle sanzioni irrogate in base al principio di non punibilità sancito dal D. Lgs. n. 472/1997.

Ed in tale contesto attenta dottrina⁽³³⁾, con considerazioni estendibili anche al procedimento di reclamo - mediazione, ha sottolineato **come la discrezionalità del funzionario dell'ente locale, intesa in termini di valutazione soggettiva delle questioni di diritto e fatto poste, si amplierà enormemente rispetto a quanto accadeva sino ad oggi negli enti.**

In pratica soprattutto per quanto riguarda le contestazioni relative alle questioni di diritto, delle quali era sempre sta investita la Commissione

33 Cfr. F. ORSI, La discrezionalità dell'ente locale nella definizione degli atti di accertamento in sede di mediazione tributaria e conciliazione giudiziale: alcuni spunti di riflessione, cit., 33.

tributaria anche per evitare possibili disparità di trattamento tra contribuenti con caratteristiche simili e per non incorrere in rilievi della magistratura contabile (qualora fossero state incautamente disapplicate le sanzioni amministrative senza alcuna motivazione a sostegno), d'ora in avanti le stesse dovranno essere trattate direttamente dagli uffici locali, sia in sede di mediazione che di conciliazione.

Con le modifiche apportate al contenzioso tributario il Legislatore, di fatto, ha posto i funzionari degli uffici tributi davanti ad una **scelta**:

- **risolvere stragiudizialmente** le questioni poste dai contribuenti, al solo fine deflattivo per evitare l'insorgenza di un giudizio;
- **delegare al giudice tributario** le questioni per le quali sarebbe troppo alto il rischio rispetto le valutazioni da compiere.

Analizzando, ora, gli aspetti procedurali, si rileva come anche la conciliazione ha subito profonde innovazioni con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015.

In sostanza, l'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992 è stato suddiviso dal Legislatore in tre parti a seconda del momento della fase conciliatoria.

L'art. 48 (riformato), che disciplina la conciliazione "*fuori udienza*", l'art. 48-*bis*, che disciplina la conciliazione "*in udienza*" e l'art. 48-*ter*, che disciplina le modalità per la definizione ed il pagamento delle somme conciliate.

Preme innanzitutto ricordare che **la nuova previsione legislativa in tema di conciliazione giudiziale si applicherà ai giudizi che non si sono ancora conclusi al 1° gennaio 2016**, con la sola precisazione che, qualora a tale data il pagamento delle somme pattuite in un'unica soluzione, ovvero della prima rata, gli effetti della conciliazione continueranno ad essere disciplinati in base alla versione previgente.

Una delle principali novità della conciliazione riformata attiene proprio al **perfezionamento della procedura**: in base all'art. 48-*ter*, infatti, si avrà il

perfezionamento della conciliazione **fuori udienza con la sottoscrizione** dell'accordo tra le parti, ovvero **nel processo verbale redatto in udienza** alla presenza del segretario della Commissione tributaria. Secondo il sistema in vigore sino al 31 dicembre 2015, invece, la conciliazione si perfezionava con il pagamento entro venti giorni dalla redazione del processo verbale dell'intero importo dovuto o della prima rata se accordata una rateazione.

Da ciò ne consegue che il mancato versamento di quanto integralmente dovuto o delle rate successive alla prima, determinerà l'iscrizione al ruolo delle somme ancora eventualmente da pagare maggiorate della sanzione prevista per omesso versamento, aumentata della metà, applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta senza che ne sia compromessa tuttavia la sua definizione.

Il titolo per la riscossione coattiva delle somme dovute sarà, quindi, l'atto di conciliazione così perfezionato e non più la proposta conciliativa pre-concordata tra le parti unita al decreto di estinzione della controversia.

L' Agenzia delle Entrate ha chiarito⁽³⁴⁾ che nelle ipotesi di sempre più frequenti di pagamenti rateali, anche per la conciliazione giudiziale opereranno le stesse norme previste per il reclamo e l'accertamento con adesione, tra cui quella sul "*lieve inadempimento*" disciplinato dall'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973. Nello specifico il contribuente non decadrà dal beneficio accordato dall'Ufficio per la rateizzazione dell'importo complessivamente dovuto qualora paghi il 3% in meno di una delle rate, nonché quando effettui il versamento della prima rata (o l'unico versamento previsto) entro sette giorni dalla scadenza fissata.

Qualora poi il versamento delle rate successive alla prima avvenga entro il termine previsto per la rata seguente, l'Ufficio procederà alla riscossione coattiva dell'eventuale somma non riscossa maggiorandola della sanzione prevista dall'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997, determinata sull'importo non

34 Circ. n. 38 del 29 dicembre 2015.

pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi. Ricordiamo che anche in questa ipotesi troveranno applicazione le nuove misure sanzionatorie previste dal 1° gennaio 2016 introdotte con il già citato D. Lgs. n. 158/2015; pertanto, anche per la regolarizzazione dei pagamenti rateali eseguiti entro 14 giorni dalla scadenza, la sanzione prevista sarà pari all'1% per ciascun giorno di ritardo, mentre dal 15° al 90° giorno di ritardo del 15%.

L'ulteriore novità apportata dal Legislatore all'istituto della conciliazione giudiziale **riguarda il beneficio in tema di sanzioni.**

In base a quanto previsto dal nuovo art. 48-ter le sanzioni **saranno ridotte al 40% del minimo** edittale previsto dalla legge, da calcolare sull'ammontare del tributo definito in via conciliativa, qualora l'accordo intervenga al primo grado di giudizio; al 50% del minimo nel caso in cui la conciliazione sia raggiunta in appello.

Concetti Fondamentali

La scelta del Legislatore, posta in essere con il D. Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, di ampliare la platea degli enti coinvolti nel procedimento di reclamo - mediazione, **si giustifica in base al principio di economicità dell'azione amministrativa, preso atto dell'efficacia deflattiva riscontrata in relazione al contenzioso sugli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e dell'elevato numero di controversie di modesto valore che caratterizza in generale il contenzioso tributario.**

Per le controversie in materia di tributi locali, così come l'effettiva possibilità di successo di tale procedura - soprattutto con riferimento all'istituto della mediazione - dovranno confrontarsi con la natura di tali entrate, che, nella maggior parte dei casi, a differenza di quelle erariali, sono caratterizzate da una base imponibile immobiliare e quindi per sua natura, oggettiva, determinata in forza di valori (la rendita catastale di un immobile, così come la sua superficie) non sempre suscettibile di valutazioni soggettive (come invece succede con i dati reddituali), che spesso non sono nemmeno determinati dal Comune.

Il comma 4 del nuovo art.17-*bis* del D. Lgs. n. 546/1992 prevede che le Agenzie delle Entrate, delle Dogane e dei monopoli provvedono all'esame del reclamo e della proposta di **mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.**

Per gli altri Enti impositori, tra i quali sicuramente i Comuni, questa disposizione si applica solo compatibilmente con la propria struttura organizzativa lasciando così a tali enti la possibilità di istruire e valutare il reclamo, compresa la proposta di mediazione, tramite lo stesso ufficio (o, addirittura, lo stesso soggetto) che ha emesso l'atto.

Si è argomentato che non si tratti di una vera e propria mediazione, ma, piuttosto, di **un'autotutela rafforzata e procedimentalizzata.**

Nei **Comuni di piccole e micro dimensioni** è molto probabile che l'Ufficio che emette l'atto e quello chiamato a riesaminarlo finiranno con il coincidere.

Il ricorso - reclamo, deve essere notificato all'Ufficio competente (parte resistente), **mediante notifica con Ufficiale giudiziario o mediante notifica a mezzo del servizio postale o deposito diretto, entro il termine di decadenza di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto**, allorché abbia oggetto un provvedimento "espresso"; o, entro il termine legislativamente previsto per la prescrizione del diritto al rimborso (ovvero entro dieci anni), nel caso in cui l'impugnazione abbia ad oggetto il rifiuto tacito di restituzione di maggiori tributi, sanzioni e interessi corrisposti ex art. 19, comma 1, lett. g), D. Lgs. n. 546/1992.

La notifica del ricorso - reclamo ha **non solo effetti processuali, ma anche sostanziali**, quale **atto di diffida**, comportando, inoltre, **l'interruzione dei termini prescrizionali**.

Il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. **In sostanza il procedimento di reclamo mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso.**

Per individuare il **contenuto del reclamo**, occorre fare riferimento agli elementi essenziali che devono essere presenti nel ricorso e, all'interno dello stesso, **può essere inserita la motivata proposta di mediazione** completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Un elemento essenziale del reclamo-mediazione è l'indicazione del **valore della controversia**, indispensabile per stabilire l'obbligatorietà della fase di mediazione.

Il valore si determinerà, quindi, con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente, al netto di interessi ed eventuali sanzioni.

La presentazione del ricorso - reclamo determina la sospensione della riscossione, che opererà solo durante i novanta giorni previsti per la procedura di mediazione, mentre sono, comunque, dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta e la possibilità di avvalersi delle disposizioni speciali in materia di riscossione straordinaria.

La struttura che gestisce la fase della mediazione deve perseguire l'interesse pubblico senza abusare della posizione o dei poteri, rispettando i principi di integrità, correttezza, buona fede, proporzionalità, obiettività, trasparenza, equità e ragionevolezza.

Il contraddittorio con il contribuente, in sede di tentativo di mediazione, è una fase di grande rilevanza, si tratta di una fase non obbligatoria ma necessaria.

Il disposto normativo dell'art. 17-*bis*, certamente **circoscrive la discrezionalità**, nella fase di valutazione del ricorso/reclamo e della eventuale proposta di mediazione.

Si tratta di criteri oggettivi, che devono connotare il comportamento degli Enti impositori e dei soggetti riscossori nella fase di mediazione.

Il primo di tali criteri è quello dell'eventuale incertezza delle questioni controverse; il secondo criterio, invece, si riferisce al grado di sostenibilità della pretesa; il terzo ed ultimo criterio richiama il principio dell'economicità dell'azione amministrativa, che affonda le sue radici nella L. n. 241/1990 all'art. 1 e direttamente nella **Costituzione con l'art. 97**.

La circ. n. 9/E nella conclusione della trattazione in merito alla certezza giurisprudenziale precisa che, **quanto vi sia un orientamento giurisprudenziale consolidato a favore della posizione assunta dal contribuente nell'atto impugnato è opportuno favorire un accordo di mediazione.**

Le **ipotesi di definizione del procedimento**, possono essere diverse e molteplici.

La prima attiene al **“silenzio” dell’Ufficio** competente a conoscere la controversia. Il silenzio si perfeziona nei novanta giorni successivi alla data di notificazione del ricorso, termine entro il quale deve essere conclusa la procedura di mediazione, e da cui decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, ovvero per procedere all’iscrizione a ruolo presso la Commissione tributaria competente del ricorso.

Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.

La seconda ipotesi, invece, prevede l’**accoglimento del reclamo**, con conseguente **annullamento della pretesa tributaria**.

La terza ipotesi riguarda il **rigetto del reclamo** o della proposta di mediazione comunicato prima della decorrenza del termine dei novanta giorni. **Il provvedimento di diniego non è un atto autonomamente impugnabile e oggetto dell’impugnazione è, quindi, il provvedimento originale e non il provvedimento di diniego.**

La quarta ipotesi, invece, si verifica, **quando la proposta di mediazione è accettata dall’Amministrazione o dal contribuente**, e si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell’accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata; con la conclusione dell’accordo di mediazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge.

L’accoglimento del reclamo o l’esito positivo del tentativo di mediazione determinano il venir meno dell’interesse ad agire in giudizio e rendono, pertanto, inammissibile l’eventuale ricorso giurisdizionale.

Nella specificità della procedura di mediazione è **imposto per la parte soccombente, il pagamento di un ulteriore 50 per cento, quale somma forfettizzata a titolo di rimborso delle spese per il procedimento amministrativo comunque “svolto” che non ha trovato esito positivo.**

Le materie oggetto di reclamo - mediazione possono essere oggetto anche di conciliazione giudiziale. In teoria potrebbe verificarsi l'ipotesi in cui il Comune che in un primo momento ha respinto la proposta di mediazione formulata dal contribuente per motivi che riteneva insuperabili, **potrebbe poi decidere di raggiungere un accordo conciliatorio (transattivo) in sede giudiziale.**

Una delle principali problematiche legate all'applicazione della procedura di reclamo/mediazione in materia di tributi locali è quella di definire se la terzietà del **mediatore costituisca un presupposto necessario della nuova procedura.** L' Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 9/E, rifacendosi alla volontà del Legislatore di escludere, nell'ambito della mediazione tributaria, l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile **la interpreta, nel senso che la procedura di reclamo/mediazione tributaria non potrà essere affidata ad un soggetto terzo professionale, appositamente istituito, come avviene nella mediazione civile** (avendo la mediazione tributaria natura amministrativa necessariamente gratuita, in cui nemmeno il contribuente dovrà obbligatoriamente essere assistito da un difensore), **ma non può essere spinto fino al punto di prevedere che la decisione del reclamo possa essere adottata dallo stesso soggetto che abbia curato l'istruttoria dell'atto contestato.**

Per le medesime ragioni, il Legislatore sin dal 2012 ha, infatti, preferito una **soluzione di compromesso**, prevedendo che per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, il reclamo/mediazione potesse essere gestito da un ufficio diverso e autonomo da quello che ha emesso l'atto, sebbene appartenente alla medesima struttura con una procedura che è stata peraltro **riconosciuta legittima dalla stessa Corte Costituzione, con la sentenza n. 98/2014.**

Nei Comuni di minori dimensioni, la necessità di adottare la nuova disciplina, bilanciando l'esigenza di rispettare le finalità e la struttura del reclamo/mediazione con le risorse professionali ed economiche di ciascun ente, porterà nella maggior parte dei casi a nominare, salvo nei casi di Comuni dotati di apposito ufficio legale, un soggetto sovraordinato

rispetto a quello che ha curato l'istruttoria che ha portato all'emissione dell'atto impugnato, che potrà essere individuato nel **segretario comunale oppure nel responsabile dell'Ufficio tributi la cui nomina avvenga con uno specifico provvedimento, normalmente costituito** (pur dovendosi sempre fare riferimento alle specifiche previsioni dello Statuto comunale) **da un decreto sindacale.**

Altra possibile soluzione appare quella di **far convergere tutte le mediazioni in capo ad una struttura centrale amministrativa collocata negli uffici del Comune della zona di maggiori dimensioni e con maggiori possibilità amministrative.**

Per fare ciò si potrebbe pensare ad una **conferenza intercomunale** in cui stabilire le modalità attuative attraverso cui far convergere tutti i reclami - ricorsi verso l'organo centrale. Modalità che poi potrebbero e dovrebbero essere poste in essere attraverso una **delibera comunale di eguale contenuto per tutti i Comuni coinvolti.**

La potestà regolamentare e l'autonomia organizzativa degli enti locali

4

1. L'autonomia tributaria come elemento qualificante del federalismo fiscale

Un tema giuridico che mantiene inalterata ancora oggi la propria capacità di seduzione rispetto agli operatori di diritto è rappresentato dall'autonomia tributaria degli enti territoriali minori, in quanto elemento fondamentale di giudizio del grado di autonomia politica e di autonomia finanziaria dei centri de-localizzati di governo e, dunque, di valutazione dello stato di avanzamento del federalismo.

