

## MEDIAZIONE CIVILE E MEDIAZIONE TRIBUTARIA: UN ACCOSTAMENTO NOMINALMENTE INGANNEVOLE

DAVIDE CORRARO  
*Assegnista di ricerca  
nell'Università di Milano*

SOMMARIO: 1. Il generico intento deflazionistico alla base dei procedimenti di mediazione. – 2. Mediazione civile e mediazione tributaria: strumenti di alternativa alla giustizia o di giustizia alternativa? – 3. (*segue*) la mediazione tributaria: un curioso ibrido tra uno strumento di ADR e un sub-procedimento amministrativo. – 4. Le profonde (ed inconciliabili) differenze procedurali quali riflessi delle *rationes* alla base delle due tipologie di mediazione. – 5. Mediazione civile e mediazione tributaria: l'impossibilità sistematica di una *reductio ad unitatem* tra i due istituti.

1. – Non è poi così banale affermare come l'introduzione dell'istituto della mediazione abbia rappresentato – almeno per ciò che concerne l'ordinamento italiano – una vera e propria inversione di tendenza rispetto ad una visione “processo-centrica”<sup>1</sup> della risoluzione delle controversie. Con esso, infatti – almeno negli intenti – si è cercato di mettere da parte quello che molti definivano un vero e proprio “culto del processo”<sup>2</sup> inteso come “Lo Strumento” (la maiuscola ne sottolinea la assoluta esclusività) che, *in maniera esclusiva*, avrebbe assicurato alle parti le più ampie garanzie in termini di imparzialità, contraddittorio e certezza delle situazioni che ne costituissero oggetto sotto l'egida (quasi ne assumesse il ruolo di garante) dell'Autorità Statale<sup>3</sup>. La concezione statalista della risoluzione delle controversie, però, è stata messa in crisi da una crescente incapacità da parte dell'Autorità giurisdizionale di fornire una risposta adeguata in tempi ragionevoli all'aumentata domanda di tutela proveniente dalla società civile ed è questo che ha costretto il nostro legislatore a mettere in atto una serie di

---

<sup>1</sup> L'espressione qui utilizzata è stata coniata da G. ALPA, *Un progetto per la giustizia minore: composizione stragiudiziale delle controversie, ruolo dell'arbitrato, interessi di categoria*, in *Giust. civ.*, 1992, II, 578. Sul punto si vedano (anche in relazione alle ragioni della crisi del monopolio della giurisdizione statale) le considerazioni svolte da G. VERDE, *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 371 ss. spec. 379 ss.

<sup>2</sup> L'espressione, all'indomani dell'introduzione del D.lgs., 4 marzo 2010, n. 28, è stata coniata da T.E. FROSINI, *Un diverso paradigma di giustizia: le “Alternative Dispute Resolutions”*, in *AGE*, 2011, 51.

<sup>3</sup> Aspetto particolarmente sottolineato in F. SANTAGADA, *La mediazione*, Torino, 2012, 1 ss.

riforme volte al decongestionamento del contenzioso e alla semplificazione delle procedure che, tuttavia, solo in minima parte hanno portato alla tanto sperata “accelerazione” del contenzioso<sup>4</sup>. In quest’ottica si pongono anche gli interventi che il legislatore ha attuato sia in tema di mediazione civile e commerciale<sup>5</sup>, sia in tema di mediazione tributaria. La scelta (e l’utilizzo) del termine “mediazione” per connotare tanto la disciplina contenuta nell’art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992<sup>6</sup>, quanto quella disciplinata dal d.lgs. n. 28/2010 e s.m.i., è stata, sotto certi aspetti, infelice. Infatti, se da un lato questa mette in evidenza il loro carattere funzionale – concernente, per l’appunto l’intento deflattivo dei giudizi – dall’altro lato sottende delle differenze strutturali che

<sup>4</sup> Sul punto vedi *amplius*, F. SANTAGADA, *La mediazione*, cit., 2 ss.

<sup>5</sup> Per un generale inquadramento della disciplina si rimanda, da ultimo, a D. DALFINO, *Mediazione civile e commerciale*, in S. CHIARLONI (fondato da), *Commentario del Codice di Procedura civile*, Bologna, 2022, *passim*. Per più ampi riferimenti ai temi aperti dalla mediazione civile si rimanda alle opere monografiche di: R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011, 1 ss.; G.E. NAPOLI, *Profili privatistici della mediazione civile e commerciale. Osservazioni sugli aspetti di diritto sostanziale e spunti critici*, Bologna, 2016, *passim*; G. AUTORINO, *Mediazione e conciliazione nelle controversie civili e commerciali*, Rimini, 2013, *passim*; C. BESSO (a cura di), *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2010, *passim*; A. MAIETTA (a cura di), *La nuova mediazione civile e commerciale*, Padova, 2014, *passim*; A.G. DIANA, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011, *passim*.

