

MARZO 2013

Pubblicazione trimestrale

Anno LXXII - N. 1

Poste Italiane s.p.a. - Spedizione in a.p. - D.L. 953/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DCB (VARESE)

ISSN 0035-6131

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI**

(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

DIREZIONE

EMILIO GERELLI - GIULIO TREMONTI

COMITATO SCIENTIFICO

SILVIA CIPOLLINA - ENRICO DE MITA - ANDREA FEDELE
FRANCESCO FORTE - AMEDEO FOSSATI - FRANCO GALLO
SALVATORE LA ROSA - ALBERTO MAJOCCHI - ANTONIO PEDONE

COMITATO DIRETTIVO

ROBERTO ARTONI - FILIPPO CAVAZZUTI - AUGUSTO FANTOZZI
G. FRANCO GAFFURI - DINO PIERO GIARDA - EZIO LANCELLOTTI
ITALO MAGNANI - GILBERTO MURARO - LEONARDO PERRONE
ENRICO POTITO - PASQUALE RUSSO - GIULIANO TABET
FRANCESCO TESAURO



GIUFFRÈ EDITORE



RECLAMO E MEDIAZIONE TRIBUTARIA: DEFLAZIONE DEL
CONTENZIOSO O INFLAZIONE DI PROCEDIMENTI?

di GIUSEPPE PIZZONIA (*)

Abstract. The complaint ("reclamo") and the mediation ("mediazione") were introduced in the tax system starting from 2012, with the purpose of reducing — with reference to the litigations of modest extent, that could be better settled outside the Tax courts — the judicial appeals. They are related to the other legal institutes aimed to reduce the tax quarrels, already existing, with whom they share a resolving function and a rewarding effect. The present article, after an examination of the principal contents set by complaint ("reclamo") and mediation ("mediazione") and by an incisive analysis of the connection among the relevant legal institutes, aims to retrace their position in the tax system, by identifying some non-necessary elements of interference, duplication and overlapping.

J.E.L. Classification: H30

Keywords: Complaint, Mediation

SOMMARIO: 1. Il reclamo e la mediazione tributaria: caratteri essenziali e profili sistematici. — 2. Gli istituti c.d. deflativi del contenzioso tributario. — 3. *Segue:* il carattere premiale. — 4. Il reclamo e la mediazione nel sistema degli istituti deflativi. — 5. *Segue:* reclamo e autotutela. — 6. *Segue:* mediazione e accertamento con adesione. — 7. Conclusioni.

1. *Il reclamo e la mediazione tributaria: caratteri essenziali e profili sistematici.*

La gamma degli istituti definiti come deflativi del contenzioso tributario si è arricchita, a partire dal primo aprile 2012, di due nuove

(*) *Ricercatore di Diritto tributario, Università "Mediterranea" di Reggio Calabria.*

figure, riservate alle controversie di minore entità: il reclamo e mediazione (1).

Carattere qualificante è quello della obbligatorietà, quale condizione di ammissibilità — rilevabile in ogni stato e grado — per il ricorso giurisdizionale (2); a ciò corrisponde come pendant l'ulteriore elemento comune costituito da un ambito applicativo limitato, sotto vari profili (soggettivi, oggettivi/quantitativi, procedurali) (3). Sembra potersi ravvisare nella sintesi tra obbligatorietà e limitatezza di oggetto/valore il tentativo di trovare un equilibrio tra esigenza deflattiva e dovere di giustizia, circoscrivendo la portata di istituti che — se di applicazione generale — avrebbero suscitato rilevanti problemi di legittimità, oltre che di opportunità (v. infra). In questi termini, la limitazione quanto al valore pare indicativa della volontà di circoscrivere la portata dei nuovi istituti a controversie considerate minori. Liti assai numerose, nonostante i crescenti oneri di accesso alla giustizia, ma destinate a produrre scarsi risultati per l'erario, a fronte di costi amministrativi comunque elevati. Non è un caso che l'introdu-

(1) La norma istitutiva è contenuta nell'art. 39, nono comma, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, che ha introdotto nel corpus del decreto sul contenzioso tributario (D.Lgs. n. 546/1992) l'art. 17-bis, appunto rubricato il reclamo e la mediazione. L'avvio a regime è stato stabilito in relazione agli atti suscettibili di reclamo notificati a partire dal primo aprile 2012. Una curiosità: anche il decreto sul contenzioso tributario è diventato operativo il primo aprile, ma del 1996.

(2) *Reclius*: l'obbligatorietà è relativa al reclamo, mentre la formulazione di una proposta di mediazione è facoltativa. Tuttavia, non può aversi (proposta di) mediazione, se non vi è stato un reclamo, e questo rende comunque rilevante il canone della obbligatorietà.

(3) Sugli istituti in esame, si riscontrano già diversi interventi della dottrina, molti in senso critico; tra gli altri: GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 51; BELLE, *Mediazione e reclamo: due istituti inutili*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 863; FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2012, p. 1364; INGRAO - DE DOMENICO, *Un "reclamo" sconcertato rispetto a ruolo esecutivo e spese di lite*, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 288; MARCHESELLI, *La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto Fisco-Contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 1; MARZIS, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 811, con una interessante disamina in chiave comparativistica; PISTOLISI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 65; ROSSI, *Il reclamo e la mediazione tributaria*, in FANZOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, p. 772 ss.; TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 898; AMATUCCI, *L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione*, in GLENDI - UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 141 ss.; BASILAVICCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2491. Guarda invece con favore ai nuovi istituti BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 765.

zione di questi istituti segua un provvedimento di definizione onerosa delle liti pendenti nei vari gradi di giudizio (con pari soglia di accesso) (4).

Sul piano soggettivo, gli istituti in questione sono relativi alle controversie nei confronti della sola Agenzia delle Entrate (5), con esclusione quindi delle controversie nei confronti dell'agente della riscossione; sul piano dell'oggetto, sono relativi alle controversie non superiori alla soglia di ventimila euro (6), e sul piano procedurale, sono alternativi alla conciliazione.

Sussistendo i presupposti, i relativi procedimenti si innestano nella ordinaria fase di avvio del contenzioso, seguendo una sorta di percorso a ostacoli.

Infatti, proposto il reclamo, questo può essere in tutto o in parte

(4) Sul limite per valore, si palesa una evidente sfasatura rispetto all'evoluzione più recente dell'ordinamento tributario, rivelatrice di scarso coordinamento di questi istituti rispetto ad altri provvedimenti coevi, evidentemente dettati da esigenze prevalentemente mediatriche, o comunque non ben meditati. Come è noto, infatti, la soglia di rilevanza penale di alcuni reati fiscali più gravi è stata drasticamente ridotta a trentamila euro (cfr. art. 3, D.Lgs. n. 74/2000, in materia di dichiarazione fraudolenta). È dunque da ritenere che, a partire da tale soglia (o quanto meno a partire dalla soglia di cinquantamila euro prevista per la semplice dichiarazione infedele — art. 4, D.Lgs. n. 74/2000), si apre l'area delle questioni tributarie maggiori. Ecco quindi che — in un contesto così delineato — le liti tributarie ordinarie risultano comprese nello stretto ambito tra i ventimila euro delle liti minori e i trentamila euro della evasione penalmente rilevante.

(5) Nel caso di cartelle esattoriali, il reclamo e la mediazione dovranno essere esperiti solo per l'impugnazione del ruolo, ma non della cartella di pagamento. Ne consegue la necessità, per evitare il rischio di decadenze in presenza di vizi riguardanti tanto il ruolo che la cartella, di sdoppiare l'impugnativa, avviando il reclamo avverso il ruolo e un ordinario ricorso avverso la cartella, fermo restando che in caso di accoglimento del reclamo la cartella si deve ritenere caducata. Gli inconvenienti in termini di economia processuale di una simile soluzione sono di immediata evidenza.

(6) Il valore — come da espresso rinvio al disposto dell'art. 12, quinto comma — si determina in funzione dell'ammontare del tributo relativamente a ciascun periodo d'imposta, senza tener conto di sanzioni e interessi. Se l'accertamento è relativo alla rettifica di perdite, si ha riguardo alla corrispondente imposta virtuale. Se invece la controversia è in materia di sole sanzioni, il valore è pari a queste, mentre nelle controversie di rimborso si ha riguardo all'ammontare del tributo. Un'ulteriore esclusione relativa all'oggetto riguarda le controversie sul recupero degli aiuti di Stato, ex art. 47-bis, D.Lgs. n. 546/1992. Questa previsione pare una indiretta conferma del carattere time consuming dei procedimenti in esame. È noto infatti che per velocizzare le controversie in materia di aiuti di Stato sono state previste regole processuali particolari, contenute nel citato art. 47-bis. La circostanza che tali controversie siano escluse da reclamo e mediazione pare coerente con tale intento di velocizzazione. Va peraltro notato che non si fa luogo al recupero di aiuti di Stato, se sono inferiori alla soglia *de minimis* (€ 200.000, cumulati su un arco triennale); pare quindi in concreto difficile, anche se non si può escludere in radice, che possano aversi controversie di questo tipo soggette a reclamo e mediazione.

accolto (con conseguente annullamento in autotutela dell'atto impugnato), ovvero rigettato; è in proposito espressamente previsto (quinto comma) che il reclamo deve essere esaminato da articolazioni dell'ufficio finanziario diverse da quelle che hanno istruito l'accertamento, individuate in specie negli uffici legali (7).

Il reclamo può contenere una proposta motivata di mediazione del contribuente; a sua volta, l'ufficio ricevente — se non ritiene di accogliere la proposta del contribuente (8) — può articolare una propria proposta di mediazione, oppure rigettare il tutto senza formulare una propria proposta.

L'intero procedimento, che non sospende l'esecutività dell'atto impugnato, deve concludersi entro novanta giorni dalla proposizione del reclamo. Se questo non viene accolto o non si addiviene a mediazione, lo stesso, senza necessità di ulteriori adempimenti, "produce gli effetti del ricorso". Il contribuente che intenda proseguire nel contenzioso deve quindi provvedere al deposito dello stesso con il relativo fascicolo presso la Commissione tributaria, nel termine ordinario di trenta giorni, decorrenti dal provvedimento di diniego (o di accoglimento parziale) del reclamo, ovvero, in mancanza, dallo scadere dei novanta giorni (v. art. 17-bis, nono comma). La parte soccombente in giudizio potrà essere condannata al rimborso delle spese della procedura di reclamo e mediazione in ragione del 50% delle spese di giudizio, salva la possibilità — fuori dai casi di soccombenza reciproca — di compensazione per giusti motivi che dovranno essere esplicitati in sentenza (9).