Ed invero, la fissazione di una sfera di autonomia impositiva in capo agli enti territoriali minori costituisce uno dei tratti qualificanti del federalismo (ed in particolare, ovviamente, del federalismo fiscale), in quanto elemento concettuale che vale ad attribuire un potere di stabilire ed attuare i tributi a carattere locale secondo una logica di indipendenza rispetto al potere statale. Così, **l'autonomia decisionale in ambito tributario emerge come il vero elemento discriminante di un assetto federalista**, poiché permette di sganciare la funzione ordinatrice da un unico centro regolatore (dallo Stato cioè) favorendone piuttosto una de-localizzazione nei vari centri regolatori identificabili in sede periferica (e dunque nei vari enti locali).

L'autonomia è un concetto relazionale poiché designa la condizione giuridica in cui si viene a trovare un ente rispetto ad un altro (e non anche la

condizione in cui si viene a trovare un ente di per se stesso). In linea di massima l'autonomia viene riconosciuta per qualificare i rapporti tra enti sotto-ordinati, non originari e/o non sovrani rispetto ad un ente sovra-ordinato, originario e/o sovrano; in questa prospettiva **l'autonomia vale a qualificare tipicamente l'antagonismo del potere degli enti territoriali minori rispetto al potere dello Stato**, ma può essere utilizzata anche per indicare la relazione tra due enti territoriali minori (ad esempio tra Regione, ente sovra-ordinato, e Comune, ente sotto-ordinato).

Coerentemente con tale connotato relazionale, l'autonomia si esprime attraverso il riconoscimento di una sfera di competenza di un ente rispetto ad un altro. L'autonomia consiste cioè nell'attribuzione ad un ente sotto-ordinato di un potere di intervenire, in forma esclusiva o concorrente, nella conformazione giuridica di una serie di situazioni giuridiche.

Tale potere viene esercitato dall'ente sotto-ordinato sulla base di valutazioni e scelte autodeterminate, formulate attraverso procedure riferibili esclusivamente agli organi dell'ente medesimo e con indipendenza rispetto alla volontà dell'ente sopra-ordinato.

Infine, **l'autonomia consiste tipicamente nella capacità di definire su base normativa le situazioni giuridiche nella propria sfera di competenza e si realizza pertanto attraverso l'esercizio di un potere normativo⁽¹⁾.**

È probabilmente inutile richiamare la stessa formula letterale, per rilevare che l'autonomia esprime l'attitudine di un ente a regolare fattispecie giuridiche rientranti nell'ambito assegnato alla propria sfera di competenza. Ne consegue evidentemente che l'autonomia può essere ricostruita essenzialmente in relazione alla funzione normativa (e dunque ai poteri legislativi e regolamentari) assegnata nel settore ordinamentale di riferimento.

1 L'autonomia degli enti territoriali minori è infatti tradizionalmente ricondotta alla auto-determinazione delle scelte di indirizzo e di governo della comunità locale da realizzare attraverso un potere normativo. In tal senso vedi C. ESPOSITO, *Autonomia e decentramento amministrativo* nell'art. 5 Cost., in AA.VV., *La Costituzione italiana*, Milano, 1954, 74 ss.; M.S. GIANNINI, *Autonomia (teoria generale e diritto pubblico)*, in Enc. Dir. IV, Milano, 1959, 356 ss.

Così delineata in generale l'autonomia degli enti sotto-ordinati rispetto allo Stato si può osservare che l'**autonomia tributaria** presenta i medesimi tratti concettuali con riferimento alla funzione tributaria e precisamente:

- I. **indica tipicamente una relazione di indipendenza degli enti territoriali minori** (Regioni, Comuni e Province) rispetto al potere tributario dello Stato (anche se può esprimere la relazione di indipendenza di enti territoriali sotto-ordinati rispetto ad altri enti territoriali sovra-ordinati);
- II. **implica il riconoscimento di una sfera di competenza fiscale, esclusiva o concorrente, a favore dell'ente sotto-ordinato;**
- III. **attiene all'esercizio del potere normativo** in materia tributaria da parte degli enti territoriali minori.

Occorre peraltro osservare che l'**autonomia tributaria non presenta una corrispondenza biunivoca con l'autonomia finanziaria**: tale ultimo concetto comprende infatti il primo, implicandolo come un presupposto secondo una relazione di dipendenza funzionale.

Ed invero i due concetti si pongono in una relazione di **continenza**, secondo la logica dei cerchi concentrici: l'autonomia tributaria costituisce così uno dei fattori essenziali dell'autonomia finanziaria, soprattutto in un assetto ispirato ad un ampliamento dei poteri impositivi in capo agli enti territoriali minori, ma non è in grado di esaurirla, potendo questa esprimersi attraverso forme di entrata diverse rispetto alle prestazioni tributarie (come avviene ad esempio in un contesto di finanza derivata).

Inoltre, **l'autonomia tributaria non costituisce un monolite concettuale**, in quanto assume toni giuridici e sfumature d'intensità che consentono di graduarla in una pluralità di livelli intermedi. In specie, la potestà di stabilire e di introdurre i tributi locali (definendone la fattispecie e gli altri elementi qualificanti della struttura giuridica) si combina variamente con il potere di definire le norme riguardanti la liquidazione, l'accertamento, la riscossione e le altre regole a carattere procedimentale. Si può così ragionevolmente sostenere che l'autonomia tributaria non costituisce un principio di diritto da giudicare nei termini della alternativa secca "esi-

stenza/inesistenza”, bensì rappresenta piuttosto un parametro per la valutazione del grado di maturazione del federalismo fiscale. L’esame del quadro normativo sviluppato in un determinato momento storico con riguardo all’autonomia tributaria può servire così per la comprensione delle linee di evoluzione del federalismo fiscale e dare elementi di giudizio per apprezzare la capacità impositiva degli enti locali.

Va osservato peraltro che l’autonomia tributaria degli enti territoriali minori si inserisce in un contesto giuridico particolarmente complesso: **l’esercizio del potere normativo degli enti locali va esercitato infatti nel rispetto delle regole costituzionali emergenti dal titolo V della nostra Costituzione e nel rispetto degli altri principi costituzionali applicabili alla materia fiscale** (e quindi innanzitutto della riserva di legge dell’art. 23 Cost.); inoltre tale potere deve tenere conto degli interventi ripetuti della Corte costituzionale sul tema e dei decreti legislativi di attuazione del federalismo fiscale emanati a seguito della legge quadro n. 42/2011. Si tratta evidentemente di un potere normativo sottoposto a numerose forme di limitazione e di condizionamento, il cui esercizio non è certamente libero nelle forme e nei contenuti.

2. Il riconoscimento dell’autonomia finanziaria degli enti territoriali minori come “garanzia di sistema” nella riforma del titolo V della Costituzione

Sulla scia della contro-tendenza avviata negli anni novanta, l’autonomia finanziaria degli enti territoriali minori è stata significativamente rilanciata dalla riforma federalista attuata di recente in Italia. **Nel nuovo disegno del titolo V della Costituzione è stata affermata l’esistenza di un interesse degli enti territoriali minori a regolare la finanza locale in forma autonoma e secondo criteri auto-determinati.** Inoltre, nei decreti di attuazione della riforma federale (quale prefigurata dalla legge delega n. 42/2011), **sono stati significativamente ampliati gli spazi di autonomia degli enti locali** attraverso l’attribuzione di una serie di competenze in ordine ai tributi locali (come meglio si indicherà nei paragrafi successivi).

Evidentemente, emerge la convinzione che **la capacità di realizzare gli obiettivi e le finalità delle comunità territoriali** - che costituisce il tema specifico delle istituzioni locali - **non può essere scissa dal potere di gestire i flussi finanziari**, sia sul versante della spesa che su quello delle entrate, secondo un criterio di correlazione strumentale tra risorse economiche e risultati politici e sociali. Il potere tributario viene così correttamente identificato come funzione primaria ed indeclinabile del ciclo vitale della comunità, in quanto coesistente per il raggiungimento degli scopi di sopravvivenza e di sviluppo espressi dal vivere in società⁽²⁾. Sembra dunque di potersi sostenere che la consacrazione dell'autonomia finanziaria degli enti locali nel testo novellato dell'art. 119 vale ad esprimere **il riconoscimento di un interesse fiscale della comunità locale quale valore costituzionale che fonda l'esistenza di un diritto delle collettività territoriali alla auto-determinazione finanziaria**⁽³⁾.

D'altro lato, l'art. 119 stabilisce anche il criterio relazionale nei rapporti con lo Stato: per un verso, **il concetto stesso di autonomia finanziaria presuppone la fissazione di limiti all'ingerenza del potere statale e la definizione di aree di competenza del potere legislativo e/o regolamentare degli enti territoriali minori**; per altro verso, il richiamo espresso all'esigenza di una "armonia con la Costituzione" ed ai "principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" vale evidentemente ad indicare che **l'ordinamento finanziario degli enti a base territoriale non può presentarsi come un sistema autogenerato ed irrelato, bensì deve collegarsi secondo coerenza e congruità con l'ordinamento generale della finanza pubblica**. La norma costituzionale non si limita dunque ad enunciare il principio dell'autonomia finanziaria quale valore di rango primario e quale connotato assiologico del sistema della finanza locale, ma fissa altresì la regola che sovrintende alle relazioni orizzontali con un sistema normativo di eguale dignità (quale è il sistema della finanza statale).

2 Cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 126.

3 Per un esame della nozione di interesse fiscale nell'ordinamento costituzionale si rinvia a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, passim.

In questa prospettiva si può ritenere che **l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori costituisca una vera e propria "garanzia di sistema" che vale ad esprimere l'esigenza di proteggere e consolidare l'interesse fiscale degli enti stessi, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla costituzione in ambito fiscale.**

È evidente, in questo contesto normativo, che il processo di recupero dell'autonomia tributaria raggiunge il suo punto più elevato rispetto alla compressione totale generata nella fase originaria dell'ordinamento fiscale nazionale. L'autonomia in materia tributaria assume oggi il ruolo di punto cardinale di riferimento del percorso di sviluppo della finanza locale, costituendo il perno concettuale intorno al quale si costruisce la capacità economica e finanziaria degli enti locali.

3. L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori si realizza prevalentemente attraverso l'esercizio del potere regolamentare

L'autonomia tributaria degli enti territoriali minori consiste essenzialmente nella capacità di regolare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedurali dei tributi locali nell'ambito della competenza attribuita in base al disegno federalista (come definito dalle norme costituzionali e dai decreti attuativi).

Evidentemente, esiste pertanto una correlazione tra l'autonomia tributaria e il potere normativo riconosciuto agli enti territoriali minori; si può addirittura sostenere che la latitudine dell'autonomia tributaria è individuabile in relazione al potere normativo assegnato dall'ordinamento agli enti territoriali minori⁽⁴⁾.

4 Con riferimento alle Regioni l'autonomia normativa si esprime con diverse modalità: per le Regioni a statuto speciale la disciplina tributaria, perlomeno con riguardo ai profili strutturali e qualificanti, può essere contenuta in norme dello Statuto, che come noto assume carattere costituzionale; per tutte le Regioni può essere adottato lo strumento della legge regionale, che è equiparata pienamente alla legge dello Stato; possono essere adottati anche i regolamenti, nell'ambito dello spazio riservato alla normazione secondaria in base alla regola della riserva relativa di legge (stabilita nell'art. 23 Cost.). In sostanza, per le Regioni vengono riproposti strumenti normativi assimilabili, almeno sul piano funzionale, a quelli

Con particolare riferimento agli enti locali (Comuni, Città metropolitane e Province) l'esercizio del potere normativo si esprime unicamente attraverso lo strumento del regolamento, e cioè attraverso l'utilizzo di fonti secondarie (differenti dunque dalla legge e dalle altre fonti equipollenti). In questo caso, pertanto, la latitudine dell'autonomia tributaria è identificata in base all'esercizio del potere regolamentare. Può addirittura stabilirsi una corrispondenza biunivoca tra autonomia tributaria degli enti locali e potere regolamentare, in quanto la dimensione giuridica della prima è verificata in ragione degli spazi normativi assegnati allo strumento del regolamento nella definizione della disciplina dei tributi locali.