<sup>6</sup> Inserito ad opera dell’art. 39, d.l. n. 98/2011, contenente disposizioni volte al riordino della giustizia tributaria, l’art. 17-bis prevedeva, nella sua originaria formulazione, “la proposizione, in via obbligatoria e a pena d’inammissibilità del ricorso, di un previo reclamo che, diretto all’annullamento totale o parziale dell’atto impositivo, poteva contenere anche una proposta di mediazione. Secondo quanto si leggeva nella Relazione di accompagnamento al decreto, poiché la novella intendeva introdurre un «efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso», essa era stata accompagnata dalla previsione relativa alla definizione delle liti fiscali pendenti aventi medesimo valore. La norma evocava, nel lessico della rubrica, la mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie in materia civile (d.lgs. n. 28/2010). Quest’ultima ha anticipato di qualche mese l’introduzione dell’art. 17-bis, d.lgs. n. 546/1992, ed è stata introdotta in attuazione della direttiva europea 2008/52/CE, il cui art. 1, par. 2 ha escluso le liti tributarie dal proprio campo di applicazione sull’evidente presupposto dell’indisponibilità del tributo, profilo, questo, contrapposto al carattere disponibile dei diritti soggettivi oggetto della media-conciliazione civile. Se, da un lato, questa differenza strutturale non consentiva una lettura sinottica delle relative discipline, dall’altro lato non rimuoveva il comune tratto di fondo tra i due istituti, che riverberava, seppur con sfumature diverse, sugli effetti della proposizione del ricorso senza previa presentazione del reclamo. In tal caso, secondo l’originario dettato dell’art. 17-bis, il ricorso sarebbe stato inammissibile, laddove una controversia civile sarebbe stata improcedibile, con rinvio delle parti avanti l’organo di mediazione” Cfr. G. CORASANITI, sub art. 17-bis, in C. CONSOLO – C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 4<sup>a</sup> ed., Milanofiori Assago, 2017, 256 ss.

difficilmente possono essere in qualche modo ricondotte *ad unitatem* e che possono creare più di un fraintendimento<sup>7</sup>.

2. – Al di là del generale intento deflazionistico cui il legislatore ha esplicitamente inteso riferirsi con i procedimenti di mediazione in discorso, i marcatori differenziali tra mediazione civilistica e mediazione tributaria sono molteplici. Cerchiamo di individuare i più significativi.

Il primo ci sovviene direttamente dalla linguistica in quanto l'attività di mediazione viene definita come quell'"azione esercitata da una persona (o anche da un ente, un'associazione, una collettività, una nazione) per favorire accordi fra altre o per far loro superare i contrasti che le dividono"<sup>8</sup>. Nell'attività di mediazione, dunque, *per definizione*, vi deve essere l'attività di un soggetto terzo che media per l'appunto tra diversi interessi. Ora, se tale aspetto è fondante – oltre che vitale<sup>9</sup> – nella mediazione civile, questo appare del tutto assente nell'ambito della mediazione tributaria. Riferendoci, infatti, a quella che viene definita la mediazione "secondo la legislazione speciale"<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Sul punto si veda G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, 51 ss.; ID., sub art. 17-bis, cit., 256 ss.; C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, 1 ss.; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 65 ss.;

<sup>8</sup> Cfr. la voce "Mediazione" in *Treccani Vocabolario Online* (consultato in data 5 marzo 2022).

<sup>9</sup> Sulla necessaria terzietà del mediatore ai fini della risoluzione della controversia, F.P. LUISO, *Diritto processuale civile, V, La risoluzione non giurisdizionale delle controversie*, 12<sup>a</sup> ed., Milano, 2021, 29 ss., mettendo a paragone il ruolo del mediatore con quello dell'arbitro, scrive: "La terzietà del mediatore assume [...] un significato ben diverso rispetto alla terzietà dell'arbitro. L'arbitro non equidistante rende una cattiva decisione, perché per decidere bene [...] occorre essere indifferenti rispetto all'esito della controversia. Il mediatore, che non è percepito dalle parti come equidistante (anche se magari lo è), non può svolgere efficacemente il suo compito, e quindi rischia che la trattativa fallisca".

