

**Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria**  
Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni Tributarie  
**Trentino Alto Adige – Veneto**  
Venerdì 7 dicembre 2012  
**TRENTO**

**Relazione**  
*“La mediazione e il reclamo: aspetti problematici”*

L'argomento di cui tratterò è un tema attuale.

Il comma 9 dell'art. 39 del D.L. 98/2011 convertito nella Legge 111/2011 ha inserito l'art. 17 bis nel D.Lgs. 546/92, introducendo il reclamo e la mediazione fiscale.

Pertanto, per tutte le controversie non superiori a € 20.000,00, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, notificati a far data dal 1° aprile 2012, ed in particolare le controversie afferenti l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo, il rifiuto espresso o tacito della restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie, interessi ed altri accessori non dovuti, il diniego o revoca di agevolazioni, chi intende proporre ricorso

avverso tali atti impugnabili è tenuto in via preliminare a presentare “*reclamo*”, sicché la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso innanzi alla competente commissione tributaria e la sua inammissibilità è rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Il reclamo può anche contenere una proposta di mediazione, che prevede una rideterminazione dell’ammontare della pretesa erariale, e va presentato alla Direzione Provinciale delle Entrate che ha emanato l’atto.

L’organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo, che è diretto all’annullamento totale o anche parziale dell’atto impugnato, né tantomeno l’eventuale proposta di mediazione, formula d’ufficio una propria proposta di mediazione.

Decorsi i 90 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, sicché il cittadino-contribuente dovrà provvedere alla iscrizione a ruolo innanzi alla competente Commissione Tributaria, senza ulteriori

integrazioni, modifiche e/o produzione di documenti e atti.

Qualora il reclamo fosse parzialmente accolto, il contribuente potrà inoltrare il ricorso innanzi alla Commissione Tributaria per la parte del reclamo non accolta e i termini per la presentazione alla competente Commissione Tributaria decorreranno dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

Ora, da una attenta lettura del disposto normativo emerge come la disciplina del reclamo-mediazione di cui all'art. 17 bis è stata introdotta nel corpus delle norme processuali tributarie quasi ad evidenziare la diretta strumentalità dell'istituto con i propositi funzionali della giustizia tributaria.

Orbene, la natura del reclamo sembra avere i connotati di una istanza di autotutela obbligatoria, preventiva al ricorso diretto alla competente Commissione Tributaria.

Infatti, la nuova procedura è un rimedio ancora di carattere amministrativo e solo successivamente come presupposto giudiziale in un'ottica di deflazione del contenzioso, giustificato dalla necessità del sistema tributario e dai diritti dei contribuenti.

Come innanzi detto, il reclamo è un procedimento di secondo grado, in quanto viene avviato alla conclusione di un precedente procedimento amministrativo, che si è concluso con l'emanazione dell'atto ritenuto viziato.

Il tutto viene, quindi, definito nell'ambito della funzione tipica della pubblica amministrazione, cioè quella amministrativa, senza che alcun organo giurisdizionale debba pronunciarsi.

Il reclamo perciò ha certamente natura impugnatoria, perché configura un rimedio contro un atto amministrativo, lesivo dell'interesse sostanziale garantito da una norma.

E' indubbio che il reclamo sorge a fronte di una controversia e costituisce il mezzo, spesso l'unico, di difesa del contribuente relativamente ad una situazione giuridica che la parte afferma essere stata lesa, per cui l'Ufficio si pronuncia con riferimento ad elementi e motivi esistenti nella domanda della parte.

Il reclamo, pertanto, non è presentato ad un giudice bensì ad un organo che non si trova in una posizione di distacco rispetto ad una delle parti in causa, facendo parte della stessa pubblica amministrazione, alla quale appartiene appunto l'organo che ha emanato l'atto.

Concludendo su tale istituto, non v'è chi non veda come l'intento del legislatore di deflazionare il contenzioso tributario evidenzi in particolare che la mediazione, sebbene non obbligatoria, costituisca uno strumento di privatizzazione della giustizia, con la conseguenza di un indubbio rischio di caduta delle garanzie offerte alla parte più debole, con la sostanziale negazione di accesso alla giustizia.