L'area di competenza del regolamento degli Enti locali è da identificare, **ai sensi dell'art. 117 Cost.**, in relazione alle **materie non attribuite alla legislazione esclusiva dello Stato** (e quindi estranee al "sistema tributario dello Stato"). Peraltro, è riconosciuta una competenza esclusiva degli enti locali **«in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite»** (art. 117, comma 6, ultimo periodo, Cost.) che sembra riferirsi anche alle funzioni di attuazione dei tributi locali. In tale ambito di competenza esclusiva i regolamenti di Comuni, Città metropolitane e Province si devono coordinare con le leggi statali e con le leggi regionali, ma non sono subordinati in via gerarchica ad altri regolamenti (statali o regionali) stante l'operatività del principio di competenza.

Tale potere regolamentare può essere utilizzato dagli Enti locali tanto con riguardo alla **parte sostanziale della disciplina impositiva** (e quindi alla determinazione degli elementi costitutivi del tributo) quanto e soprattutto con riferimento alla **parte procedimentale** (e dunque, in particolare, alla fase della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali). La dimensione giuridica concretamente assegnata all'utilizzo dello strumento regolamentare nell'attuale quadro del federalismo fiscale sarà analizzata nei paragrafi successivi⁵.

previsti tipicamente per l'esercizio del potere tributario da parte dello Stato.

5 Va osservato che la riforma federalista (realizzata con i vari decreti delegati in attuazione

4. L'esercizio del potere normativo in materia di tributi locali tra principio di competenza e riserva di legge

Una delle questioni più complesse in tema di autonomia tributaria, ed in specie di disciplina dei poteri impositivi degli enti territoriali minori, riguarda **la legittimazione soggettiva all'esercizio della funzione regolamentare e la tipologia della fonte normativa adottabile per la configurazione e regolazione del sistema di finanza locale.**

Nel nuovo assetto costituzionale, è previsto dall'art. 119 Cost. che le Regioni e gli enti locali dispongono del potere di "stabilire ed applicare" i tributi locali e dunque sono destinatari di una competenza normativa da esercitarsi sia pure nel limite dei principi di coordinamento del sistema tributario prefigurati dalla legge statale (oggi esercitata attraverso la legge n. 42/2009). Sono dunque definite le sfere di attribuzioni normative degli enti territoriali minori da esercitare in forma concorrente con la funzione di coordinamento riconosciuta allo Stato⁽⁶⁾.

Si può così sostenere che **il principio di competenza costituisca il criterio fondante della legittimazione soggettiva all'esercizio della potestà normativa in materia di tributi locali** in quanto regola fondamentale della distribuzione della funzione normativa tra i vari enti a base territoriale.

della legge delega n. 42/2011), pur ampliando gli spazi di autonomia tributaria degli enti locali, ha sostanzialmente mantenuto gli stessi strumenti normativi di esercizio dell'autonomia stessa. Ed invero, l'autonomia tributaria degli enti locali viene perlopiù esercitata attraverso lo strumento del regolamento con i caratteri ed alle condizioni previste da una norma (l'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1992) preesistente alla riforma medesima. Appare così evidente come l'ampliamento dei margini di autonomia tributaria, prodotto a seguito della recente riforma, non ha modificato il quadro normativo del potere regolamentare degli enti territoriali minori.

6 Su tale argomento si rinvia a F. GALLO, Ancora in tema di autonomia delle Regioni e degli enti locali nel nuovo Titolo V della costituzione, in *Rass. Trib.*, 2005, 1033 ss.; L. DEL FEDERICO, Il rapporto tra principi del sistema e tributario statale e principi fondamentali di coordinamento, in *AA.VV.*, L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali, a cura di V. FICARI, Milano, 2009, 1 ss..

Resta da capire se la regola affermata dall'art. 119 Cost. costituisca una vera e propria riserva di regolamento per le attribuzioni di Comuni e Province ovvero rappresenti una mera conferma dell'applicabilità del principio di competenza. Sembra preferibile quest'ultima interpretazione: non soltanto infatti è generalmente diffusa la convinzione che l'art. 119 non costituisca una deroga rispetto al generale principio di legalità dei tributi e che non introduca una riserva di regolamento in materia di tributi locali; soprattutto, l'esplicitazione della funzione normativa in materia di attuazione tributaria vale in sostanza a riconoscere l'esistenza di una competenza istituzionale degli enti locali, ma non anche ad affermarne l'esclusività.

In altre parole, l'art. 119 Cost. non contiene una regola di attribuzione esclusiva, ma anzi, laddove richiama in via generale il coordinamento con i principi del sistema tributario, implica la coesistenza delle norme regolamentari con le norme di carattere legale emanate al fine di assicurare omogeneità di funzionamento all'ordinamento fiscale.

È dunque **il principio di competenza a costituire il criterio regolatore della autonomia normativa in tema di tributi locali**: alla legge dello Stato ed eventualmente alla legge regionale spetta la definizione dei principi generali di coordinamento (rispettivamente con riguardo al sistema dei tributi ed agli interessi generali, economici sociali e politici, della comunità nazionale e regionale) ed in specie l'inquadramento della struttura dei tributi locali; mentre al potere regolamentare degli enti locali compete la definizione analitica e puntuale delle norme in materia sostanziale e procedimentale nel rispetto dei principi generali e della struttura del tributo definita nella legge di coordinamento.

È appena il caso di osservare che, proprio in ragione del principio di competenza, il coordinamento esercitato da Stato e/o Regioni non può in ogni caso spingersi oltre l'ambito di una funzione generale di inquadramento della struttura del tributo, poiché altrimenti finirebbe per comprimere eccessivamente gli spazi di autonomia degli enti territoriali.

D'altronde il riconoscimento di una sfera di competenze normative va conciliata con il sistema delle fonti ed in specie con il principio della riserva di legge, in virtù del quale le prestazioni tributarie devono essere stabilite sulla base di una fonte avente forza di legge (art. 23 e art. 117 Cost.). Va rilevato, a tal riguardo, che il tema della potestà normativa degli enti territoriali minori assume profili differenti a seconda che si tratti di Regioni o enti locali.

In particolare per gli enti locali (e cioè Comuni e Province) la riserva di legge esclude che i tratti identificativi della prestazione tributaria possano essere determinati attraverso l'impiego di una fonte secondaria, occorrendo sempre la individuazione degli stessi in un atto avente forza di legge. Pertanto **dovrà essere la legge statale ovvero la legge regionale a fissare gli elementi qualificatori della fattispecie impositiva, pur se con connotati di flessibilità superiore rispetto a quelli usualmente applicati nell'ambito della fiscalità statale.** A tal proposito si può rilevare come la disciplina normativa possa essere definita in un sistema a tre livelli (legge statale, legge regionale e potere regolamentare degli enti locali) ovvero in un sistema a due livelli (legge statale o legge regionale, potere regolamentare degli enti locali).

La tesi tradizionale, avallata in modo consolidato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, consiste nell'assegnazione alla legge della funzione identificativa del presupposto e dei soggetti passivi in quanto aspetti che caratterizzano in modo essenziale il tributo e, conseguentemente, nella attribuzione ai regolamenti della disciplina delle aliquote e della base imponibile, trattandosi di parti della fattispecie impositiva che seguono necessariamente la definizione dei requisiti soggettivi ed oggettivi della fattispecie medesima e dunque rispetto alle quali la discrezionalità dei titolari dei poteri normativi secondari è sottoposta ad un contenimento fisiologico. Inoltre, anche con riguardo ai requisiti soggettivi ed oggettivi, la riserva di legge richiede non tanto che la fonte primaria individui la fattispecie impositiva in termini analitici e casistici, realizzando una disciplina esautiva, bensì che definisca le categorie di fatti e di soggetti cui si applica

il tributo, potendosi affidare alla fonte secondaria il compito di selezionare in tale ambito le fattispecie concretamente rilevanti. In altre parole, la riserva impone una legiferazione "per tipo" e non "per specie", che si esplica in sostanza nella identificazione di ampie categorie di fattispecie omogenee e non richiede la definizione di fattispecie puntuali.

Va osservato inoltre che **la riserva di legge regionale (di cui all'art. 117 Cost.) mostra un grado di flessibilità superiore a quella prevista per la riserva di legge statale**, in quanto sembra riferirsi ai principi generali e non anche alla normativa analitica e di dettaglio della disciplina dei tributi locali.

In tale contesto, è da rilevare che **l'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997** (concernente il ricordino della disciplina dei tributi locali) si allinea pienamente a tale impostazione generale laddove stabilisce (al primo comma) che **il regolamento di Province e Comuni in materia di entrate tributarie non può disciplinare "l'individuazione e definizione" di fattispecie imponibili (e cioè presupposto del tributo), soggetti passivi ed aliquota massima dei singoli tributi**. Evidentemente tale norma recepisce il principio di competenza - e dunque fissa il potere impositivo degli enti territoriali minori da esercitare con il regolamento - ma al contempo assume il limite costituito dal principio di riserva di legge (esplicitando peraltro l'orientamento consolidato della giurisprudenza costituzionale sopra riportato).

Va segnalato altresì che sulla medesima linea concettuale si pone l'art. 12 della legge n. 42/2009 laddove stabilisce che gli elementi fondamentali dei tributi comunali sono fissati dalla legge statale.

Non è peraltro del tutto chiaro cosa succeda in caso di **vuoto normativo** derivante dal mancato esercizio della competenza istituzionale. Da un lato infatti, si può ritenere che laddove lo Stato non definisca il quadro dei principi generali attraverso una apposita legge di coordinamento, **i singoli enti territoriali sono da ritenere legittimati a sviluppare la disciplina dei tributi locali secondo criteri auto-determinati**. Dall'altro lato, qualora esista solo la disciplina generale emanata dallo Stato e manchi invece

la disciplina puntuale, sostanziale e procedimentale del tributo da parte degli enti locali, è meno agevole capire quale sia la normativa applicabile. Onde evitare che possano ingenerarsi rischi di paralisi applicative dei tributi locali, sembra preferibile accogliere un'interpretazione meno rigorosa del principio di competenza, considerando in ogni caso ammissibile che la legge dello Stato, in fase di istituzione del tributo, disciplini anche in termini puntuali la materia sostanziale e procedimentale dei tributi locali, ferma rimanendo la derogabilità di tale normativa statale qualora il potere spettante agli enti territoriali sia effettivamente esercitato.

5. I caratteri principali del potere regolamentare degli enti locali

La riforma realizzata con i vari decreti delegati (in attuazione della legge delega n. 42/2011), pur ampliando gli spazi di autonomia tributaria degli enti locali, ha sostanzialmente mantenuto gli stessi strumenti normativi di esercizio dell'autonomia stessa.

Ed invero, l'autonomia tributaria degli enti locali viene perlopiù esercitata attraverso lo strumento del **regolamento** con i caratteri ed alle condizioni previste da una norma (l'art. 52, D. Lgs. n. 446/1992) preesistente alla riforma medesima. Appare così evidente come l'ampliamento dei margini di autonomia tributaria, prodotto a seguito della recente riforma, non ha modificato il quadro normativo del potere regolamentare degli enti territoriali minori.

In termini generali, l'art. 52 del D. Lgs. n. 446/1997 si pone come una norma di riferimento del sistema ordinamentale delle autonomie locali in quanto vale a stabilire la potestà regolamentare generale delle province e dei comuni idonea ad introdurre una sorta di "delegificazione" della materia dei tributi locali.

In particolare, **l'art. 52, comma 1, costituisce la norma generale di riferimento della potestà di imposizione degli enti locali** stabilendo espressamente che *"le Province ed i Comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie"*. Tale norma è coerente con

la regola costituzionale contenuta nell'art. 117, comma 6, secondo cui *"i Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite"*.

La potestà regolamentare degli enti locali in materia di tributi locali viene realizzata attraverso **una fonte normativa sub-primaria**. Tale atto presenta la natura di regolamento indipendente, che può essere cioè emanato anche in assenza di una legge di autorizzazione (ai sensi dell'art. 17, comma 1, della L. n. 400/1988)⁽⁷⁾. Non occorre, infatti, che una legge stabilisca la cornice di principi ed autorizzi espressamente l'ente locale ad emanare il regolamento, rientrando tale potere invece nella disposizione generale formulata dall'art 119, comma 2, Cost..

Ad ogni modo, il regolamento indipendente deve pur sempre rispettare le leggi esistenti, evitando di entrare in conflitto con esse o comunque ricercando una sostanziale compatibilità con le norme stabilite da fonti primarie: così se la legge è preesistente il regolamento non può contenere norme confliggenti con quelle legali; qualora, invece, la legge sia successiva le norme regolamentari non sono necessariamente caducate, salvo che non venga stabilita una incompatibilità tra queste e quelle introdotte dalla fonte primaria. In questa prospettiva si può qualificare la legge come mero limite esterno rispetto al potere regolamentare degli enti locali.

In base alla regola generale fissata dall'art. 52, comma 2, il potere regolamentare degli enti territoriali in materia tributaria viene esercitato attraverso lo strumento normativo rappresentato dalla **delibera del Consiglio comunale o provinciale**, da assumersi nel limite della approvazione del bilancio annuale di previsione del Comune o della Provincia; tale delibera è idonea a produrre effetti soltanto a partire dall'anno successivo (e precisamente dal primo gennaio dell'anno successivo a quello in cui è assunta

⁷ In argomento vedi C. PREZIOSI, I nuovi poteri tributari delle autonomie locali, in Riv. Dir. Trib. 2004, I, 574 ss..

la delibera). Evidentemente in tal modo è fissato un criterio che vale ad escludere la retroattività delle norme introdotte dal regolamento locale a tutela dell'affidamento dei cittadini, secondo un principio che trova ormai un consolidato riconoscimento nel diritto tributario (anche in ragione delle previsioni dello Statuto dei diritti del contribuente - L. n. 212/2000).