<sup>10</sup> Sul punto si veda *amplius*, F.P. LUISO, *Diritto processuale civile, V*, cit., 39 ss. che contrappone la mediazione definita nel d.lgs., 4 marzo 2010, n. 28 (entrata in vigore su "sollecitazione" della Comunità Europea attraverso la direttiva, 21 maggio 2008, n. 52 e a cui sono seguiti il d.m., 18 ottobre 2010, n. 180 e, a seguito della sentenza della Corte costituzionale, 6 dicembre 2012, n. 272, il d.l., 21 giugno 2013, n. 69, convertito con l., 9 agosto 2013, n. 98) la c.d. mediazione "di diritto comune" in cui si ha genericamente la figura di un soggetto definito mediatore che non è altro che "un terzo che [...] non ha il potere di imporre la decisione della controversia: nella mediazione, le parti mantengono il dominio della situazione, potendo in ogni momento mettere fine al procedimento, decidendo di non proseguire trattative, o magari di proseguirle senza la pretesa del mediatore. Il mediatore propone, non impone". Un procedimento, quello che esula dalla legislazione speciale che, oltre a non beneficiare dei vantaggi che la normativa menzionata riserva alle mediazioni che si svolgono secondo le regole da essa stabilita (*ivi*, 40), si basa su regole che "non hanno la funzione propria che hanno le regole di formazione della decisione del

– ossia quella definita nel d.lgs. n. 28/2010 – è connaturato al suo espletamento il fatto che questa debba essere fornita attraverso organismi di mediazione i quali si avvalgono di mediatori appositamente formati e dotati di specifici requisiti<sup>11</sup>. Tutto questo è completamente assente nella mediazione tributaria. Come evidenziato da autorevole dottrina, infatti, “la mediazione tributaria è una «mediazione senza mediatore»”<sup>12</sup>. Le parti non si recano dinanzi a nessun “terzo imparziale”<sup>13</sup>; infatti, il ricorso con i c.d. effetti del reclamo deve essere esaminato da “apposite strutture *diverse ed autonome* da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili”<sup>14</sup> ma sono pur sempre strutture dell’ente impositore. Per tale ragione, secondo alcuni autori, non ci troveremmo “in presenza di un istituto giustiziale, ma di una forma di autotutela da parte dell’ente impositore”<sup>15</sup>, e per tale ragione sarebbe meglio parlare di “conciliazione”<sup>16</sup>. Dunque, se la mediazione civile di diritto può rientrare nel novero degli strumenti “alternativi alla giustizia”

terzo, dunque non ne condizionano la validità. Esse – come la terzietà del mediatore – servono a favorire la conclusione dell’accordo: il loro mancato rispetto rende più difficile tale conclusione. Ma se l’accordo è raggiunto nonostante che il mediatore non abbia rispettato quelle regole, esso è perfettamente valido, perché le parti hanno avuto comunque la possibilità di valutarne la convenienza, prima di vincolarsi ad esso” (ivi, 30).

<sup>11</sup> La disciplina relativa alle caratteristiche e alla formazione dei mediatori, degli organismi di mediazione e degli organismi di formazione è essenzialmente contenuta nel d.m. n. 180/2010.

<sup>12</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, 5ª ed., Torino, 2020, 145.

<sup>13</sup> Sul punto ha avuto modo di pronunciarsi la Corte costituzionale che ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità dell’art. 17-bis, censurato per violazione dell’art. 111 Cost. in relazione al principio della terzietà del giudice, per aver la norma attribuito il compito di mediatore a una delle parti della controversia. A giudizio della Corte, infatti, la mediazione tributaria costituisce una forma di composizione pregiudiziale delle controversie basata sull’intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l’intermediazione di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità (Corte cost., 15 febbraio 2017, n. 38, in *Giur. cost.*, 2017, 330). Deve perciò escludersi che “un tale procedimento conciliativo, non riconducibile alla mediazione, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa, il principio di ragionevolezza o il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge” cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 146, nt. 35.

<sup>14</sup> Così testualmente l’art. 17-bis, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992.

<sup>15</sup> Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 146.

<sup>16</sup> Sul punto si veda M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 83 per il quale l’analisi della norma di cui all’art. 17-bis d.lgs. n. 546/1992 e dei parametri da essa indicati (tra cui *infra*) dovrebbe “condurre ad un risultato di maggiore oggettività nella valutazione di opportunità circa la prosecuzione della lite, e pertanto ad un accordo che si perfeziona e produce effetti (anche sull’entità delle sanzioni) in termini analoghi alla conciliazione giudiziale (art. 48) che infatti è soppressa per le liti a cui si applica la mediazione tributaria”.