L'obiettivo perseguito, come evidenziato in dottrina e dalla stessa Amministrazione finanziaria (10), è quello di costituire un filtro alla

(7) V. Circ. Ag. E. 10 marzo 2012, n. 9/E.

(8) Si prescinde qui dall'ipotesi di accoglimento del reclamo, da ritenersi logicamente esclusa, se il contribuente formula una proposta di mediazione.

(9) A conferma del carattere non giurisdizionale del procedimento di reclamo e mediazione, è stato precisato che il termine di novanta giorni non è soggetto a sospensione feriale (v. Circ. n. 9/E, par. 2.9 e 10.1). È stato osservato che la singolare *mutatio* degli effetti del reclamo in ricorso ricorda il procedimento di irrogazione delle sanzioni in cui, in mancanza di definizione in via breve o di deduzioni difensive, l'atto di contestazione muta in provvedimento di irrogazione delle sanzioni (v. art. 16, quarto comma, D.Lgs. n. 472/1997; v. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 853; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione ...*, cit.).

(10) Cfr. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit.; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione ...*, cit. Circa l'efficacia deflattiva degli strumenti in esame, sono stati divulgati primi dati positivi relativi al 2012, con la definizione del 49,8% delle istanze proposte (cfr. *Il Sole 24 Ore*, 12 febbraio 2013, p. 17). V. Circ. Ag. E. n. 9/E, citata.

instaurazione di procedimenti contenziosi (11), attraverso un procedimento di tipo amministrativo, che costituisce condizione di ammissibilità dell'azione giurisdizionale; azione esperibile solo dopo l'infuttuoso trascorso del termine di legge.

La natura giuridica del reclamo, se questa sia amministrativa o giurisdizionale, è controversa (12); in proposito, è ragionevole ritenere la coesistenza di entrambi i caratteri. 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 anche vero che il termine per ricorrere avverso l'atto impositivo continua a decorrere dalla notifica dello stesso, ciò che è evidente segno fin dall'inizio di qualificabilità (anche per i contenuti) del reclamo come ricorso, sia pure privo di tale

(11) 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. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit., p. 853, 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 che qui sarebbe compromesso dalla previsione di inammissibilità, e non di temporanea improcedibilità, del ricorso proposto senza preventivo reclamo. Dubbi di legittimità sarebbero poi relativi alla mancata recuperabilità delle spese legali (v. TRUCCHI, *Reclamo...*, cit.), al diritto di difesa, alla ragionevole durata del processo, e addirittura — ove si ammettesse l'esistenza di margini di discrezionalità nella gestione delle mediazioni — rispetto al principio di capacità contributiva. V. anche BELLE, *Mediazione e reclamo...*, cit., p. 873; GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 845, in particolare, sul difetto di tutela cautelare. *Contra*, GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 917 ss. Le riserve sulla costituzionalità degli istituti in esame hanno trovata eco nella giurisprudenza della Comm. trib. provinciale di Perugia (Ord. 1 febbraio 2013, n. 18/02/13), che — con motivazione poco convincente — ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale per supposta violazione degli artt. 3, 24 e 25 Cost., in specie criticando il mancato carattere di terzietà del soggetto che esamina il reclamo, l'impossibilità di adire la giustizia tributaria prima dei prescritti novanta giorni, l'inecongruenza della tempistica rispetto a quella dell'accertamento esecutivo, la discriminazione rispetto ai contribuenti non soggetti all'obbligo di reclamo.

(12) È dibattuto se il reclamo abbia natura amministrativa (di ricorso in opposizione), così come il procedimento da questo innescato (cfr. GIOVANNINI, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, cit.), destinato a convertirsi solo successivamente in un rimedio di tipo giurisdizionale, ovvero se la natura di ricorso sia comunque sussistente *ab initio* (cfr. CISSALÒ, *Reclamo e mediazione: il procedimento e la stesura dell'atto*, in *Il Fisco*, 2012, p. 1951), ovvero prevalente, ancorché rimanga inizialmente quiescente, degradando il ricorso in reclamo (cfr. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, 2012, p. 841). Per una prospettiva comparatistica sui modelli di risoluzione dei conflitti tributari, cfr. SUCCIO, *Comparazione delle procedure di soluzione dei conflitti in materia tributaria nei sistemi italiano e statunitense*, Milano, 2012.

efficacia, prima che sia spirato il termine dilatorio per l'esperimento della fase amministrativa. A conferma, si consideri che è pacificamente applicabile alla presentazione del ricorso/reclamo (ma non al procedimento di mediazione) 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 (13).

Su queste basi, vanno analizzati gli istituti in esame in relazione agli altri istituti c.d. deflativi, di cui l'ordinamento tributario si è via via dotato nell'ultimo ventennio, così da verificare se si possa, o no, individuare — tra tutti questi — coerenza sistematica.

2. *Gli istituti c.d. deflativi del contenzioso tributario.*

Sono qualificabili come deflativi l'acquiescenza, la definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti al contraddittorio, la definizione in via breve delle sole sanzioni (14), l'accertamento con adesione (15), e, in certo qual modo, poiché insiste su un contenzioso già in essere la conciliazione tributaria (16).

Nonostante varie differenze strutturali, si possono — avuto riguardo al piano dell'efficacia — individuare caratteri distintivi tra i vari istituti c.d. deflativi, che si compendiano in due elementi, presenti nelle diverse figure menzionate: la definizione della pretesa e l'effetto premiale.

Vale la pena di rilevare che tali elementi non sono sempre strettamente necessari, potendosi infatti individuare istituti in cui è presente solo l'uno o l'altro elemento; tuttavia la presenza di entrambi è garanzia di pieno assolvimento della funzione deflativa.

Una certa funzione deflativa, o forse, meglio, preventiva, po-

(13) Cfr. Circ. Ag. E. 3 agosto 2012, n. 33/E, par. 4 e 5.

(14) Il carattere deflativo, nel caso della definizione delle sanzioni, è però limitato, essendo possibile che venga avviata una controversia sul merito della pretesa fiscale; ciò che rende questo istituto — per i connessi problemi di tenuta delle difese sul merito, nonostante l'acquiescenza alle sanzioni, in concreto non particolarmente rilevante.

(15) La funzione specificamente deflativa dell'accertamento con adesione veniva negata da TREMONTI (*Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in questa *Rivista*, 1971, I, p. 278, v. in particolare p. 298), sia pure con riferimento alla sostanzialmente diversa disciplina anteriore alla Riforma del 1972, dove ne era prevista la possibilità di impugnazione.

(16) Non forma oggetto del presente studio, l'analisi di ulteriori istituti, quali i condoni e le sanatorie, in quanto si tratta di provvedimenti aventi carattere occasionale, se non eccezionale, e non operanti a regime.

trebbe essere infatti rinvenuta nel ravvedimento, nei c.d. avvisi bonari e nelle varie figure di interpello. Tuttavia, questi istituti sono privi del carattere definitivo della pretesa tributaria. Il ravvedimento e l'interpello, perché non è in alcun modo preclusa l'attività di controllo e accertamento (17); l'avviso bonario, perché attiene essenzialmente alla fase liquidatoria e dei controlli formali sul dichiarato ed è funzionale alla pronta riscossione, rimanendo invece estraneo alla eventuale fase di accertamento (18).

Il carattere definitivo (19) si compendia essenzialmente nella determinazione del *quantum* dovuto in relazione ad una data pretesa tributaria (20) e nella preclusione del ricorso alla Commissione tributaria per contestare tale pretesa (21).

(17) Anzi, recenti disposizioni, proprio in materia di interPELLI proposti da imprese di grandi dimensioni, impongono all'Amministrazione finanziaria di esercitare una particolare attività di controllo volta a verificare se il contribuente si è uniformato — o no — alle indicazioni ricevute con la risposta all'interpello (cfr. art. 27, comma 12, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, conv. 28 gennaio 2009, n. 2; Circ. Ag. E. 14 giugno 2010, n. 32/E, par. 7; Provvedimento Ag. E. 20 dicembre 2010). Analoghi controlli possono essere attuati anche nei confronti delle imprese non di grandi dimensioni (v. Circ. n. 32/E, cit.).

(18) Piuttosto, non si può fare a meno di rilevare come la tematica degli istituti deflativi si intreccia con quella, più ampia, della rilevanza tributaria dei c.d. moduli consensuali e della dialettica, nella particolare materia, tra autorità e consenso, ovvero tra autoritatività del prelievo e pariteticità del rapporto obbligatorio (cfr. DEL FEDERICO, *I tributi paraconmutativi e la teoria di Antonio Bertini della tassa come onere nell'attuale dibattito tra autorità e consenso*, in questa *Rivista*, 2009, I, p. 69 ss.; MOSCATELLI, *Le fattispecie consensuali e negoziate nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, p. 659; SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedimentali*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, p. 678; VERSIGLIONE, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990. Per la dottrina amministrativistica, per tutti SCOCA, *Autorità e consenso*, in *Dir. Amm.*, 2002, 3, p. 431 ss. Nella giurisprudenza penale, da segnalare l'orientamento, influenzato pare dalla esteriorità degli istituti basati sull'adesione, secondo cui "l'accertamento con adesione e ogni forma di concordato fiscale" danno luogo a un ridimensionamento della iniziale pretesa tributaria sulla base di "un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto" (v. Cass. pen. n. 5640/2012).

(19) In dottrina, si è fatto riferimento al concetto di "stabile e anticipata definizione del rapporto tributario rispetto a quella realizzabile in sede giurisdizionale" (VERSIGLIONE, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., p. 36). In materia di accertamento con adesione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che "il perfezionamento dell'atto di adesione comporta, in via generale, la definizione dei rapporti d'imposta che hanno formato oggetto del procedimento. Pertanto, nella maggior parte dei casi l'accertamento con adesione avrà carattere definitivo" (v. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E, par. 2.8.; v. anche par. 3).

