

Reclamo-mediazione obbligatorio se la lite non supera i cinquantamila euro

Ampliata la sfera d'azione della mediazione attivabile fino a un importo di euro cinquantamila a partire dal 1° gennaio 2018



Giuseppe Durante

Avvocato Tributarista,
Docente a contratto in materia di Diritto Tributario presso l'Università LUM "Jeann Monnet" di Bari
Esperto di Fiscalità Locale e Processo Tributario
Pubblicista

Una delle novità contenute nel D.L. 50/2017 è sicuramente rappresentata dalla variazione in aumento del valore della lite da ventimila a cinquantamila euro a cui è strettamente subordinata la possibilità di attivazione dell'istituto del reclamo-mediazione espressamente previsto dall'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992. Ai sensi dell'art. 10, comma 2 del richiamato D.L. 50/2017, l'entrata in vigore della nuova previsione normativa è stata fissata al 1° gennaio 2018. Per cui, tutti gli atti impugnabili notificati dopo il 1° gennaio 2018 saranno reclamabili considerando la nuova soglia dei cinquantamila euro a cui deve essere ricondotto il valore della controversia. Il presente articolo, partendo proprio dalla modifica ultima apportata alla previgente versione dell'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992, in vigore dal 1° gennaio 2018, analizza le peculiarità principali dell'istituto del reclamo-mediazione esteso da ultimo anche al comparto dei tributi locali, non potendo prescindere dall'analisi dei limiti e delle criticità riconducibili a tale istituto.

(D.L.) n. 98 del 6 luglio 2011 con l'evidente intento da parte del legislatore di "deflazionare" il contenzioso tributario. In altre parole, disporre l'attivazione obbligatoria di un istituto in grado di definire la lite potenziale prima ancora di attivare l'azione giudiziale davanti al Giudice tributario. Non è un caso che l'istituto in commento sia annoverato tra i cd. istituti deflattivi del contenzioso davanti alle Commissioni tributarie attraverso il quale il legislatore ha cercato per quanto possibile di ridurre il carico delle liti tributarie potenziali.

Volendo fare esplicito riferimento al testo normativo vigente prima della richiamata novella ultima disposta dal D.L. 50/2017 rileva segnalare che la previsione normativa di cui all'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 prevedeva espressamente, già da qualche anno, l'obbligo di reclamo-mediazione per i tributi erariali nonché per tutti i tributi riconducibili all'Amministrazione finanziaria.

In particolare, l'art. 17-bis, comma 1 D.Lgs. 546/1992 disponeva testualmente nella sua previgente versione: "[p]er le controversie di valore non superiore a ventimila euro relativi ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48". Il successivo comma 2 della stessa norma, dispone, continuando: "la presentazione del reclamo mediazione è condizione di improcedibilità del ricorso. In caso di deposito del decorso del termine di novanta giorni di cui all'art. 9, l'Agenzia delle Entrate in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente se rileva l'improcedibilità rinvia la trattazione per consentire la mediazione".

Secondo quanto espressamente previsto dal successivo comma 7 dello stesso art. 17-bis D.Lgs. 546/1992: "il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione completa della rideterminazione della pretesa. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione avuto riguardo, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo alla eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della

I. La normativa di riferimento.....	182
II. La natura giuridica e le caratteristiche del reclamo- mediazione. La funzione deflattiva rispetto al contenzioso tributario	183
III. L'estensione del reclamo-mediazione ai Tributi Locali. Alcune criticità	184
IV. La novità ultima disposta dal D.L. 50/2017.....	185
V. L'entrata in vigore della nuova disciplina	185
VI. La limitazione di responsabilità dell'agente della riscossione.....	185
VII. L'esclusione del reclamo-mediazione per i tributi costituenti risorse tradizionali dell'Unione europea.....	186

I. La normativa di riferimento

L'istituto del reclamo-mediazione disciplinato dall'art. 17-bis Decreto Legislativo (D.Lgs.) 546/1992 è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 39, comma 9 Decreto Legge

pretesa al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'art. 48 per quanto compatibili. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art. 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2".