– in quanto essa mira ad una soluzione del conflitto che prescinde dalla fondatezza della pretese, incernierandosi piuttosto sul comporre i diversi interessi portati innanzi al mediatore attraverso una decisione vincolante tra le parti – la mediazione tributaria appare estranea a tale schema e si colloca piuttosto nel novero della “giustizia alternativa”, ossia si risolve nell’individuazione e delineazione di regole di condotta che sono contenute in un atto che, in quanto è idoneo a risolvere una controversia, è vincolante tra le parti<sup>17</sup>. La *ratio* attorno alla quale ruota l’istituto della mediazione tributaria è quanto mai controverso in dottrina<sup>18</sup>, poiché accanto a chi ne riconosce “un’anticipazione dell’occasione [...] di perfezionare una conciliazione giudiziale ex art. 48, dello stesso d.lgs. n. 546/1992”<sup>19</sup>, vi sono anche coloro che vedono in essa una sorta di “deprocessualizzazione” del diritto tributario in favore di un incasellamento nel c.d. “diritto amministrativo delle imposte”<sup>20</sup> e coloro che ritengono che la mediazione

---

<sup>17</sup> La nota distinzione tra “alternativa alla giustizia” e “giustizia alternativa” consiste in ciò: la prima (definibile come uno strumento “eteronomo” di soluzione della lite), punta a rendere una decisione, ad individuare le regole di condotta in un atto che, in quanto contenete una decisione che risolve una controversia, è vincolante tra le parti; l’“alternativa alla giustizia”, invece, essendo un mezzo “autonomo”, è costituita da degli strumenti per il componimento del conflitto sorto tra le parti che prescindono dalla realtà sostanziale preesistente ed hanno natura negoziale fondandosi sulla sola positiva valutazione dell’opportunità dell’accordo che trova la propria ragione negli interessi delle parti piuttosto che nella fondatezza delle pretese. Tale distinzione si rinviene in F.P. LUISO, *Giustizia alternativa o alternativa alla giustizia?*, in *www.judicium.it*, §1 e in *Giusto proc. civ.*, 2011, 325 ss.; ID., *Gli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie tra prassi ed interventi del legislatore*, in ISDACI – UNIONCAMERE – CAMERA DI COMMERCIO DI MILANO – CAMERA ARBITRALE DI MILANO (a cura di), *Quarto Rapporto sulla diffusione della giustizia alternativa in Italia*, ebook online reperibile al sito *www.camera-arbitrale.it*, 2011, 111 ss.; R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, cit., 1 ss.

<sup>18</sup> Per la più recente e completa analisi relativa al dibattito dottrinale in atto sulla mediazione tributaria si rimanda integralmente a G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 966 ss. spec. 975 ss. Per il cammino seguito dalla giurisprudenza, invece, si segnalano G. CORASANITI, *L’evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1442 ss. e ID., *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 467 ss.

<sup>19</sup> Cfr. V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 1025 ss. In senso analogo si colloca anche A. GUIDARA, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 92 ss. In senso analogo troviamo anche coloro che descrivono l’istituto in termini di una vera e propria “conciliazione preventiva” (D. STEVANATO, *Reclamo e “mediazione fiscale”: lettera a un bambino mai nato*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 98 ss.).

<sup>20</sup> Così in R. LUPI, *Un altro sintomo del fallimento della via giurisdizionale alla tassazione*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 100.

non sia altro che un “criterio di soluzione *stragiudiziale* dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi”<sup>21</sup>. Il tutto senza menzionare la posizione intermedia sostenuta da chi ritiene che la mediazione sia sì una “conciliazione pregiurisdizionale”, ma la stessa avrebbe altresì una connotazione transattiva in relazione all’accordo che da essa scaturirebbe<sup>22</sup>. Nonostante l’apparente inconciliabilità delle posizioni qui sommariamente enunciate, tuttavia, un aspetto comune mi sembra marcare un punto in relazione all’eteronimia dello strumento “mediazione” che permettono di collocarla – sì all’interno del *genus* delle *Alternative Dispute Resolutions* – ma nella *species* della “giustizia alternativa” e questo per la mancanza di autonomia rispetto al procedimento amministrativo del reclamo all’interno del quale la stessa deve essere formulata e contenuta. E questo risulta confermato anche dalla finalità specifica che il legislatore ha inteso perseguire con tale istituto e che si evince dalla circolare dell’Agenzia delle entrate n. 9/E del 19 marzo 2012 che afferma che la *procedura amministrativa* della mediazione tributaria “deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il «rinvio» ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l’esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie”.