Non è necessario che la materia dei tributi locali sia disciplinata con un unico regolamento, ben potendo intervenire più regolamenti per regolare i diversi profili tributari. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze suggerisce la preferenza per l'adozione di un regolamento per ciascun tributo locale al fine di assicurare un efficace monitoraggio degli effetti del potere impositivo (cfr. circ. n. 101/E del 17 aprile 1998).

Al fine di assicurare la piena conoscibilità delle norme stabilite dalla fonte normativa locale **è previsto l'obbligo della comunicazione della delibera comunale o provinciale al Ministero dell'Economia e delle Finanze entro trenta giorni dalla data in cui tale delibera è divenuta esecutiva**, nonché **l'obbligo della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale** sulla base di un modello definito con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (art. 52, comma 2, secondo e terzo periodo). È da ritenere che il mancato assolvimento di questi adempimenti procedurali renda affetto l'atto normativo da un vizio grave che ne rende possibile l'annullamento in sede giudiziaria.

In linea con tale regola è stato disposto che tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie assunte da Comuni e Province in materia di entrate tributarie devono essere inviate al Ministero dell'Economia entro lo stesso termine di 30 giorni (indicato dall'art. 52, comma 2) e comunque entro trenta giorni dalla scadenza del termine per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio delle delibere è sanzionato, previa diffida del Ministero dell'Interno, con il blocco dei trasferimenti erariali di risorse finanziarie a qualunque titolo dovuti all'ente locale.

L'Amministrazione centrale - ed in particolare il Ministero dell'Economia e delle Finanze - è titolare di una funzione di controllo della sola legittimità

delle delibere comunali e provinciali: pertanto, essa non può sindacare il merito, e dunque i contenuti, della potestà regolamentare, ma si deve limitare a verificare il rispetto della procedura normativa, nonché il mantenimento di tale potestà negli ambiti riconosciuti dalla legge. In caso di accertamento di una violazione da parte dell'ente locale rispetto alla sfera di competenza od alla procedura normativa, il Ministero deve ricorrere al TAR per richiedere l'annullamento della delibera illegittima (art. 52, comma 4).

Si tratta evidentemente di una funzione esercitata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze a tutela dell'interesse generale al rispetto della legge e come tale non rimessa ad una valutazione discrezionale; il Ministero, pertanto, non è ammesso a rinunciare all'esercizio dell'azione giudiziaria contro le delibere illegittime degli enti locali, ma deve procedere senz'altro a ricorrere agli organi della giustizia amministrativa. Naturalmente prima di procedere giudizialmente, esso potrà verificare in via bonaria la disponibilità dell'ente locale a riconoscere e sanare il vizio della delibera inviando una preventiva comunicazione.

6. Il contenuto della potestà regolamentare in materia di disciplina sostanziale dei tributi locali

Nell'ambito dei tributi diretti derivati, istituiti cioè con la legge statale (ed in specie con il D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23), gli spazi di autonomia impositiva riconosciuti ai Comuni ed alle Province, da attuare attraverso il regolamento di cui all'art. 52, sono sostanzialmente ridotti⁽⁸⁾.

Si può ritenere in particolare che la potestà regolamentare degli enti locali si esprima essenzialmente nella **definizione delle aliquote** all'interno dell'area (compresa tra un'aliquota minima ed un'aliquota massima) definita dalla legge statale o regionale oppure nella **idoneità ad incidere**, pur se marginalmente, **sul regime di esenzioni ed agevolazioni**.

8 Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 92 ss.; F. URICCHIO, *Il federalismo della crisi o la crisi del federalismo*, Bari, 2012, 162 ss..

Resta **esclusa** la possibilità di stabilire gli elementi fondamentali della fattispecie impositiva che è invece di competenza della fonte primaria.

Più ampio è invece il contenuto del potere regolamentare con riguardo alla fase procedimentale; ed invero, nel disegno costituzionale è espressamente affermata l'esistenza di una capacità di auto-organizzazione degli enti territoriali minori in ordine alla attuazione ed alla gestione dei tributi.

7. L'autonomia organizzatoria quale tratto caratterizzante dell'autonomia tributaria

L'art. 119 Cost. contiene infatti un riferimento esplicito al potere di applicare i tributi locali che viene qualificato come un connotato tipico dell'autonomia normativa di Regioni ed enti locali; l'art. 118 Cost. attribuisce al Comune, e subordinatamente agli altri enti locali, la funzione amministrativa di attuazione dei tributi locali; l'art. 117, comma 6, Cost. riconosce in generale la potestà regolamentare degli enti locali in materia di organizzazione delle proprie funzioni previste costituzionalmente (e dunque anche di quella tributaria).

La riconducibilità ad un ambito periferico delle attività di gestione dei tributi, e dunque della fase di liquidazione accertamento e riscossione tributaria, sembra rispondere non tanto ad una valutazione di efficienza e di buon andamento dell'attività amministrativa, quanto piuttosto ad una **logica di distribuzione delle competenze organizzative e gestionali in linea con le attribuzioni normative così da realizzare un quadro di autosufficienza istituzionale di ciascun ente territoriale**. Evidentemente si fa ricorso ad una tipica applicazione del **principio di sussidiarietà** stabilendosi che **le attività amministrative debbano essere riportate al livello di governo più vicino agli interessi della comunità amministrata**. L'apertura verso un significativo decentramento delle attività procedimentali e di gestione dei tributi lascia così intendere che la valutazione della correttezza ed efficienza dell'azione amministrativa sia da riportare tipicamente ad un ambito locale, pur configurando una questione diversa dal giudizio dell'elettorato sugli indirizzi espressi dalla politica fiscale dell'ente regionale o locale.

Sotto questa prospettiva è possibile rilevare il riconoscimento di una ampia forma di autonomia organizzatoria e procedimentale, diretta a consentire alle Amministrazioni locali di predisporre i moduli di gestione delle fasi di liquidazione, riscossione ed accertamento secondo valutazioni auto-determinate. Si tratta di una attribuzione necessaria per interrompere il rapporto di dipendenza tradizionalmente intercorso tra le Amministrazioni periferiche e l'Amministrazione centrale, così da avviare un processo di sviluppo della capacità di funzionamento e di organizzazione degli enti territoriali minori.

Si può pertanto sostenere che **l'autonomia organizzatoria sia da considerare come uno snodo cruciale della effettiva capacità di sviluppare un sistema tributario "proprio" da parte dell'ente impositore.**

8. La potestà regolamentare in materia di accertamento e riscossione dei tributi locali

La potestà regolamentare degli enti locali si esprime pienamente con riguardo alla fase procedimentale, senza incontrare limiti rilevanti nelle fonti legali (sostenendosi a tal riguardo che la riserva di legge non opera in riferimento ad accertamento e riscossione).

L'autonomia organizzatoria degli enti territoriali riguarda tutti i profili della fase di liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi locali. D'altro lato, non pare agevole che gli enti locali (soprattutto quelli di minori dimensioni e con apparati ridotti) producano un regolamento completo di tutta la materia procedimentale, apparendo probabilmente più semplice che si cimentino con aspetti peculiari e limitati delle varie fasi attuative dei tributi di loro competenza.

Il potere regolamentare degli enti territoriali minori **non può riguardare la materia sanzionatoria**, che resta affidata esclusivamente alla fonte primaria in ragione del principio di legalità espresso dall'art. 25 Cost.

Dall'altro lato, non pare agevole che gli enti locali (soprattutto quelli di minori dimensioni e con apparati ridotti) producano un regolamento

completo di tutta la materia procedimentale, apparendo probabilmente più semplice che si cimentino con aspetti peculiari e limitati delle varie fasi attuative dei tributi di loro competenza.

In materia di **liquidazione dei tributi locali**, l'obiettivo primario degli enti territoriali riguarda senz'altro la **semplificazione e la stabilità degli adempimenti posti a carico dei contribuenti**. È infatti evidente che la definizione di modelli comportamentali ispirati al criterio della semplicità che si consolidano nel tempo vale a ridurre in maniera consistente le possibili retinenze applicative da parte dei contribuenti e dunque ad assicurare una maggiore efficienza delle procedure di adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

A tal riguardo è da ritenere che si debba favorire una riduzione delle comunicazioni e delle dichiarazioni da inviare agli uffici comunali (e provinciali) da parte del contribuente, soprattutto per tutte le informazioni già in possesso dell'amministrazione pubblica e dunque agevolmente conoscibili anche dagli uffici finanziari locali. Inoltre, sembra possibile prevedere una sempre maggiore diffusione degli strumenti informatici e telematici per la trasmissione di comunicazioni e dichiarazioni al fine di rendere sempre più agevole il corretto adempimento della prestazione tributaria. Anche con riguardo alla **fase dei controlli tributari**, si può pensare ad una **valorizzazione delle tecniche di controllo su base informatica e telematica**, seguendo una direttrice di sviluppo ormai consolidata nella finanza pubblica (a partire dalla c.d. dichiarazione unificata e telematica).

In quest'ottica, potranno formularsi regole che consentano l'integrazione e degli archivi informatici, locali e nazionali, utili per acquisire idonee informazioni sulla condotta fiscale ed economica dei contribuenti, nonché stabilire obblighi di collaborazione a carico di tutti quei soggetti che dispongono della facoltà di accesso a tali informazioni. In altre parole va sviluppata la capacità di "gestione delle conoscenze" come elemento primario per superare il *deficit* informativo che tradizionalmente limita l'amministrazione finanziaria nella attività di contrasto dell'evasione fiscale.

Per quanto concerne l'accertamento, l'autonomia normativa degli enti locali può esplicarsi nella **individuazione di modelli dell'agire amministrativo caratterizzati da peculiarità procedurali**. Va detto comunque che non appare agevole individuare grandi spazi di intervento in questo ambito, considerando che l'attività di accertamento coinvolge non soltanto il potere pubblico di tutela dell'interesse fiscale, ma anche i diritti soggettivi di difesa dei contribuenti ed in genere dei soggetti nei cui confronti è esercitata l'attività amministrativa.

Così i principali aspetti di tale disciplina non sembrano poter essere derogabili dai regolamenti degli enti territoriali, trattandosi di materie che interferiscono con la sfera di tutela soggettiva costituzionalmente garantita (art. 24 Cost.); in particolare, rientrano in tale ambito, a titolo esemplificativo, il carattere recettizio dell'atto di accertamento, l'obbligo di motivazione, la trasparenza della funzione amministrativa (sottoscrizione dell'atto, esplicitamente del responsabile del procedimento), la tutela del contribuente attraverso l'impugnazione dell'atto senza alcuna forma di impedimento preventivo (e dunque con esclusione ad esempio del *solve et repete*).

Al contrario, spazi di intervento per l'autonomia regolamentare sembrano potersi individuare con riguardo alla **fissazione di un termine di decadenza o di prescrizione diverso rispetto a quello generalmente previsto per i tributi erariali**, all'individuazione di **metodologie di accertamento induttivo o sintetico**, alla **previsione di presunzioni *iuris tantum*** contro il contribuente in presenza di ragionevoli elementi che possano indicare una evasione fiscale.

Un ulteriore aspetto della disciplina dell'accertamento che appare di notevole portata per un efficiente funzionamento del sistema di finanza locale riguarda la previsione di meccanismi deflattivi del contenzioso.

Si tratta di stabilire adeguate procedure di attuazione dell'accertamento con adesione (espressamente previste dall'art. 50 della legge 18 dicembre 1997, n. 449), nonché le forme dell'autotutela amministrativa da applicare con specifico riferimento alle fattispecie dei tributi locali allo scopo di definire preventivamente le aree di conflittualità tra ammini-

strazione locale e contribuenti. Parimenti possono essere previste forme premiali di riduzione delle sanzioni amministrative per i contribuenti che collaborano spontaneamente per effettuare una prestazione tributaria precedentemente omessa ovvero che evitano di instaurare un giudizio per mere finalità dilatorie o pretestuose. È naturale rilevare a questo proposito che il recupero di efficienza del sistema tributario in un assetto di fiscalità di massa è in gran parte rimesso alla previsione di meccanismi normativi che favoriscano il più possibile la cooperazione fiscale dei consociati, piuttosto che ad una logica repressiva e sanzionatoria difficilmente eseguibile per lungo tempo e su una platea ampia di contribuenti.

Nel contesto appena delineato si inserisce anche la nuova procedura di reclamo - mediazione.

Nella sfera di competenza regolamentare degli enti locali **rientra anche la disciplina delle istanze di interpello** presentate dai contribuenti in ordine alla interpretazione delle norme riguardanti i tributi locali (cfr. Ris. min., n. 1/DPF del 29 gennaio 2002). Ciascun Comune deve pertanto dotarsi di idonea organizzazione ed eventualmente stabilire peculiari regole procedurali per far fronte tempestivamente agli interPELLI riguardanti i tributi locali.

Uno dei poteri normativi in cui sembra potersi esprimere più incisivamente il potere regolamentare degli enti locali riguarda la riscossione dei tributi. Ed invero l'intervento normativo può coinvolgere innanzitutto la fase della riscossione volontaria, prevedendosi meccanismi di pagamento semplificato e diffuso. In secondo luogo la riscossione può essere effettuata con atti e procedure diverse rispetto a quelle tradizionali della finanza locale, avvalendosi anche dei più efficienti modelli desunti dalla fiscalità erariale ed attribuendo agli agenti della riscossione incisivi poteri del credito fiscale (attraverso le iscrizioni ipotecarie o il fermo amministrativo). Inoltre, al fine di favorire la trasparenza dall'azione pubblica e migliorare la qualità del rapporto con i contribuenti, potrebbero individuarsi forme di rimborso automatico o comunque accelerato dei tributi indebitamente versati, in presenza di determinate condizioni.

9. Limiti generali all'esercizio del potere regolamentare e potere sostitutivo da parte dello Stato

Il potere regolamentare degli enti territoriali minori incontra evidentemente una serie di limiti derivanti dall'assetto ordinamentale della funzione impositiva in Italia.