(20) Tale pretesa è normalmente contenuta in un atto impositivo (come ad es. l'avviso di accertamento), che precede l'attivazione dello strumento deflativo. Ma, anche per effetto della espansione degli strumenti deflativi, che ha caratterizzato l'evoluzione più recente dell'ordinamento, la pretesa oggetto di definizione può essere

Un effetto preclusivo (22) è sicuramente presente nell'acquiescenza, e nell'accertamento con adesione, che in via di principio non sono né impugnabili, né integrabili o modificabili, anche se vi sono casi limitati e particolari in cui è ammesso l'esercizio nei termini ordinari di accertamento di poteri di integrazione e modificazione. Più precisamente, nel caso di acquiescenza, il contribuente decade dal potere di ricorrere, ma l'amministrazione può procedere nei casi previsti dalla legge in materia di imposte sui redditi ed Iva alla emissione di accertamenti integrativi (23), o, qualora l'acquiescenza sia relativa ad un accertamento parziale (24) alla emissione di ulteriori accertamenti parziali, come ordinariamente consentito nella disciplina sull'accertamento. Nel caso dell'accertamento con adesione, è invece la normativa di riferimento che prevede — con casistica sostanzialmente analoga — le ipotesi di esercizio di una ulteriore attività accertatrice (25).

contenuta in atti che non hanno natura impositiva (quale il processo verbale di constatazione), ovvero non contenuta in alcun atto precedente quello deflativo (come avviene nell'accertamento con adesione innescato prima della notifica dell'atto impositivo), ovvero ancora in relazione a pretese solo sanzionatorie (come avviene appunto per la definizione in via breve delle sole sanzioni).

(21) Cfr. MICHELI - TREMONTI, voce *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, passim; MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento delle nuove leggi d'imposta*, in questa *Rivista*, 1974, I, p. 620; v. anche TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 115 ss. L'A. (*Contributo allo studio...*, cit., p. 300) distingue tra inoppugnabilità (intesa, seguendo CANNADA BAROLI, nel senso di decadenza da parte di taluni soggetti dall'impugnativa), e non riesaminabilità (riferita alle possibilità di riesame consentite alla sola Pubblica Amministrazione), in quanto si tratta di differenti realtà giuridiche, aventi diversa rilevanza effettuale. L'atto inoppugnabile potrebbe essere riesaminabile (tale è anche l'acquiescenza nella vigente disciplina l'accertamento definito con adesione) e viceversa. La definitività propriamente detta consegue solo alla contemporanea sussistenza di non riesaminabilità e inoppugnabilità.

(22) Sulla preclusione quale fatto giuridico che rimuove l'incertezza sulla esistenza e sul contenuto di situazioni giuridiche, cfr. FAZZEA, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc. giur.*, Milano, 1965, passim; *Teoria dell'efficacia giuridica*, Milano, 1951; su una nozione sostanziale di efficacia preclusiva, v. DE STEFANO G., *La revocazione*, Milano, 1957, p. 19 ss.

(23) V. art. 43, ultimo comma, D.P.R. n. 600/1973; art. 57, quarto e quinto comma, D.P.R. n. 633/1972.

(24) V. art. 41-bis, D.P.R. n. 600/1973; art. 54, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972.

(25) Cfr. ROSSI, *L'atto di accertamento*, in FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 754. V. art. 2, quarto comma, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dove, con riferimento all'accertamento con adesione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, si fa riferimento all'esercizio di una ulteriore azione accertatrice, in relazione (a) alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi superiori ad una franchigia stabilita, (b) alla definizione di accertamenti parziali, (c) e (d) alla definizione di redditi

Considerazioni analoghe si possono svolgere anche con riferimento alla c.d. adesione agli inviti al contraddittorio (26), che in definitiva si pone come una sorta di accertamento con adesione anticipato, ed alla definizione dei processi verbali di constatazione (27). Anche relativamente a questi istituti, che in dottrina vengono riportati alla nozione di acquiescenza (28), viene conservato un circoscritto potere di eser-

di partecipazione. Tale potere non è invece previsto per gli accertamenti con adesione relativi alle imposte indirette.

(26) La funzione definitoria, comune al parallelo istituto della adesione al processo verbale di constatazione, è confermata da PIERRO (*I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 965), che vede criticamente nella introduzione di questi istituti un movimento ciclico, ora volto a ridimensionare forme di esercizio in certo qual modo condiviso della funzione tributaria, manifestatesi nell'ultima decade del secolo scorso con la reintroduzione dell'accertamento con adesione, della conciliazione e più in generale con la valorizzazione del ruolo partecipativo del contribuente in tutte le fasi del procedimento di controllo e accertamento, anche in funzione del principio di collaborazione ex art. 10, L. n. 212/2000 (Statuto del Contribuente). L'A. peraltro evidenzia come la libertà di aderire — o no — riconosciuta al contribuente sia nei fatti solo apparente, data l'assenza di un vero contraddittorio. In posizione critica, BATISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 1381. V. anche DI SIENA, *Dal velleitarismo preventivo al pragmatismo retributivo: brevi considerazioni in tema di politica punitiva tributaria a margine delle nuove modalità di definizione agevolata delle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, p. 1001; GIOVANARDI, *L'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti a comparire tra principio di uguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 342.

(27) Evidente la singolarità di questo particolare istituto, che associa una pretesa tributaria definibile in via automatica ad istanza del contribuente ad un mero documento avente rilevanza endoprocedimentale, molto spesso neanche riconducibile alla Amministrazione finanziaria, in quanto prodotto nell'ambito della attività ausiliaria di cooperazione della Guardia di Finanza (cfr. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione...*, cit., par. 7, che introduce il concetto di valenza para-accertativa del pvc). In tal caso, viene anche compromesso il dovere della Amministrazione finanziaria di vagliare criticamente — prima di procedere all'accertamento — il materiale probatorio e conoscitivo raccolto dalla Guardia di Finanza. La doverosità di tale sindacato è considerata tale da inficiare la stessa validità dell'accertamento ove dalla motivazione non emerga il suo necessario svolgimento (cfr. MOSCHETTI, *Aviso di accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1935); la possibilità di definire con adesione il pvc, senza contraddittorio e senza vaglio preventivo da parte dell'ufficio finanziario, comprime invece l'interesse del contribuente ad un corretto esercizio dell'attività di accertamento (v. art. 12, settimo comma, L. n. 212/2000).

(28) Cfr. oltre a PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata...*, cit., CARINCI - TASSANI, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 263, secondo cui l'acquiescenza è il filo conduttore che lega i vari istituti. Conforme, STEVANATO, con commenti in calce all'articolo sopra citato, che reputa fuorviante l'uso dell'espressione adesione, mancando il contraddittorio. Critico anche BATISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni...*, cit., p. 1380, che lamenta il tradimento della logica dell'accertamento con adesione. Sulla crescente rilevanza del processo verbale di constatazione, v. ancora PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 115 ss.

cizio ulteriore della attività di accertamento, ove ricorrano le condizioni previste dalla legge, ed in particolare nel caso di accertamenti parziali (29), ovvero nel caso della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi oltre franchigia (in specie, in relazione alla adesione agli inviti al contraddittorio), che condividono le medesime disposizioni in materia previste per l'accertamento con adesione (30).

In ogni caso, nonostante le (circoscritte) possibilità di riaprire l'attività di accertamento, il carattere definitorio opera relativamente alla pretesa contenuta nell'atto oggetto di definizione, che viene comunque chiusa mediante accesso ai vari strumenti deflativi applicabili nello specifico (31).

3. Segue: *il carattere premiale.*

L'ulteriore elemento caratterizzante i vari istituti deflativi è come premesso quello della premialità. Alla attitudine definitoria, si aggiunge infatti un vantaggio, essenzialmente sul piano sanzionatorio, destinato al contribuente che evita di accedere al contenzioso.

Ed è proprio il carattere premiale che permette di meglio individuare la connessione sistematica tra i vari istituti (32). Non può

(29) Art. 2, quarto comma, lett. b), D.Lgs. n. 218/1997. Non vi è invece più la previsione di una franchigia (prima prevista dall'ora abrogato art. 10-ter, L. 8 maggio 1998, n. 146) nel caso di adesioni derivanti dall'applicazione degli studi di settore (v. art. 70, L. n. 342/2000).

(30) Art. 2, quarto comma, lett. a), D.Lgs. n. 218/1997. È stata evidenziata una discriminazione a danno di chi aderisce al pvc, rispetto a chi aderisce all'invito al contraddittorio. Nel primo caso, trattandosi di fattispecie soggetta ad accertamento parziale, è sempre possibile la formulazione di nuovi rilievi. Nel secondo caso, invece, opera la franchigia ex art. 4, secondo comma, lett. a), D.Lgs. n. 218/1997 (cfr. TOMASSINI, *Meno appeal per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 682).

(31) Nonostante l'indubbia efficacia, gli strumenti in questione presentano aspetti critici. Non è infatti difficile comprendere la situazione di subordinazione in cui il contribuente viene a trovarsi, stretto tra la possibilità di adesione (o definizione) senza contraddittorio (ma con marcato effetto premiale), sotto la minaccia dell'esecutività dell'accertamento, o l'alternativa (quasi) obbligata del contenzioso; così, perché è assai difficile immaginare, in particolare nel caso di invito al contraddittorio cui il contribuente non abbia aderito, che l'Ufficio finanziario sia disponibile ad un accertamento con adesione su basi più vantaggiose, tranne probabilmente il caso in cui il contribuente riesca a produrre prove certe ed argomenti inoppugnabili tali da ridimensionare la pretesa fiscale. In questi termini, non è difficile scorgere in questi istituti una compressione del ruolo collaborativo del contribuente che va ben al di là dell'istituto stesso, fino a menomare nei fatti la funzionalità di istituti, come l'accertamento con adesione, in cui il contraddittorio riveste invece un ruolo essenziale.