Un aspetto, quest’ultimo, che meglio si coglie una volta che si pone in relazione con il reclamo e se ne evidenzia il nesso procedimentale. Infatti, la mediazione tributaria si colloca come (sub)procedimento amministrativo che, pur avendo un carattere riconducibile ai moduli di risoluzione amministrativa di tipo *consensualistico*, è preordinato al procedimento amministrativo del reclamo che, una volta attivato, è destinato a “sostituirsi” alla mediazione stessa. In altre parole, come evidenziato da autorevole dottrina, “il reclamo rappresenta il procedimento amministrativo «principale», la cui rituale attivazione [...] costituisce la *condicio iuris* per la successiva ed eventuale attivazione del (sub)procedimento amministrativo della mediazione”<sup>23</sup>.

3. – A questo punto, oltre alla mancanza di terzietà della parte “mediatrice” qui rappresentata dallo stesso creditore, a rendere la fattispecie ancor più paradossale e problematica è il fatto che il ricorrente – nella speranza di poter evitare lo strumento processuale – è “costretto” a disvelare “alla controparte tutte le proprie critiche processuali consentendogli di

<sup>21</sup> F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67 ss.

<sup>22</sup> Si veda, *amplius*, A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 60 ss.

<sup>23</sup> Cfr. G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, cit., 980.

valutare le possibili contromisure con più spazio di quello che avrebbe nei tempi ordinari del processo”<sup>24</sup>. Tale aspetto viene giustificato dall’Agenzia delle entrate sostenendo che il procedimento di mediazione “si configura maggiormente come espressione dell’esercizio di un potere di autotutela nonché di più adeguata determinazione dell’ente impositore, che va stimolato e incoraggiato, allo scopo di indurre ogni amministrazione a rivedere i propri errori prima dell’intervento del giudice”<sup>25</sup>. Tali aspetti non hanno ricevuto la censura della Corte costituzionale – già chiamata a pronunciarsi sul punto – che, in punto di diritto, si è limitata a rilevare come la mancanza di un mediatore “terzo” semplicemente determina l’impossibilità di ricondurre la mediazione tributaria a quella civile e, di conseguenza, a ricondurre l’intero istituto all’ambito mediatorio propriamente inteso senza che ciò possa comportare una violazione dell’art. 3 Cost. rispetto alla disciplina civilistica<sup>26</sup>. Tale ultima affermazione, però, non convince fino in fondo in quanto essa rischia seriamente di attribuire un serio “vantaggio competitivo” in termini processuali all’ente impositore a discapito delle difese e delle strategie che il contribuente potrebbe voler attuare e disvelare in una successiva fase contenziosa.

Insomma, quello della mediazione tributaria è un curioso ibrido che si colloca a metà via tra uno strumento volto ad evitare il declivio del contenzioso e un sub-procedimento amministrativo che impedisce la naturale prosecuzione del processo. E questo è tanto più vero a seguito dell’eliminazione dell’alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione avutasi con la novella introdotta con il d.lgs. n. 156/2015 a norma del quale, per le controversie instaurate successivamente al rigetto dell’istanza di reclamo o in caso di mancata conclusione dell’accordo di mediazione, si rendono applicabili gli artt. 48, 48-bis e 48-ter dettati in tema di conciliazione<sup>27</sup>. Tale aspetto, ha peraltro indotto Autorevole dottrina a sostenere, *de iure condito*, che “quella che ancora pomposamente, ma impropriamente, si pretende di chiamare «mediazione tributaria», realisticamente si configura come nient’altro che un pressoché inutile, ma nocivo, intralcio amministrativistico al normale progredire del processo tributario”<sup>28</sup> e, *de iure condendo*, che “le finalità «smaltitorie» o

<sup>24</sup> Cfr. A. BODRITO, sub art. 17-bis, cit., 475.

<sup>25</sup> Cfr. Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015.

<sup>26</sup> Sul punto si vedano Corte cost., 18 aprile 2019, n. 97 e Corte cost., 15 febbraio 2017, n. 38.

<sup>27</sup> Sul punto si veda la Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015.

<sup>28</sup> Cfr. C. GLENDI, sub art. 17-bis, d.lgs. n. 546/1992 – *Il reclamo e la mediazione*, in C. GLENDI – C. CONSOLO – A. CONTRINO, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, Milanofiori Assago, 2016, 176.

«deflazionistiche», che sono alla base della c.d. mediazione tributaria possono essere meglio conseguite attraverso il rafforzamento disciplinare di altro istituto, qual è la conciliazione giudiziale»<sup>29</sup>.