In primo luogo il regolamento **deve rispettare l'ambito di competenza assegnato all'ente territoriale in base alla regola generale dell'art. 119** e nel rispetto dei principi generali di coordinamento espressi dalla legge dello Stato (attualmente contenuti nella legge n. 42/2011). Parimenti va rispettato **il limite costituito dalla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. ed all'art. 117 Cost.** cosicché gli elementi tipizzanti della fattispecie impositiva (ed in specie il presupposto, i soggetti passivi, la base imponibile e l'aliquota, almeno nella individuazione della misura minima e massima) siano determinati in base allo strumento legislativo (statale o regionale). Per le imposte di competenza degli enti locali occorre evidentemente che il regolamento rispetti le norme costituzionali riguardanti la materia tributaria (come ad esempio il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.).

Un rilevante **limite alla potestà regolamentare** degli enti territoriali minori è **svolta dai principi dell'ordinamento comunitario** rilevanti nella materia tributaria. Indipendentemente dai divieti comunitari che operano con riguardo alla potestà normativa dello Stato (e che possono dunque produrre una incidenza indiretta sulla potestà regolamentare di Comuni e Province), i principi dell'ordinamento europeo esercitano una significativa influenza sulla fiscalità locale. Va segnalato a tal riguardo il divieto di tassa ad effetto equivalente (stabilito nell'art. 23 del Trattato UE) riguardante tributi comunali applicati per il passaggio di merce oltre il territorio comunale.

Rileva altresì il divieto di aiuti di Stato (previsto dall'art. 107 del Trattato TFUE) che vale ad escludere un utilizzo delle misure agevolative selettive da parte degli enti territoriali in violazione del principio di neutralità dell'intervento pubblico; è appena il caso di osservare che la mera va-

riazione di aliquote dei tributi locali (entro l'ambito previsto dalla legge statale) non può essere considerata alla stregua di un aiuto di Stato, rappresentando una misura di carattere generale. In caso di violazione di obblighi comunitari l'obbligo di restituzione del versamento indebito del tributo è posto a carico degli enti locali che abbiano incassato il gettito del tributo stesso, indipendentemente dal fatto che la violazione comunitaria sia riferibile ad una scelta di autonomia tributaria dell'ente locale medesimo (e quindi dipende dal solo incasso di un tributo indebito sotto il profilo comunitario). Qualora peraltro l'ente locale abbia violato le norme comunitarie nell'esercizio della propria potestà regolamentare, oltre al rischio di restituzione del tributo indebitamente versato, può sorgere l'obbligo di risarcimento del danno da illecito comunitario.

Nel caso di mancato rispetto di norme comunitarie, così come quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica, e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni riguardanti i diritti civili e sociali, **il Governo può sostituirsi con propri atti agli organi dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane** (art. 120, comma 2, Cost.). Tale norma costituzionale stabilisce dunque il potere sostitutivo del Governo nei confronti degli organi degli enti locali e si pone come il corollario naturale del principio di sussidiarietà assunto nella riforma costituzionale del titolo V; l'intervento surrogatorio dello Stato è infatti funzionale ad assicurare il perseguimento dell'interesse generale (anche oltre l'interesse localistico) al rispetto delle norme comunitarie ovvero alla tutela dell'unità e della coerenza giuridica ed economica del Paese.

È da ritenere che tale potere sostitutivo dello Stato riguardi non soltanto l'attività amministrativa, ma anche la potestà regolamentare degli enti locali; laddove pertanto l'esercizio del potere regolamentare in materia tributaria, sia sotto il profilo sostanziale che sotto il profilo procedimentale (e dunque con riferimento alla fase dell'accertamento o della riscossione) violi le norme comunitarie ovvero produca una grave lesione all'unità del sistema giuridico ed economico nazionale, il Governo può adottare un regolamento governativo che sostituisca il regolamento di Comuni o Province.

In ogni caso i poteri sostitutivi del Governo dovranno essere esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e di leale collaborazione (art. 120, comma 2, ultimo periodo).

10. Il coinvolgimento di soggetti diversi dall'Amministrazione finanziaria nell'accertamento e nella riscossione dei tributi locali

In termini generali, **la fase di attuazione dei tributi può essere delegata dall'Amministrazione finanziaria a soggetti esterni, di natura pubblica o privata, al fine di favorire un incremento della capacità di funzionamento**; evidentemente il presupposto logico di tale delega è ravvisabile nella convinzione che soggetti esterni all'Amministrazione, il cui modello organizzativo è improntato a schemi aziendali o privatistici, siano in grado di operare in maniera più efficiente rispetto alla Pubblica Amministrazione.

L'art. 52, comma 5, del D. Lgs. n. 446/1997 prevede alcune regole volte ad indicare i principi generali che devono seguire i modelli di gestione e di organizzazione della fase di attuazione dei tributi locali con particolare riguardo alla fase di accertamento e riscossione.

Ne deriva che anche la disciplina afferente il reclamo-mediazione può verosimilmente inserirsi in tale contesto, con particolare riferimento ai modelli di gestione ed organizzazione previsti nella suddetta disposizione. Accanto al modello tipico di gestione diretta (anche detta "in economia"), eventualmente svolta anche in forma associata attraverso le varie forme di convenzioni tra più Comuni o Province, **sono prefigurate diverse modalità di coinvolgimento di terzi soggetti nelle attività di liquidazione, riscossione ed accertamento.** In particolare, è stabilito che l'affidamento a terzi debba essere effettuato a favore di aziende speciali, di società "miste" per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico, ovvero ai soggetti iscritti all'albo dei concessionari di servizi fiscali previsto dall'art. 53 del D. Lgs. n. 446/1997 (regolato dal D.M. n. 289/2000).

L'adozione di uno dei modelli organizzativi indicati nella norma menzio-

nata è rimessa ad una **scelta discrezionale dell'ente territoriale** e dipende, evidentemente, da **valutazioni comparative dell'efficienza organizzativa dei soggetti privati rispetto alla capacità organizzativa espressa dagli uffici locali**, oltreché da una stima dell'evasione fiscale reale e dunque dell'esigenza di potenziamento dell'attività di contrasto delle omissioni e degli inadempimenti dei contribuenti.

La facoltà di coinvolgere soggetti privati (o comunque diversi dall'Amministrazione finanziaria) per lo svolgimento delle attività di riscossione ed accertamento **costituisce evidentemente il presupposto normativo per la costituzione di agenzie tributarie a carattere locale**. Superando la timidezza che ha caratterizzato le prime applicazioni del federalismo fiscale (perlomeno nella forma prefigurata dalle norme menzionate) si può immaginare che gli enti locali sviluppino tali modelli organizzativi per migliorare la capacità amministrativa di gestione dei tributi locali.

È da ritenere che **la procedura di affidamento della concessione a terzi soggetti debba essere effettuata con le regole della procedura ad evidenza pubblica** - e dunque attraverso una gara comunitaria, laddove si superi la soglia di rilevanza comunitaria degli importi oggetto di corrispettivo - in quanto la concessione riguarda un servizio a carattere economico per il quale non può essere alterata la libertà di concorrenza del mercato nel rispetto dei principi comunitari.

Concetti Fondamentali

A partire dalla riforma del Titolo V della Costituzione, è andata affermandosi l'idea che **l'autonomia finanziaria degli enti territoriali minori costituisca una vera e propria "garanzia di sistema"** che vale ad esprimere l'esigenza di proteggere e consolidare l'interesse fiscale degli enti stessi, pur nel coordinamento con gli altri valori primari riconosciuti dalla Costituzione in ambito fiscale.

Tale autonomia si esplica essenzialmente **nella capacità di regolare le fattispecie sostanziali e le sequenze procedimentali dei tributi locali** nell'ambito della competenza attribuita in base al disegno federalista (ex art. 117 Cost.).

Tra le materie di esclusiva competenza degli Enti locali sembra potersi ricomprendere anche la funzione di **attuazione dei tributi locali** sia con riguardo alla parte sostanziale della disciplina impositiva che a quella più strettamente **procedurale**.

Come evidenziato, l'esercizio di tale potere normativo si inserisce tra il principio di competenza - **criterio fondante della legittimazione soggettiva all'esercizio della potestà normativa in materia di tributi locali** - e la riserva di legge in base alla quale deve essere sempre **la legge statale ovvero la legge regionale a fissare gli elementi qualificatori della fattispecie impositiva**. Pertanto, alla potestà regolamentare degli enti locali è demandata la sola **definizione delle aliquote** all'interno dell'area (compresa tra un'aliquota minima ed un'aliquota massima) definita dalla legge statale o regionale oppure nella **idoneità ad incidere**, pur se marginalmente, **sul regime di esenzioni ed agevolazioni**.

Ad ogni modo, **il potere regolamentare degli enti territoriali minori incontra evidentemente una serie di limiti** derivanti dall'assetto ordinamentale della funzione impositiva in Italia. Ciò implica che, il regolamento deve rispettare, **l'ambito di competenza assegnato all'ente territoriale in base alla regola generale dell'art. 119, il limite costituito dalla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. ed all'art. 117 Cost., nonché i principi dell'ordinamento comunitario**.

L'art. 52, comma 1, costituisce la **norma generale di riferimento della potestà di imposizione degli enti locali**, al 2° comma è previsto invece che, il potere regolamentare degli enti territoriali in materia tributaria viene esercitato attraverso lo strumento normativo rappresentato dalla **delibera del Consiglio comunale o provinciale** (da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale dandone preventiva comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze).

La potestà regolamentare degli enti locali si esprime pienamente con riguardo alla fase procedimentale, senza incontrare limiti rilevanti nelle fonti legali (sostenendosi a tal riguardo che la riserva di legge non opera in riferimento ad accertamento e riscossione).

In termini generali, **la fase di attuazione dei tributi può essere delegata dall'Amministrazione finanziaria a soggetti esterni, di natura pubblica o privata, al fine di favorire un incremento della capacità di funzionamento**. Con la conseguenza che, **anche la disciplina afferente il reclamo-mediazione** può verosimilmente inserirsi in tale contesto, **con particolare riferimento ai modelli di gestione ed organizzazione previsti nella suddetta disposizione**. Accanto al modello tipico di gestione diretta, **sono prefigurati diverse modalità di coinvolgimento di terzi soggetti nelle attività di liquidazione, riscossione ed accertamento**. Tale scelta **discrezionale** dell'ente territoriale dipende, evidentemente, da **valutazioni comparative dell'efficienza organizzativa dei soggetti privati rispetto alla capacità organizzativa espressa dagli uffici locali**.

**I modelli prospettabili
sulla struttura comunale
preposta alla mediazione**

5

1. La struttura organizzativa comunale preposta alla mediazione

Il comma 4, dell'art. 17-*bis*, del D. Lgs. n. 546/1992, dispone che *“le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante **apposite strutture diverse ed autonome** da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica **compatibilmente con la propria struttura organizzativa**”*.

Demandando l'esame del reclamo-mediazione ad una struttura diversa ed autonoma rispetto a quella che ha curato l'istruttoria tributaria dell'atto impugnato, si è inteso **evitare** che *«la **coincidenza** tra organo accertatore e organo “esaminatore” possa viziare la procedura»*⁽¹⁾.

Nel novellato testo dell'art. 17-*bis*, del D. Lgs. n. 546/1992, viene infatti ribadita la regola dell'**autonomia** - all'interno dell'ente - del soggetto preposto alla gestione del reclamo-mediazione, al fine di consentire il corretto esercizio del potere di decidere in merito alle istanze presentate dai contribuenti.

¹ In questi termini, M. LOVISETTI, Prima lettura della riforma del contenzioso tributario, cit., 19.

Con particolare riferimento alle **Agenzie fiscali** viene sostanzialmente riprodotta la disciplina previgente, secondo cui l'attività concernente l'esame del reclamo e della proposta di mediazione deve essere affidata ad apposite strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che abbiano curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

Per completezza espositiva, si precisa che nelle Agenzie fiscali le strutture in parola sono rappresentate dagli **uffici legali** istituiti presso ciascuna Direzione regionale o provinciale, mentre per quanto riguarda gli uffici provinciali del Territorio si fa riferimento ad **apposite strutture di staff**, alle dirette dipendenze del direttore. È di tutta evidenza che la struttura interna che si occupa della mediazione sarà la stessa che si occuperà della eventuale fase successiva concernente il contenzioso tributario.

Per gli **altri enti impositori** (tra i quali anche i Comuni), invece, il Legislatore ha rimesso all'autonomia regolamentare dei medesimi l'individuazione della struttura preposta alla valutazione dei reclami, statuendo, appunto, che la disposizione di cui al suddetto comma 4 dell'art. 17-bis, si applichi **compatibilmente con la struttura organizzativa interna** di ciascuno di essi.

2. La distinzione dell'ufficio preposto al reclamo-mediazione tra Comuni di piccole dimensioni e Comuni di maggiore dimensione

Con particolare riferimento agli enti locali, la previsione di cui al **comma 4**, sembra riconoscere al singolo ente la possibilità di individuare direttamente da sé le modalità di gestione del procedimento di mediazione e ciò **in forza del potere regolamentare di cui dispone e "compatibilmente con la propria struttura organizzativa"**.

Di certo, trattandosi di una nuova funzione che i Comuni saranno chiamati a svolgere in relazione ai tributi di propria competenza, si rende necessaria una riorganizzazione e riqualificazione del personale.

Le problematiche che potrebbero frapporsi in questa fase iniziale sono certamente connesse alla circostanza che all'interno dell'ente locale lo stesso "ufficio" che abbia emesso l'atto sia anche lo stesso che successivamente dovrà valutare la proposta di mediazione. Ed invero tale circostanza potrà verosimilmente verificarsi nei Comuni di piccole dimensioni dove i funzionari tributari interni sono deputati ad una pluralità di attività⁽²⁾.