(32) La connessione sistematica tra gli istituti considerati emerge — sia pure con elementi di discontinuità — anche sul piano statico oggettuale. Emerge infatti la

sfuggire infatti come il premio sanzionatorio venga articolato in progressione (e con un meccanismo on/off, per cui l'accessibilità a certi strumenti deflativi preclude o limita l'accesso ad altri della stessa natura) (33), andandosi ad attenuare quanto più il procedimento va avanti e si approssima al processo contenzioso vero e proprio, ed in funzione dell'impiego di tempo e risorse amministrative (34), secondo

tendenza progressiva a coprire con istituti deflativi tutte, o quasi, le possibili situazioni di conflittualità sulla base di una sequenza coordinata (cfr. TOMASSINI, *Meno appeal ...*, cit.). Dalla semplice definizione degli accertamenti, con acquiescenza o con adesione, il campo si estende a ritroso lungo la linea del procedimento di accertamento alla possibilità di definire i processi verbali di constatazione (introdotta con l'art. 83, comma 18, D.L. n. 112/2008), cui è stata poco dopo affiancata l'adesione agli inviti al contraddittorio (introdotta con l'art. 27, primo comma, lett. b), n. 185/2008), con l'evidente intento di non lasciare aree scoperte alle possibilità definitive. Sempre in una analogica logica sistematica, la possibilità di aderire agli inviti al contraddittorio è stata estesa in sede di conversione del D.L. n. 185 anche alle altre imposte indirette (v. art. 11-bis, D.Lgs. n. 218/1997). Desta perplessità la limitazione della adesione al pvc alle sole casistiche relative a contestazioni destinate a tradursi in un accertamento parziale; la ragione dovrebbe risiedere nel maggior grado di certezza proprio di tali contestazioni. Tuttavia, la possibilità, senza questa limitazione, di definire gli inviti al contraddittorio, oltre all'ampliamento nella prassi dell'area di operatività dell'accertamento parziale, ha introdotto elementi di sfasatura ed incoerenza difficilmente comprensibili (così, STEVANATO, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi trib.*, 2009, p. 268), se non verosimilmente in termini di cattivo coordinamento.

(33) Chi, pur avendone la possibilità, non aderisce al pvc, non può aderire all'invito al contraddittorio che prevede un uguale premio sanzionatorio. L'acquiescenza attribuisce un premio diverso, a seconda che si sia avuta o no la possibilità di aderire al pvc o all'invito al contraddittorio. È stato però ritenuto che tale preclusione non opera qualora l'invito al contraddittorio si discosti dai contenuti del pvc con riferimento agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni contestate (v. Circ. Ag. E. 16 febbraio 2009, n. 4/E, par. 2.2).

(34) I meccanismi premiali posti a base degli istituti in esame sono stati criticati, perché ritenuti troppo generosi, con i contribuenti meno corretti (così BAPISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni ...*, cit.; CARINCI - TASSANI, *La riduzione delle sanzioni per adesione ...*, cit.; MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 159; STEVANATO, *La riduzione delle sanzioni per adesione ...*, cit.). E non è un caso se, complice anche esigenze di cassa, le misure premiali adottate sono state successivamente attenuate nella loro misura (v. L. 13 dicembre 2012, n. 220. Cfr. INGRAO, *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di 'evasione fiscale'*, in *Dialoghi trib.*, 2011, *passim*). L'A. lamenta il carattere indiscriminato dell'apparato sanzionatorio, tutto basato sul concetto di imposta evasa senza distinguere tra fattispecie di occultamento della materia imponibile e ipotesi di errata interpretazione). Non si può comunque fare a meno di notare che, se si vuole percorrere l'obiettivo della deflazione dei contenziosi (e delle occasioni di contenzioso), è inevitabile l'attivazione di meccanismi incentivanti, piuttosto che disincentivanti. Va peraltro notato che non mancano nel nostro sistema anche disincentivi di carattere economico, peraltro inaspriti con una certa frequenza ed intensità negli ultimi anni (v. da ultimo, la previsione di una sorta di sanzione, costituita dal doppio pagamento del

una logica evidentemente ispirata alla economicità e speditezza della azione amministrativa.

Il concetto è, brutalmente, meno si disturba l'accertatore, più si risparmia sulla sanzione. Se questo poi possa andare a scapito della correttezza del prelievo (ad esempio, perché il mancato contraddittorio, pur se dispendioso in termini di tempo, non fa emergere vizi e limiti della pretesa), è probabilmente considerato irrilevante, o comunque grossolanamente compensato dal maggior premio riservato a chi aderisce al pvc o all'invito al contraddittorio.

Come questo approccio normativo efficientistico possa influire sulla condotta dei contribuenti e della Amministrazione è tutto da verificare, ma non è da escludere che possa stimolare forme di azzardo morale, tanto da parte dei contribuenti che potrebbero essere indotti a condotte non compliant, nella speranza di non essere scoperti e comunque di essere sanzionati in misura attenuata, quanto da parte dei verificatori che potrebbero essere indotti a formulare contestazioni estreme o gonfiate, confidando nel potere persuasivo dell'incentivo premiale. Potrebbero inoltre seguire nel rapporto con il contribuente condotte tendenti a massimizzare l'introito conseguibile, anche a scapito delle esigenze di economicità e speditezza sottese agli strumenti deflativi (35).

In questo contesto, si possono rinvenire collegamenti sistematici

contributo unificato a carico di chi si vede rigettare un ricorso in cassazione (od un appello, non tributario v. art. 13, comma 1-*quater*, D.P.R. n. 115/2002).

(35) Gli esempi potrebbero essere molteplici. L'Amministrazione, ad es. potrebbe essere indotta a non incentivare l'accertamento con adesione o a non procedere con inviti al contraddittorio, ed a spingere piuttosto sulla mediazione, così da realizzare un maggiore introito a titolo di sanzioni. Più in generale, la rigidità di strumenti deflativi come la definizione dei pvc e l'adesione agli inviti al contraddittorio potrebbe influire negativamente sugli esperimenti di accertamento con adesione e mediazione, vanificando ulteriormente la funzione del contraddittorio. La possibilità di definire i pvc relativi solo ad accertamenti parziali (che fanno pienamente salvo l'ulteriore potere di accertamento), favorisce i contribuenti cui viene invece data la possibilità di aderire agli inviti al contraddittorio, rispetto ai quali l'esercizio dell'ulteriore potere di accertamento incontra maggiori limitazioni. Secondo ISGRAO, *Riduzioni sanzionatorie* ... cit., occorrerebbe distinguere tra aziende condotte in proprio, in cui si può ipotizzare una condotta flessibile e aziende in cui vi è separazione tra proprietà e gestione, nelle quali le condotte opportunistiche (in particolare volte al mero occultamento della ricchezza) dovrebbero essere meno convenienti e praticate. Anche volendo condividere una considerazione del genere (la realtà pare meno schematica), sarebbe difficile fondare, su un piano sistematico e di legittimità, un sistema sanzionatorio e deflativo differenziato in funzione della dimensione aziendale, ovvero della tipologia della sottrazione d'imposta.

tra i meccanismi premiali dei vari istituti qui considerati, non senza peraltro qualche incongruenza.

La misura di base, su cui si rapportano quelle relative ai varie istituti, è quella stabilita per l'accertamento con adesione, che pare assumere, unitamente all'acquiescenza, un ruolo centrale nell'impianto sistematico.

Nel caso di adesione, infatti, le sanzioni pecuniarie sono ridotte a un terzo del minimo previsto dalla legge, ed è questa la riduzione di base (36).

L'adesione all'invito al contraddittorio (o al processo verbale di constatazione) raddoppia il beneficio (ovvero, dimezza la sanzione). Le due misure sono evidentemente complementari; l'adesione all'invito al contraddittorio è infatti esperibile solo in presenza di inviti non preceduti da processi verbali di constatazione definibili *ex art. 5-bis*, D.Lgs. n. 218/1997 (37).

Il meccanismo di raddoppio del premio sanzionatorio trova riscontro anche nell'istituto dell'acquiescenza, dove si prevede una riduzione di base (a seguito di modifiche in senso restrittivo introdotte nel 2011) in ragione di un sesto delle sanzioni irrogate con l'atto impositivo (38). Tale riduzione è riconosciuta, però, solo se non vi è stata possibilità di fruizione di istituti deflativi, ante provvedimento; in specie, solo se il contribuente non è stato preventivamente invitato al contraddittorio, ovvero non abbia avuto la possibilità di aderire al processo verbale di constatazione (39). Diversamente, la riduzione si dimezza ed è pari a un terzo (acquiescenza attenuata).

La ragione è intuibile e deriva dalla misura prevista del premio nel caso di adesione al processo verbale o all'invito al contraddittorio; misura che è sempre stabilita in ragione di un sesto. Sembra quindi vi sia una sorta di equiparazione, evidentemente basata sull'assenza di contraddittorio, tra acquiescenza pura e semplice all'accertamento

(36) Analoga riduzione è prevista in relazione all'istituto della definizione delle sole sanzioni *ex art. 16*, terzo comma e comma *7-bis*, e *17*, secondo comma, D.Lgs. n. 472/1997.

(37) V. art. 5, comma *1-quinquies*, D.Lgs. n. 218/1997, aggiunto, successivamente all'introduzione dell'istituto della definizione dei pvc (v. art. 83, comma diciotto, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133), con l'art. 27, primo comma, lett. *b*), D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2.

(38) La sanzione non può essere in ogni caso inferiore a 1/6 dei minimi edizionali riferiti alle violazioni più gravi per ciascun tributo.

(39) V. art. 15, comma *2-bis*, D.Lgs. n. 218/1997.

(non preceduta da pvc aderibile o da invito al contraddittorio), ed istituti deflativi basati sull'adesione senza contraddittorio. La sanzione è in ogni caso ridotta a un sesto, tuttavia sulla base dell'irrogato nel caso di acquiescenza, del minimo nel caso di adesione.

Questa misura di riduzione, ipoteticamente più vantaggiosa rispetto a quella prevista per l'acquiescenza si potrebbe giustificare in relazione alla circostanza che la definizione per adesione può precedere talvolta l'emissione dell'avviso, e quindi — data la connotazione efficientistica delle misure considerate — richiedere una minore attività amministrativa. Non è da escludere però l'ipotesi del mero difetto di coordinamento.

4. *Il reclamo e la mediazione nel sistema degli istituti deflativi.*

In questo ambito sistematico, si inseriscono, con qualche peculiarità, il reclamo, la mediazione, la conciliazione.