La ratio che rinviene dalla lettura testuale della previsione normativa di cui sopra che ha mosso il legislatore è sicuramente configurabile nella volontà dello stesso di attivare una sorta di "filtro preventivo" capace di ridurre il contenzioso tributario potenziale assicurando, in chiave deflattiva, una minore incidenza dei ricorsi davanti alle Commissioni tributarie allorché la controversia abbia ad oggetto un valore che non supera i ventimila euro (soglia di valore iniziale). Rileva precisare, per ragioni di chiarezza, che quando si parla di valore della controversia si deve necessariamente fare riferimento all'imposta pura a cui è riconducibile la debenza tributaria dell'ente impositore al netto di sanzioni e interessi che non vanno pertanto considerati ai fini della determinazione complessiva del valore della lite.

Si tratta, in sostanza, di un istituto già operativo da qualche anno che non ha mancato di dare i suoi frutti in senso deflattivo accentuando se vogliamo una reciproca collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria, finalizzata a trovare un accordo stragiudiziale o preventivo che, da una parte, mette sicuramente il contribuente al riparo dalla necessità di interfacciarsi in sede giudiziale con il Giudice tributario, rischiando di subire nelle more del giudizio di merito le conseguenze negative rinvenienti dall'attivazione di procedimenti esecutivi o di ganasce fiscali qualora non riesca ad ottenere dal Collegio tributario adito la sospensione dell'esecuzione dell'atto opposto; non potendosi sottrarre neanche dall'alea tipica del giudizio tributario e non solo.

Inizialmente, l'applicabilità dell'istituto *de qua* era stata prevista solo per gli atti impositivi emessi e notificati dall'Amministrazione finanziaria; pertanto, la mancata presentazione dello stesso era sanzionata con la dichiarazione di inammissibilità rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, precludendo ciò la possibilità di difesa del contribuente-ricorrente. La modifica legislativa sopravvenuta con l'art. 1 comma 611 lett. a) Legge (L.) 147/2013 ha eliminato la previsione normativa d'inammissibilità prevista dalla prima versione dell'art. 17-bis comma 2 D.Lgs. 546/1992 disponendo la presentazione del ricorso quale condizione di procedibilità. Con l'intento di deflazionare il contenzioso tributario, il richiamato art. 17-bis D.Lgs. 546/1992, già nella sua versione iniziale, prevedeva e

disciplinava uno speciale procedimento amministrativo da espletare in via preventiva prima dell'attivazione del giudizio di primo grado. L'importo iniziale entro cui era attivabile il reclamo-mediazione era stato fissato a venti mila euro. Tale procedimento amministrativo era disciplinato mediante il richiamo espresso agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22 del più volte richiamato D.Lgs. 546/1992 in quanto con lo stesso compatibili, con l'effetto di obbligare il proponente alla redazione di un atto introduttivo completo di tutti i requisiti formali richiesti dall'art. 18 D.Lgs. 546/1992 per il ricorso, senza possibilità di modifica dello stesso ma con la possibilità contestuale di formulare una proposta di mediazione alla controparte ossia all'ufficio impositore che aveva emesso l'atto.

La modifica legislativa disposta dall'art. 9, comma 1 lett. l) D.Lgs. 156/2015 "*Misure per la revisione della disciplina degli interpellanti e del contenzioso tributario*" ha interessato anche l'istituto deflattivo di cui si tratta andando a modificare il suo ambito di applicazione oggettivo e soggettivo. In particolare, per quanto riguarda l'ambito oggettivo il novellato art. 17-bis specifica espressamente che non sono reclamabili le controversie di valore indeterminabile e gli atti aventi ad oggetto il recupero di aiuti di Stato mentre, al contrario, a prescindere dal valore è stata prevista la possibilità di reclamo degli atti relativi al classamento e all'attribuzione della rendita catastale.