Come si è avuto modo di vedere nel paragrafo precedente, l'applicazione e la gestione dell'istituto in esame risulta indubbiamente meno problematica per le Agenzie fiscali, le quali sono dotate di uffici legali interni o comunque di apposite strutture di staff, cui potrà essere demandata la gestione dei reclami presentati dai contribuenti; in tal modo è più semplice garantire l'effettività dell'autonomia dell'ufficio preposto all'istruttoria del reclamo-mediazione rispetto a quello che ha curato l'istruttoria dell'atto oggetto di contestazione.

La gestione del procedimento in esame e la connessa garanzia di imparzialità del procedimento stesso risulta indubbiamente meno agevole per i Comuni, soprattutto se non dotati di apposite strutture interne o di un ufficio legale. Potrebbe infatti verificarsi che lo stesso ufficio che abbia curato l'istruttoria tributaria finisca con il coincidere con quello al quale è demandato l'esame del reclamo-mediazione, non garantendosi l'effettiva terzietà (*rectius*, autonomia ed indipendenza) dell'organo preposto al procedimento in parola.

Solo i Comuni di maggiori dimensioni, infatti, potranno essere in grado di gestire il reclamo-mediazione similmente alle modalità gestionali dell'Agenzia delle Entrate, garantendo l'**indipendenza** e l'**autonomia necessaria** del soggetto preposto all'esame delle contestazioni presentate con l'istanza di reclamo. Si precisa infatti che i concetti di autonomia, in-

² Si precisa sin da ora che la determinazione della struttura che deve gestire la fase di esame di reclamo e di mediazione è prevista nel regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi.

dipendenza e terzietà del ruolo coesistono come elementi integranti della natura del procedimento di reclamo-mediazione.

Tuttavia, come accennato, la questione si rende più problematica per i Comuni di minori dimensioni nei quali - data la mancanza di apposite strutture o comunque di un numero sufficiente di personale qualificato tale da creare delle strutture diverse ed autonome rispetto al dipartimento dell'ufficio tributi che ha curato la predisposizione dell'atto impositivo - le due figure del soggetto che ha curato l'istruttoria dell'atto reclamato e quella del soggetto preposto all'esame del reclamo, **potrebbero finire con il coincidere**.

Al riguardo è stato osservato che: «*i Comuni, specie quelli di piccole e medie dimensioni, non [dovranno] nemmeno creare una sezione differente ed autonoma, ma [potranno] gestire la mediazione tramite la stessa struttura che ha effettuato l'accertamento in contestazione*»⁽³⁾.

Tuttavia, sembra in realtà che tale ricostruzione non sia in linea con la tutela delle garanzie che abbiamo dianzi evidenziato. Appare infatti difficile ammettere la possibilità che il medesimo Ufficio che ha curato l'istruttoria dell'atto impositivo abbia anche la gestione della mediazione con riguardo al medesimo atto impositivo; tantomeno sarà difficilmente plausibile che si tratti del medesimo funzionario.

Nei Comuni di più piccole dimensioni, infatti, tale inconveniente potrebbe concretizzarsi addirittura nella coincidenza della **firma** dei due atti - proprio in tale ipotesi verrebbe a **coincidere lo stesso funzionario persona fisica** - così palesandosi un **evidente conflitto di interessi funzionali**.

3 In questi termini, L. CATANIA, Il reclamo e la mediazione rispetto ai tributi locali: l'art. 17-bis del D. Lgs. 546/1992 alla luce delle modifiche apportate dal D. Lgs. 156/2015, cit., 20-21, ove al riguardo si legge che: «la tanto criticata previsione che a gestire la mediazione fosse un organo terzo ma sempre interno alla stessa Agenzia delle Entrate, ritenuta da alcuni una mera "finzione" con i Comuni può addirittura essere superata. La figura del terzo mediatore (che il Legislatore, stranamente, vuole non giudiziale), che già manca nella composizione delle Controversie tributarie dell'Agenzia delle Entrate, sarà completamente assente nel tentativo deflativo che riguarderà i tributi locali. Non vi sarà, quindi, un soggetto equidistante dalle parti, dotato di autonomia e autorevolezza, in grado di garantire, allo stesso modo, il soggetto impositore sia contribuente».

La mancata individuazione di un soggetto “diverso” che si occupi della gestione del procedimento di mediazione potrebbe verosimilmente arrecare un danno sotto il profilo delle garanzie procedurali che devono sottendere al procedimento di mediazione. In sostanza è quindi plausibile la **necessaria individuazione di un Ufficio o di un soggetto** che si occupi del procedimento di mediazione e che sia **diverso** rispetto a quello che ha curato l’istruttoria dell’atto oggetto di reclamo.

Alla luce di queste considerazioni si è osservato che «*nei Comuni di minori dimensioni, la necessità di adottare la nuova disciplina, bilanciando l’esigenza di rispettare le finalità e la struttura del reclamo-mediazione con le risorse professionali ed economiche di ciascun ente, porterà nella maggior parte dei casi a nominare, salvo nei casi di **comuni dotati di apposito ufficio legale, un soggetto sovraordinato** rispetto a quello che ha curato l’istruttoria che ha portato all’emissione dell’atto impugnato, che potrà essere individuato nel segretario comunale oppure nel responsabile dell’Ufficio tributi (ove non sia lo stesso soggetto che ha istruito il procedimento che ha portato all’emissione dell’atto impositivo), per quanto nell’impossibilità di nominare i sopra indicati soggetti, altre forme di individuazione di un soggetto competente potranno rinvenirsi nello scambio tra funzionari responsabili di comuni limitrofi, che assumano ciascuno il ruolo di mediatore nell’altro comune, ovvero nella nomina di un terzo individuato da una società o da una associazione esterna ...»⁽⁴⁾.*

Come si è ampiamente avuto modo di osservare nel corso della presente trattazione, la finalità propria del procedimento di mediazione consiste nella deflazione del contenzioso ma è altresì evidente come le garanzie di terzietà e di indipendenza ricoprono un ruolo fondamentale dell’istituto e devono essere sempre rispettate.

4 In questi termini, M. FOGAGNOLO, Le problematiche tecnico-procedurali legate all’applicazione del reclamo-mediazione ai tributi locali, cit., 51.

I funzionari che saranno chiamati a gestire le procedure di mediazione saranno tenuti ad esplicare una importante funzione. In tal senso la circ. n. 9/E del 2012 individua i criteri in base ai quali i funzionari dovranno formulare la propria decisione; in particolare dovranno valutare:

- ***l'incertezza delle questioni controverse;***
- ***il grado di sostenibilità della pretesa;***
- ***il principio di economicità dell'azione amministrativa.***

L'importanza dei suddetti criteri di valutazione assume notevole rilevanza anche ai fini dell'individuazione del **funzionario comunale responsabile in sede di emanazione dell'atto**, *«soprattutto alla luce dell'evidente difficoltà in cui si trova a svolgere le proprie funzioni in quegli enti di più piccole dimensioni in cui, in assenza di organismi terzi o uffici interni appositamente costituiti che possono garantire una maggiore indipendenza ed autonomia nella decisione, il soggetto che ha emesso l'avviso di accertamento coincide con colui che dovrà risolvere la controversia»*⁽⁵⁾.

In forza delle valutazioni di fatto o di diritto operate dal funzionario in relazione alle istanze di reclamo-mediazione, l'eventuale **responsabilità contabile** dello stesso dovrà ritenersi limitata ai soli fatti od omissioni posti in essere con **dolo o colpa grave**⁽⁶⁾.

5 In questi termini, F. ORSI, La discrezionalità dell'ente locale nella definizione degli atti di accertamento in sede di mediazione tributaria e conciliazione giudiziale: alcuni spunti di riflessione, cit., 34.

6 Il problema della responsabilità del funzionario ha trovato espressa disciplina nell'art. 39, comma 10, D. L. n. 98/2011, con riferimento però solo alla materia dei tributi erariali: "ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122".

Nella specie, l'art. 29, comma 7, D. L. n. 78/ 2010, dispone che "... con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 [transazione fiscale], dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 [accertamento con adesione], e dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 [conciliazione giudiziale], la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata alle ipotesi di dolo". Sul punto l'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 9/E/2012, precisa che in forza del combinato disposto delle norme sopra citate, con esclusivo riferimento alle valutazioni di fatto e di diritto effettuate nell'ambito dell'esame delle istanze di cui all'art. 17-bis, D. Lgs. n. 546/1992,

3. La possibilità/opportunità di delegare ad un soggetto "terzo" l'esame delle istanze di reclamo e le proposte di mediazione

La disposizione di cui al più volte citato **comma 4**, sembra così indirizzare l'Ente locale ad **individuare, in forza del potere regolamentare di cui dispone e "compatibilmente con la propria struttura organizzativa", le modalità di gestione del procedimento.**

Quello dell'individuazione della figura del mediatore, quale soggetto preposto alla gestione della procedura del reclamo-mediazione, costituisce indubbiamente la principale problematica in materia di applicazione dell'istituto in parola, con riferimento ai Comuni.

Innanzitutto, è necessario chiarire se il Comune abbia o meno la possibilità di individuare la figura del soggetto preposto al procedimento di mediazione al di fuori del proprio organico; in tal modo affidando la fase del reclamo-mediazione ad un soggetto terzo professionista, a ciò appositamente preposto.

Nella circ. n. 38/E del 2015 viene precisato che, con riferimento alle **Agenzie fiscali** «è stata ribadita - dal comma 4 dell'articolo 17-bis - l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo, per consentire un corretto esercizio del relativo potere» affidando «ad **apposite strutture diverse ed autonome** da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili» la gestione del procedimento in parola ma, in ogni caso, «l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che - come si legge nella relazione illustrativa - in campo tributario l'istituto del reclamo-

«la responsabilità dei funzionari, in sede di giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo». Alla luce delle considerazioni sin qui svolte con riferimento ai tributi erariali, è stato osservato in dottrina come queste possano essere estese anche ai tributi locali, dal momento che il comma 39, art. 10, D. L. n. 98/2011, estende le disposizioni in materia di responsabilità dei funzionari nella definizione dell'imposta o delle sanzioni, agli istituti della transazione fiscale, dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale.

mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice».

I chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circ. n. 38/E del 2015, sono stati intesi da una parte della dottrina nel senso che debba considerarsi esclusa *tout court* la possibilità di affidare la procedura del reclamo-mediazione a soggetti terzi professionali, dunque estendendo tale preclusione anche ai Comuni, i quali dovranno «*rinvenire all'interno del proprio organico la figura del mediatore*»⁽⁷⁾.

Tale orientamento, in realtà, non sembra condivisibile, per molteplici ragioni:

- a) innanzitutto, in ossequio all'**autonomia regolamentare** riconosciuta agli **enti locali e della quale si è ampiamente discusso nel capitolo IV**, si ritiene plausibile la devoluzione dell'esame del reclamo-mediazione ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. In particolare, in virtù dei principi generali che concernono i modelli di gestione e di organizzazione della fase di attuazione dei tributi locali (e con particolare riguardo alla fase procedimentale e non giurisdizionale), sarà scelta discrezionale da parte del Comune - in relazione a valutazioni comparative dell'efficienza organizzativa dei soggetti privati rispetto alla capacità organizzativa espressa dagli uffici locali, oltretutto da una stima dell'evasione fiscale reale e dunque dell'esigenza di potenziamento dell'attività di contrasto delle omissioni e degli inadempimenti dei contribuenti - **la facoltà di coinvolgere soggetti privati** (o comunque diversi dall'Amministrazione finanziaria) **per lo svolgimento delle attività di mediazione; tutto ciò in considerazione della creazione di un modello organizzativo interno volto a migliorare la capacità amministrativa di gestione dei tributi locali.**

⁷ In questi termini, M. FOGAGNOLO, Le problematiche tecnico-procedurali legate all'applicazione del reclamo-mediazione ai tributi locali, cit., 50.

- b) la stessa Agenzia delle entrate, a ben vedere, nella suddetta circolare fornisce una conferma indiretta di questa interpretazione⁽⁸⁾, giacché con esplicito riferimento agli «**altri enti impositori**» (ricomprendendo vi così anche gli enti locali) precisa che «*il legislatore ha invece rimesso alla organizzazione interna di ciascuno di essi l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami*»;
- c) da ultimo, occorre evidenziare che la **Corte Costituzionale**, nella **sentenza n. 98 del 2014** ha confermato la **natura pregiudiziale** (non dunque giurisdizionale) della **mediazione tributaria**. Ne deriva che la natura procedimentale all'istituto della mediazione si concilia perfettamente con i ragionamenti più volte evidenziati nel cap. IV in tema di autonomia organizzativa e regolamentare degli Enti locali nella fase di attuazione dei tributi locali.

Per tali ragioni **il modello organizzativo interno afferente la mediazione** e, dunque, la gestione del procedimento in parola, deve ritenersi rientran- te all'interno della sfera di autonomia regolamentare propria dei Comuni, i quali, soprattutto se di piccole o micro dimensioni, ben potrebbero scegliere di affidare l'istruttoria del reclamo-mediazione a **soggetti terzi professionali**, a ciò appositamente delegati in virtù della loro chiara e manifesta professionalità ed efficienza in materia.

In tal modo, inoltre, si eviterebbe che il procedimento di mediazione venga a configurarsi quale mero doppione dell'autotutela o dell'accertamento con adesione, procedimenti comunque esperibili.

Ragionando diversamente, infatti, il nuovo istituto «*difficilmente potrebbe portare ad una effettiva diminuzione del contenzioso giudiziale, a causa della tendenza degli uffici a confermare gli atti dagli stessi predisposti, che già trovano nella natura immobiliare dei tributi comunali e nella conseguente natura obbligata di buona parte degli avvisi di accertamento emessi dagli enti locali un ostacolo alle procedure di mediazione*»⁽⁹⁾.