Il reclamo si può solo latamente ricondurre agli istituti deflativi, perché in concreto evita, in tutto o in parte, l'insorgenza di una lite davanti alla Commissione tributaria e definisce per quanto di ragione la pretesa tributaria. È privo però del carattere della premialità. L'accoglimento del reclamo, infatti, è assimilabile, almeno quanto agli effetti, all'esercizio di autotutela e conseguentemente ha come effetto proprio il venir meno del presupposto sanzionatorio (la sanzione non viene — parzialmente — condonata, ma non è applicabile in radice, essendo venuto meno l'illecito). Ed in caso di accoglimento parziale del reclamo, la sanzione rimane applicabile in misura piena sulla parte non accolta.

Il connotato deflativo, nel caso del reclamo, si atteggia piuttosto sul piano meccanico, in quanto lo stesso si colloca nella filiera procedimentale del ricorso tributario, mentre sul piano degli effetti non si riscontrano i caratteri di premialità che — nella classificazione qui proposta — caratterizzano i vari strumenti deflativi.

La conciliazione invece possiede entrambi i caratteri distintivi degli strumenti deflativi (definizione, anche parziale, della pretesa; effetto premiale), ma non consente di prevenire l'insorgenza del contenzioso, in quanto — per sua natura — opera a contenzioso instaurato, e peraltro solo in primo grado, accelerandone unicamente la conclusione.

Non è così invece per la mediazione che rientra a pieno titolo tra

gli istituti deflativi, sia pure con effetto premiale attenuato (40), in quanto idonea a definire preventivamente la pretesa tributaria ed a ridurre l'impatto sanzionatorio.

Individuata la connessione sistematica tra i vari istituti deflativi, vecchi e nuovi, il problema che si pone è quello di esaminare criticamente il ruolo di reclamo e mediazione nel sistema.

È stato, infatti, evidenziato come gli spazi aperti da questi nuovi istituti non siano poi così più ampi, rispetto agli istituti esistenti (41), al punto da poterne mettere in discussione, non solo l'originalità, ma la stessa necessità.

5. Segue: *reclamo e autotutela.*

Quanto al reclamo, è stato particolarmente sottolineato — per evidenziarne il carattere di peculiarità e rilevanza rispetto al passato — oltre all'ambito ristretto di applicazione, l'elemento della obbligatorietà, nei confronti del contribuente, cui corrisponderebbe un obbligo dell'Amministrazione di esaminarne il contenuto ai fini di un possibile accoglimento (42). Questi elementi rappresenterebbero punti

(40) Il premio è in ragione del quaranta per cento delle sanzioni irrogate, così come previsto per la conciliazione, che si pone come istituto alternativo alla mediazione, relativamente alle controversie rientranti nella soglia di applicabilità di questa. Nel silenzio normativo, alcuni tra i primi commentatori avevano addirittura paventato l'assenza di effetti premiali, ma questa posizione è stata agevolmente superata, avuto riguardo alla posizione sistematica dell'istituto rispetto alla conciliazione (v. anche in tal senso Cir. Ag. E. n. 9/E, cit.). Piuttosto, dato il principio efficientistico che pare posto a presidio degli istituti c.d. deflativi, c'è da chiedersi perché il premio per la mediazione (che permette di prevenire il contenzioso) sia stato riconosciuto in misura pari a quello previsto per la conciliazione (che invece opera nel contenzioso). È probabile si sia trattato di una scelta di semplificazione, al fine di evitare una ulteriore graduazione delle misure premiali, tenuto anche conto del carattere obbligatorio del reclamo.

(41) Cfr. BELLE, *Mediazione e reclamo...*, cit., p. 863, che esprime perplessità sull'appesantimento procedurale indotto dai nuovi istituti; SIBROLAVACCA - STEVANATO (*Reclamo-mediazione: gli sconvolgimenti sistematici di un istituto apprezzabile*, in *Dialoghi trib.*, 2012, p. 284) evidenziano il rischio di irragionevoli duplicazioni tra i vari istituti deflativi.

(42) Cfr. BELLE, *Mediazione e reclamo...*, cit., p. 864. SIBROLAVACCA, *Reclamo-mediazione ...*, cit. In realtà, a ben vedere la legge prevede un onere solo a carico del contribuente (appunto quello di formulare il reclamo), ma nessun nuovo obbligo a carico dell'ufficio finanziario. Lo si desume dal fatto che nel nono comma dell'art. 17-bis è contemplata l'ipotesi di mancata risposta al reclamo del contribuente: si prevede infatti che in caso di mancata risposta da parte dell'ufficio, il termine ordinario di trenta giorni per l'esercizio a ruolo del ricorso decorre dal novantesimo giorno dalla notifica del reclamo. Deve essere invece respinta — perché aberrante e contraria ai principi — una (astrattamente) possibile interpretazione capziosa in base

qualificanti rispetto al tradizionale istituto dell'autotutela, che rimarrebbe legato, oltre che alla facoltatività della richiesta, ad un approccio discrezionale nell'esame (43).

A ben vedere, però, una lettura meno conformista e tradizionale dell'istituto dell'autotutela finisce per ridimensionare notevolmente ruolo e portata del reclamo.

In particolare, la distinzione tra autotutela e reclamo non può essere ridotta alla dicotomia discrezionalità/non discrezionalità. Il carattere discrezionale dell'autotutela in materia tributaria al di là delle complesse questioni inerenti i profili della tutela giurisdizionale (44) appare infatti assai ridimensionato, non solo per via della natura vincolata della potestà tributaria, ma se solo si pone l'attenzione su alcuni indici rilevanti.

In sintesi, l'istituto dell'autotutela trova riferimenti nello Statuto dei diritti del contribuente (45); è inoltre fatto obbligo all'ufficio che

alla quale l'obbligo di reclamo (e il riesame da parte dell'ufficio dell'atto emesso) consenta agli uffici di emettere atti (sciентemente) illegittimi, essendo rimesso al contribuente l'onere — per potere accedere alla tutela giurisdizionale — di formulare reclamo.

(43) Per una descrizione dei principali temi teorici in materia di autotutela tributaria, cfr. Rossi, *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in FASROZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 760 ss. Il carattere discrezionale dell'istituto è pacifico nella giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato n. 6378/2006; n. 610/2005), e trova ancora riscontri anche in quella tributaria (Cass. n. 7687/2012; n. 8629/2012; n. 2745/2012). In dottrina, orientati per il carattere discrezionale dell'autotutela, FASROZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 25; TASSANI, *L'annullamento d'ufficio dell'amministrazione finanziaria tra teoria ed applicazione pratica*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1198; STEVANATO, voce *Autotutela*, in *Enc. Giur.*, passim; *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; LUPU, *La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1801. L'appiglio normativo a sostegno della discrezionalità dell'autotutela tributaria viene solitamente individuato nella espressione secondo cui "l'Amministrazione può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione", ove ricorrano i presupposti di illegittimità previsti dalle norme. In realtà, la citata disposizione si limita a confermare un potere di annullamento che è insito nella potestà amministrativa propria degli uffici finanziari, e non è in alcun modo costitutiva di un potere di non annullamento di atti illegittimi.

(44) Per una descrizione delle varie posizioni, cfr. Rossi, *L'Autotutela dell'amministrazione finanziaria...*, cit. Da ultimo, cfr. TOMA, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.

(45) V. art. 7, secondo comma, lett. b), L. n. 212/2000, relativo all'obbligo di indicare negli atti della Amministrazione finanziaria l'organo o l'autorità cui proporre un riesame, anche nel merito, cui si aggiunge l'attribuzione al Garante del contribuente di attivare — su istanza dell'interessato — "le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente" (art. 13, sesto comma).

riceve una istanza di autotutela di trasmetterla all'ufficio competente e di darne comunicazione al contribuente (46), ed è stabilito che, in caso di grave inerzia il potere di autotutela spetta in via sostitutiva all'ufficio gerarchicamente sovraordinato (47); è stato poi chiarito che tutte le istanze contenenti la richiesta di annullamento in sede di autotutela devono essere istruite (48) e che "gli uffici, anche nelle ipotesi di non accoglimento delle istanze di parte per l'accertata insussistenza delle ragioni addotte, avranno cura di comunicare agli interessati l'esito dell'intervenuto riesame dell'atto contestato enunciando, anche succintamente, i motivi del rigetto" (49).

In definitiva, in presenza di atti illegittimi, gli uffici finanziari hanno "il dovere di annullarli" (50). Ciò in quanto, "la pretesa tributaria [che] risulta infondata in tutto o in parte ... va ritirata ovvero opportunamente ridotta in modo da stabilire un corretto rapporto con il contribuente, il quale non può essere chiamato al pagamento di tributi che non siano strettamente previsti dalla legge". Ne consegue che "l'ufficio ... non possiede una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori", anche per le connesse conseguenze in termini di danno erariale e responsabilità per le spese di giudizio (51).

Su queste basi, tratte anche dalla prassi amministrativa, il tema della discrezionalità dell'autotutela sembra piuttosto confinato in un ambito teorico assai ristretto e nella sostanza fortemente indebolito, come del resto da tempo avvertito anche dalla Corte di Cassazione, secondo cui "in uno stato moderno, il vero interesse del Fisco non è affatto quello di costringere il contribuente a soddisfare pretese so-

(46) V. art. 5, D.M. n. 37/1997. Deve essere inoltre comunicato al contribuente l'accoglimento della richiesta formulata (art. 4, secondo comma, D.M. n. 37/1997).

(47) V. art. 1, D.M. n. 37/1997.

(48) V. Circ. Ag. E. 18 maggio 2011, n. 21/E.

(49) V. Circ. Ag. E., DRE Lombardia 16 novembre 1999, n. 3/22993, dove si fa riferimento oltre che alle disposizioni applicabili ai principi generali di trasparenza ed obiettività dell'azione amministrativa.

(50) Circ. DRE Lombardia n. 3, citata, dove si evidenzia anche che l'elenco delle cause legittimanti l'Autotutela contenuto nell'art. 2, D.M. n. 37/1997 "non assume affatto natura esaustiva".