Per quello che riguarda l'ambito soggettivo l'istituto *de qua* è stato sia pure *ex post* esteso a tutti gli enti impositori non esclusi gli enti locali. Per cui, dal 1° gennaio 2016, la mediazione tributaria è stata estesa anche agli atti emessi e notificati dagli Enti locali, dalle Dogane nonché dall'Agenzia delle entrate riscossione (già Equitalia SPA) il cui valore non superava i ventimila euro.

II. La natura giuridica e le caratteristiche del reclamo-mediazione. La funzione deflattiva rispetto al contenzioso tributario

L'attivazione dell'istituto del reclamo-mediazione nel processo tributario attraverso l'inserimento di cui al più volte richiamato art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 ha alimentato non pochi dubbi e perplessità interpretative. In particolare, il richiamo espresso al reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 porta all'attivazione di un istituto procedimentale finalizzato a scongiurare la lite attraverso la sollecitazione dell'annullamento totale o parziale dell'atto in sede amministrativa e pre-contenziosa.

Volendo focalizzare la natura giuridica dell'istituto in esame possiamo dire che si tratta in sostanza di un'istanza obbligatoria di autotutela in concomitanza della quale il contribuente-istante evidenzia l'illegittimità della pretesa impositiva azionata dall'ufficio. Si tratta, pertanto, di un istituto attraverso il quale il contribuente formalizza in fase pre-contenziosa l'obbligo da parte dell'ufficio di verificare se l'autotutela sia o meno esercitabile. In altre parole, possiamo dire che il reclamo rappresenta un'istanza obbligatoria di autotutela attraverso la quale il contribuente-istante denuncia l'illegittimità della pretesa impositiva azionata dall'ufficio. Tuttavia, la qualificazione giuridica di tale istituto

ha alimentato in dottrina non pochi dubbi interpretativi riconducibili anche – e soprattutto – alla sua duplice funzione.

La prima è quella di risolvere in via amministrativa la controversia in oggetto; la seconda funzione è quella di, in caso di diniego da parte dell'Amministrazione finanziaria, fungere da atto introduttivo con il quale si dà impulso al giudizio tributario davanti alla Commissione tributaria adita. Tale duplice valenza ha alimentato in dottrina il problema di capire se tale istituto ha natura amministrativa o giurisdizionale. In merito si sono delineate due correnti di pensiero contrapposte:

- la prima ritiene che il reclamo debba essere considerato un'istanza preventiva obbligatoria di autotutela. La suddetta tesi si fonda essenzialmente su due elementi di fondo: il dato testuale della norma e la struttura del procedimento di reclamo. Secondo il dettato normativo dell'art. 17-bis del più volte richiamato D.Lgs. 546/1992 l'istituto del reclamo è finalizzato "all'annullamento totale o parziale dell'atto contro cui è proposto", finalità quest'ultima perfettamente coincidente con quella perseguita con l'istanza di annullamento in autotutela;
- altra parte della dottrina, diversamente ritiene attribuibile all'istituto in commento natura giurisdizionale non potendo essere considerato un atto diverso dal ricorso introduttivo con il quale viene dato impulso al procedimento giurisdizionale tributario. Ciò in ragione del fatto che sebbene la denominazione reclamo faccia evidentemente riferimento alla funzione di accesso immediato alla fase amministrativa, tuttavia, il contenuto e la forma dell'atto stesso osservano pedissequamente la previsione normativa di cui all'art. 18 D.Lgs. 504/1992.

III. L'estensione del reclamo-mediazione ai Tributi Locali. Alcune criticità

Con l'entrata in vigore dell'art. 9 D.L. 156/2015 ("Misure per la revisione della disciplina degli interPELLI e del contenzioso tributario"), l'istituto del reclamo di cui al più volte richiamato art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 è stato esteso anche al comparto dei tributi locali, agli atti emessi e notificati dalle Dogane nonché agli atti dell'Agenzia delle entrate riscossione (già Equitalia SPA). Infatti, dal 1° gennaio 2016, si è passati all'obbligo di espletamento del tentativo di mediazione anche con riguardo ai tributi di spettanza comunale e degli altri enti territoriali fissando inizialmente una soglia massima di venti mila euro da ultimo estesa a cinquantamila euro. Per cui, chiunque vuole impugnare innanzi al Giudice tributario un atto impositivo emesso e notificato dal Comune deve necessariamente osservare il dettato normativo di cui al richiamato art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 qualora trattasi di una questione impositiva il cui valore (al netto delle sanzioni e interessi) non superi i cinquantamila euro. Diversamente, il ricorso introduttivo risulterà improcedibile. È quanto ha disposto il Decreto attuativo in materia di fiscalità locale relativamente al processo tributario che ha fatto in modo che la valenza di filtro, in chiave deflattiva dell'istituto in commento, non fosse una prerogativa riconducibile unicamente ai tributi erariali, volendo il legislatore ridurre non solo il contenzioso tributario erariale, ma anche quello relativo al novero della fiscalità locale