8 Si veda, circ. n. 38/E del 2015, nota n. 37.

9 In questi termini, M. FOGAGNOLO, Le problematiche tecnico-procedurali legate all'appli-

Sul punto occorre effettuare delle ulteriori precisazioni di ordine sistematico. In particolare, se da un lato è indubbio che la natura necessariamente gratuita della mediazione tributaria possa in qualche modo essere alterata da costi aggiuntivi cui l'ente locale dovrebbe far fronte per rivolgersi a soggetti terzi estranei al proprio organico - argomento sul quale si fondano le posizioni di chi esclude possa farsi ricorso a soggetti terzi - dall'altro lato, non può negarsi come l'ente andrà comunque incontro a costi di formazione, aggiornamento e riorganizzazione del proprio organico al fine di individuare la struttura diversa ed autonoma deputata all'esame dei reclami proposti dai contribuenti (ipotesi che peraltro nei Comuni soprattutto di piccole o micro dimensioni potrebbe rivelarsi di difficile applicazione).

Ad ogni modo, a fronte dei costi che l'ente dovrebbe sostenere per rivolgersi ad un soggetto terzo professionale, corrisponderebbe comunque un maggior grado di efficienza della procedura sia sotto il profilo tecnico che sotto il profilo dell'economicità procedimentale, oltre al raggiungimento della effettività di autonomia e di indipendenza del procedimento, in ragione della figura preposta all'esame del reclamo-mediazione nei Comuni di piccole dimensioni.

A ben vedere, una soluzione volta alla razionalizzazione dei costi potrebbe consistere in un **accordo tra più Comuni limitrofi** di piccole dimensioni nel quale, proprio al fine di garantire efficienza e celerità della procedura, venga nominato un **unico soggetto terzo professionale** cui sarà demandato l'esame delle istanze riferibili a ciascuno di essi.

4. Chi è il mediatore nei tributi locali

Come si è osservato, una delle principali problematiche legate all'applicazione della procedura di reclamo-mediazione in materia di tributi locali è quella di definire **se la terzietà del funzionario proposto alla mediazione**

cazione del reclamo-mediazione ai tributi locali, cit., 42.

costituisca un presupposto necessario della nuova procedura, vale a dire se il mediatore dovrà necessariamente essere identificato in un soggetto diverso dal responsabile dell'istruttoria che ha portato all'emanazione dell'atto impositivo oggetto di reclamo, ovvero se tale soggetto - in assenza di un terzo dotato di specifica competenza all'interno dell'organico del Comune - potrà essere individuato nello stesso responsabile dell'Ufficio tributi che ha emanato l'atto, con la conseguenza però di piegare il reclamo-mediazione verso una forma più vicina all'istituto, già esistente, dell'autotutela e/o dell'accertamento con adesione.

Per fornire una corretta risposta a tale problematica, appare necessario richiamare in via preliminare l'art. 10, comma. 1, lett. a) e b), l. 11 marzo 2014, n. 23, il quale, **nel delegare il governo alla revisione della normativa sul contenzioso tributario**, ha espressamente previsto l'introduzione di *norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante*, con un principio che, se si deve considerare immanente al giudizio in sede processuale, non può tuttavia non essere considerato rilevante anche nell'ambito della gestione della mediazione, in cui la terzietà del soggetto chiamato a definire in sede amministrativa il reclamo, costituisce in ogni caso un presupposto fondamentale per la corretta decisione di una procedura che assume un importante valore pre-giudiziale.

In questo senso deve essere interpretato quanto esposto dall'Agenzia delle entrate nella **circ. n. 38/E**, nella quale, per quanto sia stato affermato che *"l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che - come si legge nella relazione illustrativa - in campo tributario l'istituto del reclamo-mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'Ente impositore, che va stipulato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del Giudice"*⁽¹⁰⁾, è stato in ogni caso ribadito che il comma 4 dell'art. 17-bis ha

10 In merito alla possibilità che il reclamo-mediazione possa essere gestito da un ufficio in-

confermato *“l’autonomia all’interno dell’Ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo, per consentire un corretto esercizio del relativo potere. Più precisamente, con riferimento alle Agenzie fiscali, il novellato comma 4, riproducendo la previgente disposizione, affida l’esame del reclamo e della proposta di mediazione ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili”* con espressa finalità di garantire un’autonomia di giudizio in capo al mediatore, che risulta fondamentale per fare in modo che la decisione che potrebbe successivamente essere sottoposta al vaglio giudiziale non possa essere considerata come una forma conservativa di salvaguardia degli atti adottati dall’ente impositore, anche ove gli stessi dovessero poi essere considerati viziati dal giudice tributario.

Il richiamo dell’Agenzia delle Entrate alla volontà del Legislatore **di escludere, nell’ambito della mediazione tributaria, “l’opzione di istituire un soggetto “terzo” deputato all’istruttoria, come previsto per la mediazione civile”** deve, quindi, essere interpretato, nel senso che **la procedura di reclamo-mediazione tributaria non potrà essere affidata ad un soggetto terzo professionale, appositamente istituito, come avviene nella mediazione civile** (avendo la mediazione tributaria natura amministrativa necessariamente gratuita⁽¹¹⁾, in cui nemmeno il contribuente dovrà obbliga-

terno all’amministrazione, anche se diverso ed autonomo da quello che ha emesso l’atto, si ricorda che la Corte Costituzionale con sentenza 16 aprile 2014 n. 98, ha riconosciuto che la mancanza di un soggetto terzo che, come avviene per la mediazione delle controversie civili e commerciali, svolga la mediazione, “non determina, tuttavia, alcuna violazione degli invocati parametri costituzionali”, in quanto “la mediazione tributaria introdotta dall’impugnato art. 17-bis costituisce una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull’intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza ausilio di terzi), che agiscono, quindi, un piano di parità. Deve dunque escludersi che un tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge”

11 A differenza della mediazione obbligatoria, in sede civile, si ribadisce che la mediazione tributaria assumendo natura sostanzialmente amministrativa, non dovrà comportare alcun costo diretto in capo al contribuente, nè tanto meno potrà comportare costi diretti a carico dell’ente impositore, che dovrà rinvenire all’interno del proprio organico la figura del mediatore, dovendosi escludere la possibilità che la procedura tributaria possa essere gestita da una sorta di “mediatore professionale” esterno al Comune, e retribuito dalle parti, ove si consideri che il principale intento del Legislatore è rappresentato, sotto questo profilo,

toriamente essere assistito da un difensore⁽¹²⁾, **ma non può essere spinto fino al punto di prevedere che la decisione del reclamo possa essere adottata dallo stesso soggetto che abbia curato l'istruttoria dell'atto contestato** (e, nei comuni più piccoli, anche la sua sottoscrizione), in quanto tale procedura comporterebbe un obiettivo conflitto di interessi e, soprattutto, il rischio che la decisione del mediatore, non essendo considerata oggettiva, possa a maggior ragione essere modificata in fase giudiziale, con il rischio che l'ente venga anche esposto - come si è visto sopra - alla condanna alle spese di lite, essendo evidente che solo un mediatore che sia caratterizzato da una oggettiva separazione di funzioni rispetto al funzionario che ha sottoscritto l'atto contestato e da un effettivo potere di revisione dell'attività di quest'ultimo potrà avere una sufficiente autonomia di giudizio sulla legittimità dell'atto stesso, tale da rendere produttiva la procedura di reclamo-mediazione, nel caso in cui l'atto contestato risulti effettivamente affetto dai vizi denunciati dal contribuente.

dalla volontà di evitare i costi dell'accesso alla giustizia tributaria in tutti i casi in cui la controversia possa formare oggetto di una definizione in sede amministrativa, a fronte dell'introduzione di una nuova figura che - prae se interna all'amministrazione - possa assumere un ruolo di compositore dei diversi interessi delle parti, per evitare la proposizione di un ricorso giurisdizionale.

12 A fronte della natura amministrativa che riveste la procedura di reclamo-mediazione, si ritiene che il contribuente sia legittimato a partecipare al procedimento personalmente anche per le controversie di valore superiore a 3.000 euro, a differenza di quanto avviene avanti alla Commissione tributaria.

In tal senso, si evidenzia che la nuova formulazione dell'art. 12, comma 5, del D. Lgs. n. 546/1992 prevede espressamente che l'assistenza di un difensore abilitato sia necessaria per stare in giudizio nelle controversie di valore oltre tremila euro, per cui tale disposizione esclude espressamente che l'assistenza tecnica sia necessaria, oltre che nelle controversie di valore inferiore, anche per rendere parte ad una procedura amministrativa, quale appunto la mediazione tributaria.

Ai sensi di quanto disposto dall'art. 18, comma 4, D. Lgs. n. 546/1992, la previsione secondo cui il ricorso è inammissibile se non è sottoscritto da un difensore abilitato, deve intendersi nel senso che il contribuente che intenda proseguire nel procedimento giudiziale a seguito del mancato accoglimento del ricorso/reclamo presentato nei confronti di un atto impositivo di valore superiore a tremila euro, sarà tenuto a farsi rappresentare da un difensore abilitato depositando una procura autenticata a favore di quest'ultimo, all'atto della costituzione in giudizio, ovvero a fronte dell'espresso invito che dovrà essere formulato dalla Commissione Tributaria, con rinvio ad una specifica udienza per la costituzione del difensore, prima di poter dichiarare l'inammissibilità del ricorso.

Per le medesime ragioni, il Legislatore sin dal 2012 ha, infatti, preferito una **soluzione di compromesso**, prevedendo che per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, il reclamo-mediazione potesse essere gestito da un ufficio diverso e autonomo da quello che ha emesso l'atto, sebbene appartenente alla medesima struttura con una procedura che è stata peraltro **riconosciuta legittima dalla stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 98/2014** (in rapporto alla versione originaria 17-bis) nella parte in cui si è affermato che: *“Va anzitutto precisato che la mediazione disciplinata dall'art. 17-bis, sia che venga proposta nel reclamo (comma 7) sia che venga proposta d'ufficio (comma 8), si svolge solo tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, cioè tra le parti del rapporto d'imposta, senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore. L'attribuzione del compito di valutare la proposta di mediazione del contribuente o di formularne una di ufficio a «strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», secondo quanto previsto dai commi 5 e 8 dell'art. 17-bis, non vale infatti a escludere che si tratti pur sempre dello stesso soggetto - l'Agenzia delle entrate, appunto - che ha emanato l'atto. **Tale mancanza di un soggetto terzo** che, come avviene per la mediazione delle controversie civili e commerciali disciplinata dal D. Lgs. n. 28 del 2010 (art. 1, comma 1, lettere a e b), svolga la mediazione, se comporta l'impossibilità di ricondurre la mediazione tributaria al modello di quella civilistica - e induce a dubitare della stessa riconducibilità dell'istituto all'ambito mediatorio propriamente inteso - **non determina, tuttavia, alcuna violazione degli invocati parametri costituzionali**. In primo luogo, **non è conferente il richiamo alla direttiva n. 2008/52/CE** sul quale la Commissione tributaria rimettente basa, pressoché esclusivamente, le proprie argomentazioni. Tale atto comunitario, infatti, si applica **«nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale»**, con l'espressa esclusione della «materia fiscale, doganale e amministrativa» (art. 1, comma 2), cioè proprio della materia che viene qui in rilievo. Più in generale, va osservato che la **mediazione tributaria** introdotta dall'impugnato art. 17-bis costituisce **una forma di composizione pregiudizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità**. Deve dunque escludersi*

che un tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.”

A fronte di quanto sopra esposto, appare quindi evidente che nei comuni di minori dimensioni, la necessità di adottare la nuova disciplina, bilanciando l'esigenza di rispettare le finalità e la struttura del reclamo-mediazione con le risorse professionali ed economiche di ciascun ente, porterà nella maggior parte dei casi a nominare, salvo nei casi di comuni dotati di apposito ufficio legale, un soggetto sovraordinato rispetto a quello che ha curato l'istruttoria che ha portato all'emissione dell'atto impugnato, che potrà essere **individuato nel segretario comunale oppure nel responsabile dell'Ufficio tributi** (ove non sia lo stesso soggetto che ha istruito il procedimento che ha portato all'emissione dell'atto impositivo), per quanto, nell'impossibilità di nominare i sopra indicati soggetti, altre forme di individuazione di un soggetto competente potranno rinvenirsi nello scambio tra funzionari responsabili di comuni limitrofi, che assumano ciascuno il ruolo di mediatore nell'altro Comune, ovvero nella nomina di un terzo individuato da una società o da un'associazione esterna (a condizione che non venga tuttavia esposto alcun costo diretto per l'attività svolta da quest'ultimo soggetto).

A prescindere da quale sarà il soggetto individuato dal Comune come mediatore, appare necessario - per supportare adeguatamente tale funzione - che **la nomina avvenga con uno specifico provvedimento, normalmente costituito** (pur dovendosi sempre fare riferimento alle specifiche previsioni dello Statuto comunale) **da un decreto sindacale**⁽¹³⁾, che dovrà garantire al mediatore una sostanziale immunità da qualsiasi responsabilità e richiesta di risarcimento danni sia da parte del Comune che da parte del contribuente (salvo i casi di condotte poste in essere con dolo e colpa

¹³ A fronte del combinato disposto dei commi 2 e 10 dell'art. 50 D. Lgs. n. 267/2000 secondo cui il sindaco ha il compito di sovrintendere al funzionamento dei servizi e degli uffici, nonché il potere di nominare i responsabili degli uffici e dei servizi, la nomina del mediatore dovrà normalmente avvenire con apposito decreto sindacale.

grave), nel momento in cui la decisione adottata dal mediatore dovesse, essere riformata dal giudice tributario, con condanna dell'ente impositore alle spese di lite maggiorate per l'esito negativo della controversia.