(51) Così la stessa Amministrazione finanziaria (Segretariato Generale Ufficio per l'informazione del contribuente, Circ. 5 agosto 1998, n. 198/S-2822-CFG-as.), secondo cui "l'esercizio corretto e tempestivo dell'autotutela viene considerato dall'Amministrazione non certo come una specie di 'optional' che si può attuare o non attuare a propria discrezione ma come una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli uffici e, quindi, come un elemento di valutazione della loro attività dal punto di vista disciplinare e professionale".

stanzialmente ingiuste profittando di situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, bensì quello di curare che il prelievo fiscale sia sempre in armonia con l'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo, sì da non compromettere per il futuro la fonte di gettito e, al tempo stesso, da stimolare il contribuente alla lealtà fiscale innanzitutto mediante l'*autocorrezione dei propri errori*" (52).

Ma se è così, allora l'istituto del reclamo si riduce ad un modo diverso e nuovo di confezionare l'autotutela. Si potrebbe obiettare che — per le controversie previste dalla legge — il reclamo è obbligatorio, mentre la richiesta di autotutela non lo è. E che l'obbligatorietà del reclamo, a sua volta, obbliga l'Amministrazione ad un riesame della questione diretto ad una eventuale autotutela (53).

Tuttavia, se si osserva la ordinaria meccanica dei ricorsi tributari, non si può fare a meno di notare che, a seguito della notifica del ricorso, l'Amministrazione deve esaminarne il contenuto per valutare se e come costituirsi in giudizio (54). Ecco allora che, a prescindere

(52) Enfasi aggiunta, v. Cass., 29 marzo 1990, n. 2575. Orientamento che trova corrispondenza nella dottrina che considera nel ripristino della legalità violata il fondamento del potere di autoannullamento. Il carattere largamente vincolato dell'esercizio della attività impositiva comporta l'esclusivo perseguimento della corretta applicazione del tributo (avuto riguardo alla capacità contributiva), anche mediante eliminazione degli atti illegittimi o viziati e conseguente ripristino della legalità. Cfr. TREMONTI, *Imposizione e definitività* ... cit., p. 430; MOSCHETTI, *Profili generali*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, p. 13; TESACRO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Torino, 2011, p. 175; idem *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 137 ss. In questa logica, va innestato l'orientamento giurisprudenziale, ormai costante, secondo cui può essere richiesto il risarcimento dei danni prodotti dalla mancata autotutela, ove l'illegittimità dell'atto impositivo sia riconosciuta in sede giurisdizionale (v. *ex pluribus* Cass. SS.UU. n. 722/1999; MARINI, *Il fisco obbligato al risarcimento del danno economico causato dall'autotutela tardiva*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1334).

(53) Inoltre, può essere obiettato che il reclamo va esperito anche nel caso di controversie sul silenzio-rifiuto in materia di rimborsi; fattispecie, questa, lontana dalla logica dell'autotutela, per l'assenza di un formale provvedimento da annullare. Tuttavia, va notato che nell'ipotesi di silenzio-rifiuto non è mai preclusa all'ufficio finanziario la possibilità — *inclinis re perpensa* — di accordare il rimborso richiesto; possibilità, questa, comunque riconducibile alla potestà amministrativa — caratterizzante l'autotutela — di provvedere ogni qual volta l'atto emanato, o la condotta anche omissiva tenuta, risulti *contra legem*. L'obbligo di riesame a seguito di reclamo non è comunque tassativo né sanzionato, data la possibilità espressamente prevista dalla legge, che al ricorso/reclamo proposto non segua alcuna risposta (con possibilità di deposito in Commissione tributaria, decorso lo *spatium deliberandi* di novanta giorni (*contra*, GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria* ... cit., par. 3).

(54) Cfr. Circ. Ag. E. 20 maggio 2010, n. 26/E, secondo cui "Prima della predisposizione delle controdeduzioni va valutato il grado di sostenibilità della pre-

dall'obbligo di reclamo, vi è inevitabilmente una fase di esame preventivo delle ragioni del contribuente che chiede l'annullamento dell'atto impugnato (55); se a seguito di questo riesame — innescato dal ricorso — emergono vizi o profili di illegittimità, non si vede come una Amministrazione rispettosa dei principi costituzionali possa insistere in una pretesa che sia illegittima.

In questi termini, ogni ricorso può spiegare effetti analoghi di un reclamo, senza limiti di oggetto e di valore, e senza previsione di una procedura *ad hoc* (56). Può essere obiettato che i termini per la costituzione in giudizio sono più brevi (solo sessanta giorni) rispetto allo *spatium deliberandi* previsto per il reclamo (novanta giorni). Ma questo sarebbe un problema non dirimente e sopra tutto agevolmente risolvibile *de iure condendo*.

6. Segue: *mediazione e accertamento con adesione*.

Considerazioni sostanzialmente simili possono essere formulate anche con riferimento alla mediazione.

C'è da chiedersi quale sia il valore aggiunto rispetto all'accertamento con adesione (57), o alla stessa autotutela parziale con eventuale acquiescenza. Una certa rilevanza potrebbe attribuirsi ai particolari presupposti individuati dalla legge (art. 17-*bis*, ottavo comma) come basi per l'operatività dell'istituto: incertezza delle questioni

tesa, tenendo conto dei motivi di ricorso, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o la conciliazione giudiziale, totali o parziale".

(55) Il contenuto tipico di un ricorso di impugnazione attiene alla richiesta di annullamento dell'atto in sede giurisdizionale. Nulla vieta, anzi pare implicito, che tale richiesta di annullamento si estenda all'ufficio destinatario del ricorso, che ha emesso l'atto impugnato, costituendo innescato di un riesame finalizzato all'autotutela. Non a caso, nella Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 5.2, si chiarisce che anche una istanza/ricorso palesemente inammissibile può essere trattata come una richiesta di autotutela.

(56) Cfr. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale ...*, cit., p. 2494.

(57) Non si vuole negare che vi siano differenze tra questi istituti (ad es. la mancata adesione alla proposta di mediazione può avere effetti sulla condanna alle spese di giudizio, mentre così non è previsto — ma è possibile che accada — nel caso dell'accertamento con adesione; ci sono controversie sottoponibili in astratto a mediazione ma non alla procedura di adesione); si vuole piuttosto evidenziare come — al di là di casi particolari e marginali — potrebbe non essere necessaria l'introduzione di un istituto e di una procedura *ad hoc* per raggiungere i medesimi obiettivi. Il possibile depotenziamento dell'accertamento con adesione a seguito della introduzione del reclamo e della mediazione, ed i conseguenti rischi sulle garanzie del contribuente, connesse alla anticipazione dell'accertamento alla fase istruttoria, sono evidenziati da PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione ...*, cit.

controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa.

Il richiamo di questi concetti in materia di mediazione potrebbe essere inteso come attributivo di un ruolo più esteso rispetto a quello dell'accertamento con adesione, quasi una nuova tipologia di transazione fiscale (58), circoscritta a fattispecie determinate (59).

A ben vedere, però, non vi sono elementi che consentano di arrivare a tanto (60), e non solo per l'immanente principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria (61).

(58) Vale la pena di notare che qualsiasi assimilazione all'istituto della transazione fiscale, ora disciplinato nell'art. 183-ter, R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (Legge fallimentare) (v. SANTORO - CAYRO, *Sugli effetti tipici della transazione fiscale alla luce di due recenti pronunce della Suprema Corte*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 139 ss.), sarebbe inappropriata. La transazione fiscale infatti è relativa al pagamento — nell'ambito di procedure concorsuali — di tributi e contributi, e quindi a debiti tributari già liquidati o accertati, anche se non necessariamente contestati. La mediazione invece presuppone sempre contestazioni sull'accertamento di tributi (ovvero su ruoli di riscossione).

(59) Secondo GIOVANNINI (*Reclamo e mediazione tributaria...*, cit.), la mediazione tributaria è istituto riconducibile alla transazione civilistica, avuto tra l'altro riguardo alla sua efficacia preclusiva. La tesi, pur se ampiamente argomentata e formulata con rigorose cautele rispetto ai principi costituzionali rilevanti in materia fiscale, non pare del tutto convincente. È difficile infatti rinvenire l'elemento delle reciproche concessioni, sopra tutto da parte della Amministrazione finanziaria, essendoci piuttosto il tentativo di anticipare l'esito del giudizio evitandone i costi e l'alea. Né potrebbe rafforzare la tesi il richiamo alla perdita di efficacia della mediazione nel caso di mancato pagamento nel termine previsto, in supposta analogia con quanto previsto nell'art. 1976 cod. civ. Analoga previsione si rinviene infatti in materia di accertamento con adesione e di conciliazione. Inoltre, mentre nella mediazione il pagamento è elemento perfezionativo della fattispecie, nella transazione l'adempimento non lo è e la risoluzione in caso di inadempimento non opera automaticamente, ma è rimessa alla domanda della parte interessata. Anche l'osservazione secondo cui la mediazione non prevederebbe espressamente la possibilità di riapertura dell'accertamento (a differenza di quanto previsto per gli altri strumenti deflativi) non è decisiva. Ricorrendone i presupposti di legge, infatti, non si vede perché non sarebbe possibile un accertamento integrativo o parziale, pur in presenza di una mediazione.

(60) Secondo MARINI (*La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1; *Indisponibilità e transazione fiscale*, www.treccani.it), "va esclusa l'ammissibilità di un generale potere dell'A.f. di disporre del credito tributario ... l'accettazione o il diniego della proposta transattiva da parte dell'A.f. [deve essere vincolata] all'accertamento della maggiore economicità e proficuità della stessa rispetto alla attività di riscossione coattiva ... deve esserci una sufficiente motivazione in ordine alla transigibilità". Lo stesso A. (*Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, cit., pp. 853 e 858) considera la mediazione come una particolare e limitata forma di "soluzione transattiva della controversia", evidenziando però il necessario rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità e correttezza, da poter verificare nel contesto della stessa mediazione, per evitarne un uso distorto. Al di là della qualificazione come forma di transazione, l'A. conferma comunque la centralità del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, come garanzia di giustizia dell'ordinamento.

(61) Sul tema, cfr. l'ampia disamina critica di GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria...*, cit., in particolare par. 6 e nota 29. Se è certo corretto che il tema della

Va notato infatti che, tanto la proposta di mediazione del contribuente, quanto quella dell'ufficio, devono essere motivate (62), così come del resto gli atti di accertamento con adesione, e non si vede come la motivazione di una mediazione possa differenziarsi rispetto a quella richiesta nel caso di un accertamento con adesione. Non solo, dato l'assunto secondo cui la mediazione deve tendere ad anticipare l'esito del giudizio davanti alla Commissione ed a "realizzare la giusta imposizione", è inevitabile ritenere che anche la mediazione, così come il giudizio, debba essere conclusa secondo diritto (63).

