

MEDIAZIONE CIVILE E MEDIAZIONE TRIBUTARIA: UN ACCOSTAMENTO NOMINALMENTE INGANNEVOLE.

LA MEDIAZIONE: UN ISTITUTO DI ALTERNATIVA ALLA GIUSTIZIA O DI GIUSTIZIA ALTERNATIVA?

È assai noto 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” ⁽¹⁾ della risoluzione delle controversie. Con essa, infatti – almeno negli intenti – si è cercato di mettere da parte quello che molti definivano un vero e proprio “culto del processo” ⁽²⁾. Un culto che, tuttavia, è stata messo profondamente in crisi da una crescente incapacità da parte dell'Autorità giurisdizionale di fornire una risposta adeguata e in tempi ragionevoli all'aumentata domanda di tutela proveniente dalla società civile che ha portato il legislatore ad approntare delle riforme volte all'“accelerazione” della risoluzione delle controversie ⁽³⁾, i cui sforzi maggiori si sono profusi proprio nella mediazione. Tuttavia, la scelta (e l'utilizzo) del termine “mediazione” per connotare tanto la disciplina contenuta nell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992 ⁽⁴⁾, 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 difficilmente possono essere in qualche modo ricondotte *ad unitatem* e che possono creare più di un fraintendimento ⁽⁵⁾.

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.

⁽¹⁾ 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.

⁽²⁾ 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.

⁽³⁾ Sul punto vedi *amplius*, F. SANTAGADA, *La mediazione*, cit., 2 ss.

⁽⁴⁾ 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^a ed., Milanofiori Assago, 2017, 256 ss.

⁽⁵⁾ 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.;

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" (6). 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 (7) – 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" (8) – 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 (9). Tutto questo è completamente assente nella mediazione tributaria. Come evidenziato da autorevole dottrina, infatti, "la mediazione tributaria è una «mediazione senza mediatore»" (10). Le parti non si recano dinanzi a nessun "terzo imparziale" (11); 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" (12) 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" (13), e per tale ragione

(6) Cfr. la voce "Mediazione" in *Treccani Vocabolario Online* (consultato in data 5 marzo 2022).

(7) 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^a 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".

(8) 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 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).

(9) 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.

(10) Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, 5^a ed., Torino, 2020, 145.

(11) 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.

(12) Così testualmente l'art. 17-bis, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992.

(13) Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 146.

sarebbe meglio parlare di “conciliazione”⁽¹⁴⁾. Dunque, se la mediazione civile di diritto può rientrare nel novero degli strumenti “alternativi alla giustizia” – 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⁽¹⁵⁾. La *ratio* attorno alla quale ruota l’istituto della mediazione tributaria è quanto mai controverso in dottrina⁽¹⁶⁾, 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”⁽¹⁷⁾, 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”⁽¹⁸⁾ e coloro che ritengono che la mediazione non sia altro che un “criterio di soluzione *stragiudiziale* dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi”⁽¹⁹⁾. 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⁽²⁰⁾. 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

⁽¹⁴⁾ 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”.

⁽¹⁵⁾ 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*, Torino, 2011, 1 ss.

⁽¹⁶⁾ 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.

⁽¹⁷⁾ 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.).

⁽¹⁸⁾ Così in R. LUPI, *Un altro sintomo del fallimento della via giurisdizionale alla tassazione*, in *Dialoghi trib.*, 2012, 100.

⁽¹⁹⁾ F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67 ss.

⁽²⁰⁾ Si veda, *amplius*, A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 60 ss.

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” (21).

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 valutare le possibili contromisure con più spazio di quello che avrebbe nei tempi ordinari del processo” (22). 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” (23). 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 (24). 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 uno 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 (25). Tale aspetto, ha peraltro indotto

(21) Cfr. G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, cit., 980.

(22) Cfr. A. BODRITO, sub art. 17-bis, cit., 475.

(23) Cfr. Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015.

(24) Sul punto si vedano Corte cost., 18 aprile 2019, n. 97 e Corte cost., 15 febbraio 2017, n. 38.

(25) Sul punto si veda la Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015.

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” ⁽²⁶⁾ e, *de iure condendo*, che “le finalità «smaltitorie» o «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” ⁽²⁷⁾.

⁽²⁶⁾ 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.

⁽²⁷⁾ 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.