Considerato che l'istruttoria della pratica legata alla presentazione del ricorso/reclamo verrà normalmente curata dall'Ufficio che ha predisposto l'atto, appare quindi evidente che al mediatore (che potrà anche non essere dotato di una competenza specifica in materia di tributi) verrà più che altro sostanzialmente richiesto di avere una forza sufficiente per potere rigettare un reclamo, ben sapendo che la sua decisione potrebbe non essere condivisa dal giudice tributario, ovvero per annullare l'atto, sapendo che, al contrario, questa decisione rappresenterebbe comunque un giudizio negativo in relazione all'attività svolta dall'Ufficio.

Difficilmente percorribile appare inoltre la scelta di attribuire la funzione di mediatore al **Sindaco**, quale vertice dell'amministrazione, in analogia a quanto già previsto nel ricorso gerarchico in materia di provvedimenti amministrativi secondo una scelta che oltre ad ingenerare più di una perplessità - in relazione al fatto che l'assenza di discrezionalità in materia tributaria dovrebbe escludere che il procedimento venga gestito da un organo politico - non appare allo stesso tempo idonea a garantire le adeguate competenze tecnico-giuridiche richieste in capo al mediatore.

La funzione del mediatore non sarà quindi di agevole svolgimento, dovendo operare a titolo sostanzialmente gratuito e comunque nell'ambito di un'attività complessa, che porrà problemi di conflittualità con il contribuente (che tenderà sempre ad identificare il mediatore come un rappresentante dell'ente) ma anche con l'ufficio (nel caso il mediatore, soprattutto se esterno all'amministrazione, dovesse procedere ad annullare degli atti impositivi per evitare il rischio di possibile soccombenza nel contenzioso, malgrado il diverso parere del soggetto che abbia predisposto l'atto) e renderà quindi necessaria l'introduzione di specifici percorsi formativi in materia, che dovranno garantire non solo la necessaria qualificazione professionale dei soggetti che assumeranno tale difficile

compito, ma anche la standardizzazione delle relative procedure, per evitare che l'eterogeneità delle soluzioni organizzative che potrebbero essere adottate dai singoli comuni finisca a sua volta per minare la funzione di tale istituto, ove si voglia che lo stesso riesca a garantire un'effettiva deflazione del contenzioso in materia di tributi locali.

Possibile soluzione rispetto alla situazione dei Comuni di piccole e micro dimensioni ed in relazione ai problemi economico - organizzativi sopra evidenziati, appare **quella di far convergere tutte le mediazioni in capo ad una struttura centrale amministrativa collocata negli uffici del Comune della zona di maggiori dimensioni e con maggiori "possibilità amministrative"**. Per fare ciò si potrebbe pensare ad una **conferenza intercomunale** in cui stabilire le modalità attuative attraverso cui far convergere tutti i reclami - ricorsi verso l'organo centrale. Modalità che poi potrebbero e dovrebbero essere poste in essere attraverso una **delibera comunale di eguale contenuto per tutti i Comuni coinvolti**.

Concetti Fondamentali

Una delle principali problematiche legate all'applicazione della procedura di reclamo-mediazione in materia di tributi locali è quella di definire **se la terzietà del mediatore costituisca un presupposto necessario della nuova procedura.**

Come evidenziato, la volontà del legislatore deve essere interpretata nel senso che la procedura di reclamo-mediazione tributaria, **pur non potendo essere affidata ad un soggetto terzo professionale, appositamente istituito**, come avviene nella mediazione civile, non può **spingersi fino al punto di prevedere che la decisione del reclamo possa essere adottata dallo stesso soggetto che abbia curato l'istruttoria dell'atto contestato.** Pertanto, nei Comuni di medio-grandi dimensioni, **il ruolo di mediatore potrà essere affidato potrà essere individuato nel segretario comunale oppure nel responsabile dell'Ufficio tributi.**

Possibile soluzione invece rispetto alla situazione dei Comuni di piccole e micro dimensioni ed in relazione ai problemi economico - organizzativi sopra evidenziati, appare quella di **far convergere tutte le mediazioni in capo ad una struttura centrale amministrativa collocata negli uffici del Comune della zona di maggiori dimensioni e con maggiori "possibilità amministrative".**

È necessario evidenziare che nei comuni di minori dimensioni, la necessità di adottare la nuova disciplina, bilanciando l'esigenza di rispettare le finalità e la struttura del reclamo-mediazione con le risorse professionali ed economiche di ciascun ente, porterà nella maggior parte dei casi a nominare, salvo nei casi di comuni dotati di apposito ufficio legale, un soggetto sovraordinato rispetto a quello che ha curato l'istruttoria che ha portato all'emissione dell'atto impugnato, che potrà essere individuato nel segretario comunale oppure nel responsabile dell'Ufficio tributi (ove non sia lo stesso soggetto che ha istruito il procedimento che ha portato all'emissione dell'atto impositivo).

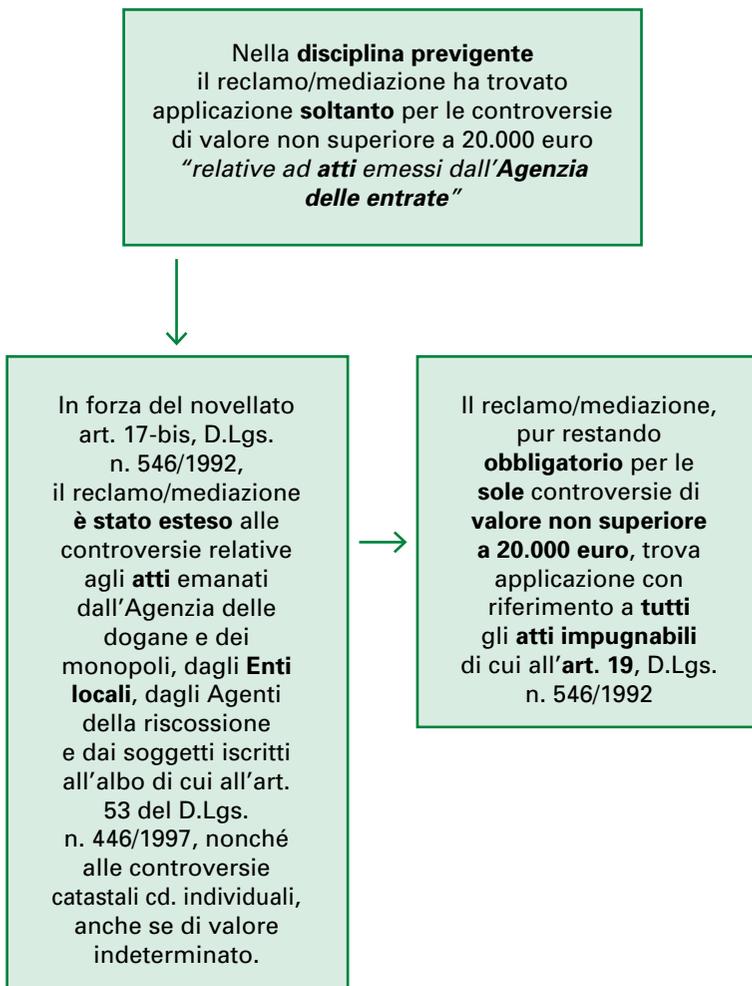
Altre forme di individuazione di un soggetto competente potranno rinvenirsi nello scambio tra funzionari responsabili di comuni limitrofi, che assumano ciascuno il ruolo di mediatore nell'altro Comune, ovvero nella nomina di un terzo individuato da una società o da un'associazione esterna (a condizione che non venga tuttavia esposto alcun costo diretto per l'attività svolta da quest'ultimo soggetto).

In ossequio all'autonomia regolamentare riconosciuta agli enti locali si ritiene plausibile la devoluzione dell'esame del reclamo-mediazione ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

Deve ritenersi rientrante all'interno della sfera di autonomia regolamentare propria dei Comuni, i quali, soprattutto se di piccole o micro dimensioni, ben potrebbero scegliere di affidare l'istruttoria del reclamo-mediazione a soggetti terzi professionali, a ciò appositamente delegati in virtù della loro chiara e manifesta professionalità ed efficienza in materia.

Appendice

Schema 1. La nuova disciplina



segue>>

Il procedimento può riguardare, tra le altre, le controversie relative a:



Avviso di accertamento

Avviso di liquidazione

Provvedimento che irroga le sanzioni

Ruolo

Cartella di pagamento (per vizi propri)

Avviso di mora

Iscrizione di ipoteca sugli immobili (art. 77, D.P.R. n. 600/1973)

Fermo di beni mobili registrati (art. 86, D.P.R. n. 602/1973)

Rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti

Diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari

Ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie

Le controversie catastali cd. individuali

Restano, invece, **ESCLUSE** dal reclamo/mediazione



Le controversie di valore superiore a 20.000 euro

Le controversie di valore indeterminabile (fatta eccezione per quelle cd. catastali individuali)

Le controversie concernenti il recupero degli aiuti di Stato illegittimi

Le controversie su provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21, D.Lgs. n. 472/1997

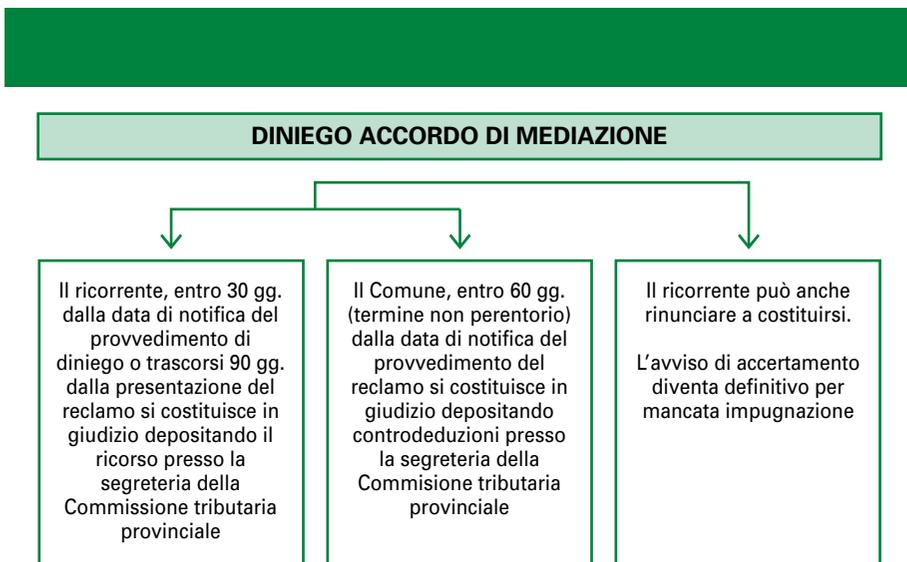
Le controversie concernenti istanze di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 472/1997

Le controversie relative ad atti non impugnabili

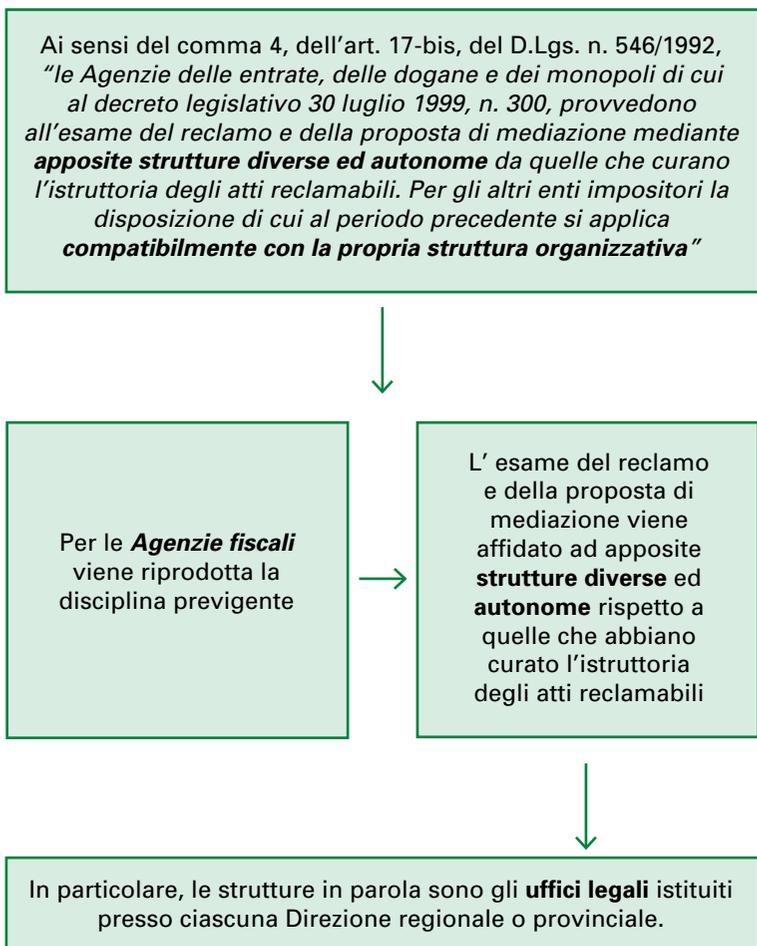
Schema 2. Il procedimento



segue>>



Schema 3. La struttura organizzativa



segue>>

Per gli *altri enti impositori* (tra i quali anche i *Comuni*) il Legislatore ha rimesso all'**autonomia regolamentare** dei medesimi l'individuazione della struttura preposta alla valutazione dei reclami



Ne deriva che il soggetto preposto alla mediazione sarà individuato **compatibilmente con la struttura organizzativa interna** di ciascuno di essi, ma dovrà comunque essere un soggetto diverso rispetto a quello che ha curato la fase procedimentale relativa all'atto oggetto di reclamo. In virtù della propria autonomia regolamentare ed organizzativa l'ente locale può affidarsi anche a soggetti esterni all'ente stesso purché dotati di chiara professionalità