almeno per quello che riguarda le controversie di piccolo e medio valore.

A partire dal 1° gennaio 2016, tutte le controversie tributarie rientranti nella soglia di riferimento espressamente indicata dalla normativa di cui sopra sono state necessariamente attratte dall'obbligo di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992, potendosi pertanto la lite solo potenziale risolversi in sede stragiudiziale in caso di accordo tra le parti; senza pertanto ricorrere necessariamente all'intervento del Giudice tributario. A trarre maggiore beneficio dall'attivazione dell'istituto *de quo* sono state principalmente le controversie di valore modesto non superiore agli euro 2'500.

Dal punto di vista procedurale, preme segnalare che il ricorso presentato dalla parte ricorrente diventa procedibile solo una volta decorsi i novanta giorni dalla data di notifica dell'atto stesso all'ente impositore senza che il Comune abbia palesato la volontà di addivenire ad un accordo bonario previa riduzione parziale o totale della propria pretesa impositiva. A parere di chi scrive, il meccanismo che si intravede nella volontà del legislatore di estendere tale istituto anche ai tributi comunali è quello più espressamente dell'esercizio di un potere di autotutela dello stesso ente impositore che va pertanto stimolato e incoraggiato anche con l'obbiettivo di responsabilizzare le amministrazioni comunali a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice tributario.

Nel caso in cui la mediazione si concluda favorevolmente, il contribuente è tenuto a versare l'importo concordato (o, comunque, il pagamento della prima rata in caso di dilazione) entro e non oltre venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo. In tal caso, le sanzioni tributarie saranno ridotte al 35% del minimo previsto *ex lege*. Durante i novanta giorni iniziali previsti dal più volte richiamato art. 17-bis per concludere la mediazione, la riscossione delle somme dovute in considerazione dell'atto impositivo oggetto di contestazione resterà sospesa facendo salva la possibilità di cumulo del ridotto periodo con il periodo feriale.

Al di là degli aspetti meramente procedurali di cui all'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 in ordine ai quali i Comuni impositori dovranno necessariamente impostare il loro operato, rileva evidenziare che l'attivazione dell'istituto del reclamo e mediazione abbia implicato almeno sulla carta una necessaria riorganizzazione interna degli stessi Comuni, i quali sono stati costretti ad attivarsi in sede di organigramma, al fine di potere assicurare all'ente impositore l'attivazione di un ufficio *ad hoc* destinato al vaglio preventivo di tutte le proposte transattive rientranti nell'obbligo di mediazione e reclamo al di sotto dei venti mila euro.

Trattasi di un'esigenza a cui ha già ottemperato l'Agenzia delle Entrate, la quale a seguito dell'entrata in vigore dell'obbligo di mediazione per i tributi erariali, ha predisposto un apposito ufficio finalizzato a verificare la fattibilità degli accordi conciliativi con il contribuente nelle more dei novanta giorni previsti dalla normativa di riferimento. L'ampio potere organizzativo demandato ai Comuni fa ritenere che la struttura

operativa può essere ricondotta anche al singolo responsabile del tributo, il quale può essere legittimato a esaminare il reclamo. Nei Comuni di piccole e medie dimensioni è molto probabile che l'ufficio che emette l'atto sia quello chiamato a riesaminarlo *ex post* in sede di reclamo. Tale previsione è giustificata dal fatto che gli enti locali, ed in particolare i Comuni impositori, il più delle volte non hanno personale qualificato in misura sufficiente per creare strutture svincolate e autonome dall'ufficio tributi che ha emesso l'atto impositivo opposto.