4. – Sin dall'introduzione della procedura di mediazione in ambito tributario, molti interpreti avevano avuto modo di riflettere sul fatto che il legislatore avesse voluto riproporre in ambito tributario la disciplina della mediazione civile<sup>30</sup>. Anche la successione temporale con cui i due provvedimenti si sono succeduti nel corso del tempo (la mediazione civile con il d.lgs. n. 28/2010 mentre quella tributaria con il d.l. n. 98/2011) aveva dato adito a siffatta argomentazione che, però, come abbiamo avuto modo di vedere, è stata smentita tanto nella struttura sistematica impostata dal legislatore, quanto nella diversità di *rationes* sottostanti i due modi di intendere la mediazione. L'obiettivo di estendere le disposizioni della Direttiva CE del Consiglio europeo del 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE cercando di adattarne il testo alle differenti dinamiche procedurali di cui è composto il complesso e poliedrico sistema italiano.

Se le premesse valoriali su cui si fondano i due istituti in commento sono talmente profonde da far dubitare persino che una delle due mediazioni – quella tributaria – sia idonea a perseguire gli scopi deflattivi del contenzioso ai quali la stessa dovrebbe mirare, non devono poi stupire le differenze in termini di *iter* procedurale da seguire.

Sotto tale aspetto, senza avvilupparci eccessivamente nei singoli marcatori differenziali che caratterizzano le due procedure, sia qui sufficiente notare come la procedura applicata in campo civile – in tutte le sue declinazioni (sia essa, obbligatoria, demandata o facoltativa) – ha inizio mediante la proposizione di un'istanza ad un Organismo di mediazione<sup>31</sup> –

<sup>29</sup> Cfr. C. GLENDI, *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione Interministeriale per la Giustizia Tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2144 ss.

<sup>30</sup> Si vedano, in proposito, i contributi di A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 58; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 65; V. FICARI, *Brevi note sulla mediazione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2012, 1364; A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 898. Rilegge il dibattito in chiave critica G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 51 ss.

<sup>31</sup> Tale organismo, ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.lgs. n. 28/2010, è di solito scelto dalla parte istante a meno che non vi sia un accordo delle parti sull'organismo da adire (*ex art. 5, comma 5*). È da sottolineare come il d.l. n. 69/2013 ha introdotto un criterio di competenza territoriale che la versione originaria della norma non prevedeva, in base al quale la domanda deve essere proposta ad un organismo nel luogo del giudice territorialmente competente per la controversia. In tal senso (tale disposizione assume rilevanza solo per la mediazione obbligatoria) occorrerà per la parte istante individuare preliminarmente quale sarebbe il giudice territorialmente



accreditato dal Ministero della Giustizia – che entro quindici giorni dal ricevimento della stessa nomina un mediatore e provvede a fissare il primo incontro tra le parti. Tale procedura (questa volta nelle sole declinazioni di quella obbligatoria e di quella demandata)<sup>32</sup> prevede altresì una durata massima di tre mesi. Altro aspetto rilevante che permette di inserire a pieno titolo la mediazione civile tra gli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie in materia civile, è che la domanda di mediazione produce alcuni degli effetti che il codice riserva alla proposizione della domanda: la prescrizione è interrotta e riprende a decorrere dal momento in cui termina (ovviamente con esito negativo) il procedimento di mediazione; e la decadenza è altresì impedita dall'istanza di mediazione ma per una sola volta (il che significa che il secondo periodo di decadenza inizia a decorrere dalla fine del procedimento di mediazione ed esso non è impedito da un'altra eventuale istanza di mediazione). Questo significa che coloro i quali hanno interesse alla mediazione non hanno nulla da temere – ai fini dell'eventuale ed ipotetico futuro giudizio – a causa del tempo necessario allo svolgimento della stessa<sup>33</sup>. Il legislatore ha poi previsto all'art. 11 che, ove le parti non raggiungano un accordo, il mediatore, *può*, discrezionalmente e se lo ritiene opportuno, formulare una proposta di conciliazione, la quale, tuttavia, diviene obbligatoria se entrambe le parti glielo chiedono. Qui si coglie un altro particolare aspetto definitorio che finora abbiamo sottaciuto. Ossia l'utilizzo del termine conciliazione che, il legislatore, utilizza – sulla scorta della direttiva comunitaria 2008/52/CE – per riferirsi *tecnicamente* all'accordo raggiunto a seguito dell'esito positivo della mediazione che, viceversa, altro non rappresenta se non l'*attività* svolta per addivenire a tale accordo.

---

competente per decidere quella controversia e, di conseguenza, scegliere un organismo che operi nella circoscrizione territoriale di quel giudice. È da notare – come peraltro rilevato da Autorevole dottrina (si veda F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, V, cit., 44-45) – che “in nessun caso poi la «competenza» dell'organismo è condizione di validità dell'accordo”.