Gli elementi qualificanti della mediazione sono quelli, appena citati, della incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa, del principio di economicità dell'azione amministrativa.

Tuttavia, questi elementi non sono estranei neanche alla logica dell'autotutela, e — a fortiori — dell'accertamento con adesione.

Il tema della incertezza e quello della sostenibilità sono strettamente connessi. L'una opera in diritto, sui principi applicabili e viene posta in relazione alla assenza di orientamenti della giurisprudenza di legittimità consolidati (64). L'altro opera in punto di fatto, avuto

indisponibilità possa essere declinato nel rispetto dei principi costituzionali e nell'ambito delle scelte operate nell'ordinamento (con esclusione invece dell'azione amministrativa), è anche vero che non sembrano rinvenirsi nella disciplina qui in esame elementi legali tali da far ritenere l'introduzione di nuovi connotati di disponibilità dell'obbligazione tributaria, che rimane comunque vincolata ai principi di legalità, capacità contributiva, buon andamento dell'azione amministrativa, etc. Cfr. anche, per il diritto comparato, SANCHEZ - OSTIZ, *La definizione transattiva delle pendenze tributarie in Italia e nell'Unione europea: normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo*, in *Il Fisco*, 1999, p. 11714.

(62) Nell'art. 17-bis, ottavo comma, non si prevede espressamente che la proposta dell'ufficio deve essere motivata. Poiché però si prevede che la (eventuale) proposta del contribuente deve essere motivata (v. comma 7), non si vede come la (eventuale) proposta (o contro proposta) dell'ufficio possa essere esente da motivazione, o motivabile in modo meno rigoroso di quella del contribuente. In tal senso peraltro si esprime anche la citata Cir. n. 9/E, par. 6.

(63) V. Cir. n. 9/E, par. 5.4. La circostanza che la mediazione sia esperibile — ricorrendone i presupposti — anche nelle controversie relative a rimborsi conferma la tesi: non sarebbe ipotizzabile, infatti, il riconoscimento di un rimborso basato su mere valutazioni di opportunità, se non spettante in base al diritto. Sulla possibilità di conciliare anche questioni di diritto (ma solo se connesse alla conciliazione di questioni di fatto), che sarebbe ammessa dalla dottrina germanica, cfr. PETRUCCI, *La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria germanica della 'inlesa effettiva'*, in *Giustizia trib.*, 2008, n. 4, p. 666.

(64) Secondo l'Agenzia delle Entrate, in assenza di orientamenti della giurisprudenza di legittimità, è possibile fare riferimento anche alla giurisprudenza di merito (in particolare, delle Commissioni operanti nell'ambito dell'ufficio precedente, avuto riguardo agli elementi della sostenibilità e della economicità. Sempre secondo l'Agenc-

riguardo alla particolare fattispecie controversa ed alla tenuta della prova (65).

Quanto al principio di economicità dell'azione amministrativa (66), è stato chiarito che va genericamente inteso con riferimento all'esigenza di non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, senza peraltro specificare quali (67). Non pare invece qui rilevare — rispetto ad altri istituti deflativi, e segnatamente rispetto all'adesione — la valutazione circa i costi e benefici dell'accertamento con mediazione (68); non sembra un caso infatti che si faccia generico riferimento alla economicità dell'azione amministrativa e non alla proficuità dello specifico accertamento.

Anche da questo punto di vista, non sembra emergere la peculiarità della mediazione rispetto all'accertamento con adesione, anzi.

Viene invece conclusivamente specificato, con riguardo alla mediazione, che rimane fermo, oltre al principio di efficienza, il "rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e

zia, anche l'orientamento espresso in documenti di prassi è idoneo a manifestare certezza e non può essere disatteso dagli uffici, e ciò nonostante il ben noto orientamento giurisprudenziale sul carattere non vincolante dei documenti di prassi (Cass. SS.UU. 2 novembre 2007, n. 23031). Non pare conforme ai principi di buona amministrazione e di capacità contributiva l'idea, espressa nella Circ. n. 9, cit. (par. 5.4.1), secondo cui in presenza di un orientamento giurisprudenziale consolidato favorevole al contribuente si possa tentare la mediazione. Se tale orientamento è davvero consolidato, sarebbe più corretto accogliere il reclamo.

(65) Il principio di sostenibilità è richiamato già nella Nota 27 maggio 1979, n. 412/159, nella Circ. 23 maggio 1991, n. 28, nella Circ. n. 29/E/2008, e nella Circ. 20 maggio 2010, n. 20/E; non costituisce quindi una novità della mediazione.

(66) Vale la pena di rilevare che il richiamo a tale principio non costituisce certo un *quid novi*; senza pretesa di completezza, se ne ha traccia in varie fonti normative e interpretative (es. D.P.R. 16 aprile 1999, n. 129, in materia di crediti tributari di modesta entità; in varie leggi comunitarie — art. 2, L. n. 39/2002, art. 2, L. n. 306/2003, art. 2, L. n. 62/2005, art. 3, L. n. 29/2006, art. 2, L. n. 34/2008, art. 2, L. n. 96/2010 —; nel progetto di legge delega in materia di accertamento art. 4, AC n. 1762/2007; v. anche Circ. G.d.F. n. 1/1998, par. 4.3).

(67) L'affermazione (v. par. 5.4.3 della Circ. n. 9/E) appare alquanto singolare se si ha riguardo al fatto che la maggior parte dei costi del procedimento vengono sostenuti prima della emissione dell'avviso di accertamento (questionari, contraddittorio con il contribuente, accessi, verifiche, indagini finanziarie, etc.), e rispetto a questi costi la mediazione non permette alcun risparmio. Vale comunque la pena di rilevare che l'economicità dell'azione amministrativa costituisce un principio di carattere generale, valido a prescindere dall'istituto della mediazione (v. art. 1, L. n. 241/1990; cfr. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, cit., p. 165).

(68) Infatti, nell'accertamento con adesione, si è indicato che "in sede di contraddittorio, ... gli uffici dovranno operare, nei casi concreti, una attenta valutazione del rapporto costi benefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonché degli oneri e del rischio soccombenza di un eventuale contenzioso" (cfr. Circ. Min. 8 agosto 1997, n. 235/E.).

trasparenza” (69). Il richiamo al principio di legalità, oltre a quello di imparzialità (70), è chiaramente prevalente e inevitabilmente assai limitativo rispetto ad una lettura in chiave transattiva dell’istituto.

Ciò che risulta peraltro confermato dall’esame della disciplina risalente in materia di autotutela; disciplina in cui si possono rinvenire concetti analoghi, se non più avanzati.

Si consideri, ad esempio, il disposto dell’art. 7, D.M. n. 37/1997, in base al quale occorre impartire “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”, ed a questi fini dovrà essere considerata “anche l’esiguità delle pretese tributarie in rapporto ai costi amministrativi connessi alla difesa delle pretese stesse”.

Non è difficile intravedere nelle citate disposizioni, risalenti alla fine del secolo scorso, elementi analoghi a quelli ora caratterizzanti la mediazione e che pertanto non possono certo considerarsi innovativi o costitutivi di più ampie facoltà rispetto a quelle già previste. Certo, nel caso dell’autotutela si trattava di direttive centralizzate, mentre nel caso della mediazione si tratta di valutazioni rimesse al singolo ufficio. Dato il carattere verticistico dell’amministrazione delle Entrate è però facile ritenere come l’azione del singolo ufficio finirà per (non potrà che) muoversi nell’ambito di un quadro predefinito a livello centrale.

Rimane comunque un fatto che la mediazione, stretta tra il principio di legalità (71) e le analogie con le linee guida già prefigurate per i procedimenti di autotutela, non sembra possa muoversi ed

(69) Cir. n. 9/E, par. 5.4.3, dove si fa riferimento anche al rischio soccombenza nelle spese di lite, elemento questo che sembra maggiormente connesso all’elemento della sostenibilità, anche in considerazione del rischio di condanna per responsabilità aggravata, *ex* art. 96, c.p.c.

(70) Sul principio di legalità e la sua rilevanza nell’imposizione tributaria, cfr. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell’evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in PERRONE - BERLINI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, p. 163. Il rispetto del principio di imparzialità può variamente condizionare la posizione dell’ufficio finanziario rispetto all’esercizio della mediazione. Ad esempio, in presenza di contestazioni seriali e sostanzialmente analoghe, rivolte ad una molteplicità di contribuenti, non si vede come l’ufficio potrebbe ammettere — a parità di altre condizioni — solo alcuni alla mediazione e non altri, ovvero proporre la mediazione sulla base di condizioni differenziate. È da escludere inoltre, considerato il generale principio di correttezza dell’azione amministrativa che l’Amministrazione possa giustificare il ricorso alla mediazione su ragioni di mera profittabilità erariale, ad esempio proponendo la mediazione laddove si dovrebbe invece agire in autotutela.

(71) Principio richiamato nella cit. Circolare n. 9/E, par. 5.4.3.

operare entro margini più ampi di quelli consentiti per l'autotutela, l'accertamento con adesione, la conciliazione (72), con esclusione quindi, almeno in punto di diritto, di qualsiasi logica propriamente transattiva e/o dispositiva (73).

Questo non esclude che — sul piano procedurale — il reclamo e la mediazione possano presentare — sia pure con qualche elemento di disarmonia — una declinazione più efficace rispetto al passato della funzione deflativa; sarebbe comunque sufficiente qualche minimale modifica alle disposizioni sulla costituzione in giudizio dell'ufficio resistente, unite a istruzioni più rigorose sul trattamento delle pratiche controverse, per realizzare comunque lo scopo, senza moltiplicazione di istituti e procedimenti.

7. Conclusioni.

L'esame svolto, incentrato su una analisi funzionale del reclamo e della mediazione, ha evidenziato la scarsa innovatività di tali istituti, rispetto al sistema dei c.d. istituti deflativi del contenzioso tributario, già in essere.