Del resto, la creazione *ad hoc* di tali uffici potrebbe implicare l'attribuzione di una posizione dirigenziale o di posizione organizzativa con inevitabili maggiori costi per l'ente locale. Pertanto, quello organizzativo sarà un problema che riguarderà soprattutto i Comuni piccoli e medi per i quali non sarà assolutamente facile rivedere l'organizzazione interna. Tutto ciò rischia di vanificare in concreto l'intento deflattivo che il legislatore ha voluto dare alle controversie riferite ai tributi comunali.

IV. La novità ultima disposta dal D.L. 50/2017

L'art. 10 D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. del 21 giugno 2017, n. 96 (di seguito: art. 10), ha modificato da ultimo la disciplina del reclamo-mediazione di cui al più volte richiamato art. 17-*bis* D.Lgs. 546/1992, estendendo pertanto da ventimila a cinquantamila euro la soglia di valore delle liti che delimita l'ambito di applicazione dell'istituto deflattivo in esame, escludendo espressamente le controversie riferite a tributi che – sulla base del diritto euro-unitario – costituiscono risorse proprie tradizionali.

L'art. 10 sopra richiamato ha, inoltre, esteso agli agenti della riscossione la limitazione della responsabilità contabile ai fatti e alle omissioni commessi con dolo nell'ambito della procedura di mediazione tributaria, originariamente prevista per i rappresentanti dell'ente impositore che concludono la mediazione o accolgono il reclamo.

Con la Circolare n. 30 del 22 dicembre 2017 dell'Agenzia delle Entrate, la Direzione Centrale Affari Legali ha fornito chiarimenti in ordine alle ridette modifiche, ferme restando, per le parti dell'istituto rimaste invariate, le indicazioni fornite con i precedenti documenti di prassi. L'art. 10, comma 1 nel disporre che all'art. 17-*bis* comma 1 D.Lgs. 546/1992 le parole: "ventimila euro" sono sostituite dalle seguenti: "cinquantamila euro", ha esteso l'ambito di applicazione del reclamo-mediazione alle controversie di valore non superiori a cinquantamila euro nell'evidente intento di ampliare la sua funzione deflattiva rispetto al contenzioso tributario fino ad un importo ritenuto congruo per una previa gestione in sede amministrativa.

Ai fini della precisa delimitazione della nuova soglia di applicazione della procedura risulta essenziale la corretta determinazione del valore della controversia sulla base dei consueti criteri normativi e di prassi richiamati nello stesso D.Lgs. 546/1992. A tal proposito, rilevano pertanto le disposizioni di cui al comma 2 dell'art. 12 D.Lgs. 546/1992 espressamente richiamato dallo stesso art. 17-*bis*, comma 1 dello stesso decreto.

In considerazione del carattere impugnatorio del processo tributario il valore della lite deve essere determinato sulla base non dell'importo accertato bensì di quello contestato con riferimento al singolo atto opposto. Pertanto, il valore della controversia dovrà essere individuato con riferimento specifico a ciascun atto impositivo opposto ed è dato dall'importo del tributo contestato a mezzo del ricorso introduttivo al netto di sanzioni ed interessi. In caso di atto di irrogazione delle sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni il valore della controversia è invece dato dalla somma delle sanzioni contestate.

Per le controversie riguardanti il diniego espresso o eventualmente tacito riferito alla restituzione di tributi – che il comma 6 dell'art. 17-*bis* espressamente ricomprende nell'ambito di applicazione del reclamo-mediazione – il valore corrispondente sarà pari all'importo del tributo richiesto a rimborso al netto degli accessori di legge; qualora la richiesta di rimborso dovesse riguardare più annualità, il valore della lite è dato dal tributo richiesto a rimborso rapportato a ciascun periodo d'imposta.