<sup>32</sup> Questo perché, come nota F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, V, cit., 43, “nell'ambito della mediazione facoltativa, la predeterminazione della durata massima del procedimento non ha senso, potendo ciascuna delle parti porvi fine o rinunciarvi in qualsiasi momento”.

<sup>33</sup> F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, V, cit., 47 dove l'A. ricorda che, peraltro, “l'equiparazione degli effetti della domanda di mediazione agli effetti (sostanziali) della domanda giudiziale è limitata alla prescrizione e alla decadenza. Il legislatore non ha attribuito alla domanda di mediazione tutti gli effetti sostanziali della domanda giudiziale, come invece, [...], ha fatto per la domanda di arbitrato [...] Sicché, ove si renda necessaria la produzione di un altro effetto sostanziale della domanda giudiziale, occorrerà comunque proporre la domanda e, magari contestualmente, avanzare l'istanza di mediazione”.

Niente di quanto descritto si rinviene nella mediazione tributaria. L'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992 sancisce che nelle liti di valore fino a 50.000 euro, il ricorso *produce anche* gli effetti di un reclamo e *può* contenere una proposta di mediazione. La legge pertanto stabilisce che il *ricorso*, ossia l'atto introduttivo del giudizio redatto ai sensi dell'art. 18, d.lgs. n. 546/1992, produce non solo gli effetti processuali propri dell'atto introduttivo, ma anche quelli di un reclamo, ossia dell'atto introduttivo di un procedimento amministrativo che può *eventualmente* sfociare nella mediazione della lite che, solo a questo punto, può costituire uno strumento alternativo alla risoluzione della controversia<sup>34</sup>. Il reclamo, dal punto di vista formale, non ha requisiti necessari diversi da quelli del ricorso<sup>35</sup>. Il procedimento amministrativo di mediazione, dunque, si avvia *ex lege*, a seguito della notificazione del ricorso-reclamo dinanzi alla stessa parte pubblica creditrice. Dunque la mediazione prende avvio con l'esame formale del ricorso-reclamo. In una prima fase, si verificherà il rispetto dei criteri formali dell'atto e, una volta superato l'esame preliminare, l'ente impositore procederà ad affrontare il riesame dell'atto impositivo in base alla domanda di annullamento totale o parziale dell'atto stesso che la parte privata ha formulato nel ricorso-reclamo e se dette domande dovessero essere ritenute fondate, l'Ufficio procederà in autotutela all'annullamento totale o parziale dell'atto; mentre, se l'Ufficio dovesse nutrire dei dubbi circa la fondatezza delle domande del contribuente, *valuterà*, la proponibilità di una mediazione sulla base degli indici di (i) incertezza delle questioni controverse, (ii) grado di sostenibilità della pretesa e (iii) principio di economicità dell'azione amministrativa<sup>36</sup>. Se però è presente almeno uno di questi tre indici, la controversia merita una proposta di mediazione da parte dell'ente impositore e, se formulata, una valutazione della proposta del ricorrente<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Sul punto si veda anche A. BODRITO, sub art. 17-bis – *Il reclamo e la mediazione*, in A. MARCHESELLI (a cura di), *Contenzioso tributario*, Milano, 2021, 467 ss.

<sup>35</sup> Per gli aspetti formali del ricorso-reclamo si rimanda a G. CORASANITI, sub art. 17-bis, cit., 273 ss. e A. BODRITO, sub art. 17-bis, cit., 470. Per gli aspetti più critici relativi in particolare alle allegazioni probatorie che la parte dovesse eventualmente allegare al ricorso si rimanda a C. GLENDI, sub art. 17-bis, cit., 177.

<sup>36</sup> Quest'ultimo criterio è stato oggetto di un chiarimento da parte della stessa Agenzia delle entrate attraverso la Circolare n. 9/E/2012 con la quale, al § 5.4, la stessa ha dichiarato che quando si parla di sostenibilità della pretesa occorre compiere una valutazione preventiva del grado di sostenibilità della controversia cercando di addivenire ad una mediazione quando "in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso". In altre parole, attraverso tale criterio, l'ente impositore soppesa il rischio rispetto alla probabilità che esso possa essere colpito da una condanna alle spese di lite da parte della Commissione tributaria.

<sup>37</sup> Si vedano, *amplius*, A. BODRITO, sub art. 17-bis, cit., 476 ss. e G. CORASANITI, sub art. 17-bis, cit., 273 ss.