È difficile individuare cosa di più e di meglio, grazie al reclamo ed alla mediazione, possa essere fatto allo scopo di deflazionare il contenzioso e, se possibile, di rasserenare il rapporto fiscale, che non sarebbe già possibile realizzare con un uso corretto di istituti consolidati e più strutturati, quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, oltre tutto senza limitazioni quantitative, né di oggetto o di amministrazione procedente.

Certo, è possibile che la previsione di più specifici istituti dedicati

(72) Sulle differenze, sopra tutto quanto agli effetti, tra accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, cfr. FRAXSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Russ. trib.*, 2000, p. 1803; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione ...*, cit., ritiene sistematicamente corretta l'assimilazione della mediazione alla conciliazione, anche in considerazione della loro alternatività. Tuttavia lo stesso A. ritiene criticamente che la previsione espressa nell'ottavo comma dell'art. 17-bis dei criteri guida per la mediazione impedisca tale assimilazione, facendo piuttosto prevalere un carattere eminentemente transattivo, addirittura riconducibile all'istituto della transazione fiscale. Come esposto nel testo, però, questa interpretazione non è qui condivisa.

(73) *Contra*: GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione ...*, cit.; PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione ...*, cit. Va comunque notato che anche gli Autori orientati nel senso di una ricostruzione in termini transattivi riconoscono l'esistenza di limiti ai poteri dell'Amministrazione e riportano l'assunto della disponibilità del credito tributario alla scelta del legislatore.

ad un riesame della pretesa fiscale possa portare (74) — sul piano della efficacia dell'azione amministrativa — a migliori risultati, rispetto a quelli fino ad oggi sperimentati (75). Ma si tratta — se mai — di un effetto non ascrivibile alla peculiarità tecnico-giuridica dei nuovi istituti, ma piuttosto all'impulso — anche a scopo mediatico — ad essi impresso dalla Amministrazione.

Per contro, va rilevato che l'esiguo tetto quantitativo (76) posto alla operatività di reclamo e mediazione ne svisciva ulteriormente la portata, laddove invece, in funzione della supposta maggiore efficacia deflativa di tali strumenti, sarebbe forse preferibile alzare, o rimuovere del tutto, tale limite.

(74) Sono state divulgate alcune preliminari indicazioni statistiche positive, rispetto al primo periodo di applicazione dei nuovi istituti, anche se non è certo che l'effetto deflativo sia tutto a questi ascrivibile, e non anche ad una migliore qualità degli accertamenti, ad una più diffusa consapevolezza dei contribuenti e last but not least al costo crescente di accesso alla giustizia tributaria.

(75) PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione* ... cit., evidenzia positivamente come il reclamo di fatto istituzionalizzi l'obbligo dell'Agenzia di verificare la esercitabilità dell'autotutela.

(76) Non è da escludere il sospetto che tale limite quantitativo sia stato posto, più che per ragioni intrinseche ai particolari istituti, per giustificare l'implementazione (con uguale tetto massimo di accesso) di una contestuale — ma volutamente limitata — sanatoria delle liti fiscali pendenti in ogni grado di giudizio (cfr. art. 39, D.L. n. 98/2011; cfr. BASILAVICCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale* ... cit., p. 2495).

RECENSIONI

Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, LXXII, 1, 1, 96-99 (2013)

BOADWAY R., *From Optimal Tax Theory to Tax Policy*, Cambridge Mass., The MIT Press, 2012, pp. 290, Index, £ 24.95.

Scritta da uno dei più autorevoli studiosi di finanza pubblica a livello mondiale, questa monografia è davvero benvenuta per gli specialisti della materia e per gli studenti. Essa, infatti, cerca di colmare il *gap*, che si osserva attualmente tra la teoria della tassazione ottimale e il dibattito sulle riforme fiscali, *gap* evidenziato, all'inizio del testo, da una lunga citazione di V. Tanzi. L'introduzione sottolinea le relazioni in realtà esistenti tra teoria della tassazione ottimale e politiche fiscali nonché le influenze svolte, nel corso del tempo, dalla prima alle seconde, e viceversa. Segue una breve discussione dell'evoluzione storica recente sia della teoria della tassazione ottimale che dei sistemi tributari nelle varie aree dell'economia mondiale. Dopo un richiamo alla pluralità di metodologie impiegate nell'analisi delle imposte, due punti conclusivi vengono evidenziati, riguardo alle criticità della teoria normativa della tassazione: l'assunzione di comportamenti razionali e la possibilità di confrontare le funzioni di utilità individuali. Il capitolo successivo svolge una panoramica generale sui legami tra la teoria della tassazione ottimale e le più comuni implicazioni di *policy* della teoria normativa corrente. L'analisi si apre con una lunga discussione sull'evoluzione storica della teoria della tassazione ottimale, che evidenzia soprattutto il contesto di *second best* in cui la teoria è abitualmente collocata. Sono quindi delineati i principali suggerimenti delle analisi teoriche per l'attuazione delle politiche concrete, in una prospettiva storica. L'Autore si sofferma particolarmente sull'antinomia reddito-consumo, sulla tassazione del capitale e del risparmio, e anche sui caratteri desiderabili sia della *Var* che della tassazione delle società. L'analisi prosegue con una discussione specifica delle implicazioni del contesto di *second best* in cui, come si è già visto, la teoria della tassazione ottimale viene usualmente svolta. Altri specifici aspetti discussi riguardano: l'evoluzione storica delle prescrizioni offerte dagli studiosi per l'attuazione delle politiche di tassazione; il problema dell'incoerenza temporale; l'eterogeneità delle funzioni di utilità, l'allontanamento da comportamenti razionali e, infine, le interferenze di componenti politiche nelle decisioni di *policy*. Dopo una valutazione generale sull'uso della teoria nelle scelte pubbliche (in particolare sul *trade-off* tra equità ed efficienza), il capitolo si conclude riepilogando i suggerimenti provenienti dalla teoria per i principali tipi di imposte. Accanto ad altri aspetti specifici (crediti di imposta, salario minimo, tassazione ambientale) risultano di particolare rilievo le valutazioni di recenti innovazioni relative all'Iva, alla base imponibile della *Pr* e della *Crr*. In particolare e tra l'altro si suggerisce di mantenere nella *Pr* la tassazione del capitale, sia pure con lo schema *Drr*, e di applicare l'*Acc* nei prelievi societari. Il capitolo più ampio del volume è dedicato agli insegnamenti derivanti dalla teoria della tassazione ottimale per l'impostazione delle politiche tributarie. Un primo punto affrontato riguarda l'uniformità della tassazione dei beni, alla luce del teorema di Corlett-Hague e di quello di Atkinson-Stiglitz. Segue una discussione del teorema dell'efficienza

produttiva, che si consegue quando le imposte sui beni sono ottimali e solo i puri profitti sono soggetti a tassazione. Di grande rilievo per le politiche di tassazione sono poi due paragrafi, dedicati rispettivamente all'imposizione del capitale e alla base dell'imposta personale, in un contesto sia statico che dinamico. Segue un'ampia analisi della progressività, in contesti sia di *first* che di *second best*. In particolare, l'Autore discute i primi risultati in argomento della teoria della tassazione ottimale, ovvero la proposta di una struttura delle aliquote ad *U* rovesciata. Un paragrafo è a questo punto dedicato alle implicazioni della presenza di asimmetria informativa e di fallimenti del mercato, per concludere in seguito riassumendo le indicazioni normative della teoria della tassazione ottimale, nei termini che seguono: i beni dovrebbero essere tassati con un'aliquota uniforme; il sistema di prelievo deve soddisfare l'efficienza produttiva; i redditi da capitale dovrebbero essere tassati solo se il consumo futuro è più complementare con il tempo libero, rispetto al consumo presente; le eredità vanno tassate, nonostante la tendenza contraria in corso in molti paesi; la struttura delle aliquote, per i redditi intermedi tra quelli massimi e minimi, dovrebbe essere debolmente progressiva e un credito dovrebbe essere concesso ai bassi redditi; viene ripetuto il suggerimento di adottare l'AcE nella tassazione delle società. I due capitoli conclusivi del libro sono dedicati a valutare il contesto di *second best* in cui i modelli di tassazione ottimale sono, come si visto, normalmente inseriti. Il primo riguarda il rilassamento dei vincoli di *second best*, il secondo le sfide che l'analisi di *second best* deve affrontare. Il rilassamento dei vincoli di *second best* viene svolto inserendo nel modello altri strumenti di politica fiscale, oltre alla tassazione. In particolare, l'Autore considera imposte sui beni ad aliquote differenziate, trasferimenti in natura e controllo dei prezzi. In aggiunta si suggerisce di acquisire ed utilizzare maggiori informazioni. Le criticità del contesto di *second best* vengono principalmente discusse in due direzioni: la presenza di preferenze eterogenee e quella di comportamenti non razionali. Il libro si conclude con una stimolante valutazione finale, sui modi in cui la teoria può influenzare le scelte di *policy*. Queste possono richiedere l'uso anche di altri strumenti, come le analisi empiriche e le valutazioni politiche ma il supporto teorico è sempre necessario. (LUIGI BERNARDI, *Università di Pavia*)

SALANIE B., *The Economics of Taxation*, Cambridge Mass., The MIT Press, 2nd ed., 2011, pp. 237, Index, £ 27.95.

Si tratta della seconda edizione di un testo che affronta (specie a livello teorico; ma non mancano le valutazioni empiriche) tutti gli aspetti rilevanti dell'analisi economica della tassazione (con la sola esclusione della politica fiscale, per cui si rinvia ai manuali di macroeconomia): dagli effetti di benessere delle imposte alla loro incidenza, dalla tassazione ottimale ad argomenti centrali nel dibattito attuale sulle politiche pubbliche. Il manuale richiede una buona conoscenza dell'analisi microeconomica (cui per altro è dedicata un'apposita appendice, inclusiva anche della teoria del controllo ottimale). Il testo comunque è largamente accessibile e può essere utilmente adottato in un corso intermedio di analisi economica della tassazione. Una breve introduzione, oltre a presentare i contenuti del libro, svolge un *accursus* storico sull'evoluzione della tassazione, dal mondo antico a oggi, cui segue una discussione sulla tipologia dei prelievi fiscali ora presenti nell'area Ocse.

Dopo l'introduzione, la prima parte del volume è dedicata agli effetti delle