Rileva, altresì, segnalare che l'istituto del reclamo-mediazione si applica anche nel caso in cui in sede di autotutela parziale l'amministrazione finanziaria riduce l'importo del tributo accertato al di sotto dei cinquantamila euro purché ciò avvenga in pendenza dei termini per la proposizione del ricorso (cfr. Circolare n. 33/E del 3 agosto 2012). Diversamente, l'istituto deflattivo non trova applicazione nel caso in cui tale riduzione abbia luogo dopo la notifica del ricorso introduttivo.

V. L'entrata in vigore della nuova disciplina

La novità ultima disposta dal più volte richiamato D.L. 50/2017 riferita all'innalzamento della soglia da ventimila a cinquantamila euro è entrata in vigore il 1° gennaio 2018.

In particolare, la previsione normativa di cui all'art. 10, comma 2 D.L. 50/2017 dispone espressamente che: "le modifiche di cui al comma 1 si applicano agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018". Ovviamente il *dies a quo* è riconducibile alla data di ricevimento dell'atto da parte del soggetto destinatario, per cui, se un atto è stato spedito prima del 1° gennaio 2018, ma ricevuto dal contribuente dopo tale data, opererà la soglia dei cinquantamila euro; se si tratta di un caso di silenzio rifiuto, la soglia dei cinquantamila euro opera per i rifiuti taciti con riferimento ai quali "alla data del 1° gennaio 2018, non sia interamente decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione". Con espresso riferimento alla data di notifica dell'atto opposto, possiamo dire che la notifica si considera perfezionata al momento della ricezione dell'atto stesso da parte del soggetto destinatario (Circolare n. 9/E del 2012).

VI. La limitazione di responsabilità dell'agente della riscossione

Altra novità disposta dal più volte richiamato art. 10 D.L. 50/2017 è quella che riguarda la modifica dell'art. 39, comma 10 D.L. del 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazione dalla L. 111/2011, che ha esteso l'obbligo del reclamo-mediazione di cui al più volte citato art. 17-*bis* nella sua ultima versione anche

ai rappresentanti dell'agente della riscossione. La modifica può essere considerata coerente e in sintonia con l'estensione del reclamo-mediazione agli atti emessi dall'agente della riscossione operata dall'art. 9, comma 1 lett. l) D.L. 156/2015.

VII. L'esclusione del reclamo-mediazione per i tributi costituenti risorse tradizionali dell'Unione europea

Da ultimo, la previsione normativa di cui all'art. 10, comma 3 D.L. 50/2017 ha aggiunto all'art. 17-bis D.Lgs. 546/1992 il comma 1-bis in cui è disposto testualmente: "*sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2 paragrafo 1 lett. a) della decisione 2014/335/UE Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014*". Ne deriva che, secondo la previsione normativa di cui sopra l'istituto del reclamo-mediazione non può essere applicato alle controversie relative alle risorse proprie tradizionali comunitarie quali per esempio, "*prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune o altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero*". Pertanto, è stato previsto anche per l'istituto del reclamo-mediazione il principio di indisponibilità dei tributi costituenti risorse proprie Comunitarie già previsto in altre discipline nazionali.

In conclusione, possiamo dire che l'aumento della soglia di valore a cui è subordinata l'attivazione del reclamo non può che incidere positivamente sulla funzione deflattiva dell'istituto. Tuttavia, indipendentemente dalla forbice più ampia entro cui saranno attratte sicuramente un numero maggiore di controversie, l'istituto in esame sconta ancora oggi una serie di limiti riconducibili alla necessità di assicurare le dovute garanzie in sede procedimentale in relazione alla struttura amministrativa che dovrà curare la mediazione. In altre parole, è necessario assicurare quella necessaria e imprescindibile terzietà dell'organo chiamato a decidere sull'accoglimento o meno della mediazione. Consentire (soprattutto per i tributi locali) che l'ufficio che deve decidere sulla proposta di mediazione sia lo stesso che ha emesso l'atto in contestazione rischia inevitabilmente di vanificare la *ratio* dell'istituto in esame precludendo ciò totalmente o parzialmente la sua funzione deflattiva.