In altri termini, è necessario presentare un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso nel quale il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto indicando i motivi di fatto e di diritto che intenderebbe invocare innanzi alla Commissione Tributaria nell'eventuale fase giurisdizionale. Decorso novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento della mediazione essa si considera conclusa negativamente per effetto del silenzio-rifiuto e il reclamo, a questo punto, produce *ipso iure* gli effetti del ricorso. In caso di accordo viene redatto uno specifico verbale sottoscritto dalle parti, contenente la specifica indicazione degli importi oggetto di accordo (tributi, sanzioni e interessi) e le modalità di versamento della stessa.

5. – Cercando di trarre da tale sommaria descrizione i termini differenziali delle due procedure, è di palmare evidenza che la mediazione tributaria sia caratterizzata da una procedura più articolata e strutturata rispetto a quella seguita nella mediazione civile e commerciale che, al contrario, è più snella e lineare e in buona parte affidata ai regolamenti degli organi di mediazione che, in molti casi, non prevedono particolari formalità. Ma questo è ovvio nel momento in cui si ricorda il fatto che la mediazione civile nasce come un meccanismo che, anziché porre al centro le pretese *in iure* delle parti, ne valorizza gli interessi in concreto che esse pongono nella lite; interessi che, peraltro, come evidenziano gli studiosi degli approcci e dei modelli utilizzabili in mediazione<sup>38</sup>, maggiormente addiventano ad un definizione della controversia secondo un approccio “win-win” (ossia quello in cui entrambe le parti riconoscano di essere soddisfatte dall'esito della mediazione) in un ambiente deformalizzato e, sotto certi aspetti, de-istituzionalizzato come può essere quello degli organismi di mediazione.

Il rigore della procedura della mediazione tributaria, invece, si giustifica nel fatto di essere un sub-procedimento amministrativo dove non sono tanto in discussione gli interessi che le parti hanno nella definizione del rapporto al di là della rigorosa linea applicativa della legge tributaria, quanto piuttosto quella di stabilire, nella maggioranza dei casi, il *quantum debeatur* del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Per questo, a parere di chi scrive, si esce dallo “schema” deformalizzato della mediazione civile e si entra in un procedimento fortemente istituzionalizzato in cui sono *irrilevanti* gli interessi che spingono le parti a litigare – anche perché tali interessi verosimilmente sarebbero individuabili in un “*interesse a non pagare*” per i contribuenti e nell’“*interesse a riscuotere*” per l'Ufficio – quanto piuttosto la veloce e celere definizione del dovuto (o della situazione

<sup>38</sup> M. DOTTI – C. MENICHINO, *La mediazione: approcci e modelli*, in F. DANOVI – F. FERRARIS, *ADR una giustizia complementare*, Milano, 2018, 109 ss.; e F. DANOVI – F. FERRARIS, *La cultura della mediazione e la mediazione come cultura*, Milano, 2013, *passim*.

sostanziale) da parte da parte del ricorrente. Non solo. Inserendosi “a monte” di un eventuale procedimento giurisdizionale che, a tutela delle garanzie delle parti, è dotato di sue precise formalità, il legislatore ha probabilmente ritenuto opportuno infarcire la mediazione di riferimenti formalistici con lo di tutelare la successiva fase (quella giurisdizionale). Così facendo, però, nel tutelare la forma svisciva la sostanza propria della mediazione che dovrebbe essere quella di fungere da naturale “punto di incontro” tra opposti interessi che la mediazione civile riesce, seppur con difficoltà a rispettare, mentre quella tributaria ne è completamente avulsa.

-----

#### **Abstract**

#### **CIVIL MEDIATION AND TAX MEDIATION: A MISLEADING PAIRING**

Nonostante il comune intento deflazionistico del contenzioso, la mediazione civile e commerciale regolata dal d.lgs. n. 28/2010 e la mediazione tributaria disciplinata dall'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992 presentano numerosi marcatori differenziali che passano dal diverso ruolo del mediatore all'oggetto proprio delle controversie ad esse assoggettabili. Tali differenze fanno ritenere la mediazione civile un vero e proprio strumento di alternativa alla giustizia sul modello delle c.d. *Alternative Dispute Resolutions*, mentre costringono a classificare la mediazione tributaria come un modello di giustizia alternativa esercitato dallo stesso soggetto che sarebbe parte resistente in un eventuale giudizio dinanzi al giudice tributario.

\*\*\*

*Despite the common deflationist intent of dispute, civil and commercial mediation regulated by Legislative Decree No. 28/2010 and tax mediation regulated by Art. 17-bis of Legislative Decree No. 546/1992 present several differences that go from the different role of the mediator to the matter subject to them. These differences cause civil mediation to be considered a true Alternative Dispute Resolutions method, while forcing to classify tax mediation as a model of alternative justice exercised by the same party that would be a resistant party in a possible judgment before the tax court.*

-----