Difatti, da un confronto con la disciplina civilistica, laddove la domanda di mediazione è proposta con una istanza ad un organismo abilitato dal Ministero della Giustizia e terzo, nel ramo tributario la domanda va inoltrata allo stesso organo che ha emesso l'atto, il quale provvede a curarne l'istruttoria, sia pure attraverso strutture diverse.

Pertanto, appare più che evidente la violazione dei principi di legittima difesa e di imparzialità che la nostra Costituzione prevede espressamente in materia di procedimenti giurisdizionali, laddove chiaramente prescrive che il processo si svolga nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità e davanti ad un giudice terzo ed imparziale.

Aggiungasi che, a comprova della evidente disparità delle armi davanti al giudice competente, il reclamo proposto dal contribuente non potrà essere in alcun modo integrato, modificato e/o corredato di ulteriore documentazione, mentre l'Ufficio, avendo avuto modo di conoscere in anticipo i motivi di fatto e di diritto posti a base del reclamo, avrà la possibilità di rafforzare la legittimità della pretesa erariale.

Non va poi sottaciuto che il legislatore, già per il passato, aveva introdotto strumenti deflattivi del contenzioso tributario mediante l'accertamento con adesione, concepiti nella prospettiva di accelerare la riscossione dei proventi e ridurre la litigiosità tra contribuenti e amministrazione finanziaria, proprio offrendo vantaggiose riduzioni delle sanzioni o anche il ridimensionamento delle stesse pretese erariali.

Ora, come innanzi detto, valutiamo l'ambito di applicazione del nuovo istituto della "*mediazione*", la cui richiesta, com'è noto, non è obbligatoria in sede di presentazione del reclamo, ma costituisce solo una facoltà ed in questo caso il contribuente può formulare una proposta di mediazione che comprenda la

rideterminazione delle imposte così come calcolate e richieste dall'amministrazione finanziaria.

L'Ufficio, una volta ricevuta l'istanza, procede alla disamina della stessa per verificare la sussistenza dei requisiti, la fondatezza dei motivi di contestazione dell'atto, la valutazione della proposta eventualmente formulata dal contribuente, ed in caso di mancanza di quest'ultima, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio, a seguito del quale può formulare una rideterminazione della pretesa.

Ancora, in caso di mancato raggiungimento dell'accordo, l'Ufficio formula una proposta di mediazione recante l'intero importo delle imposte accertate, al fine del solo beneficio di riduzione delle sanzioni nella misura del 40%.

Come estrema ratio l'Ufficio provvede al diniego della proposta.

Naturalmente, l'Ufficio, in questa fase, valuta eventuali profili di inammissibilità della istanza (tardività della presentazione, mancanza di sottoscrizione).

In caso di palese inammissibilità, l'istanza può comunque essere trattata come una richiesta di autotutela.

Resta inteso che in caso di diniego della istanza, l'Ufficio è tenuto in modo completo e dettagliato ad esporre le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa tributaria ed il contenuto di questo diniego varrà come atto di controdeduzioni nel giudizio innanzi al competente giudice tributario.

I presupposti per la mediazione per l'Ufficio sono:

- 1) *l'incertezza della questione controversa, cioè la difformità tra le posizioni dell'Ufficio e l'orientamento giurisprudenziale, al fine di stabilire una mediazione sulla base, appunto, delle proposte, se presenti;*
- 2) *il grado di sostenibilità della pretesa: l'accordo di mediazione è connesso al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito;*
- 3) *il principio di economicità dell'azione amministrativa; tale principio risponde al fine deflattivo dell'istituto, che si propone di evitare sotto il profilo, sia economico che strettamente processuale, l'instaurazione dei giudizi innanzi alle competenti commissioni.*

Orbene, il nuovo istituto del reclamo e della mediazione, pur apparendo di facile applicazione, presenta non poche



perplessità e problematiche interpretative oltre che applicative.

Come previsto, l'istituto del reclamo ha debuttato il 1° aprile 2012 ed è quindi operante per tutti gli atti notificati a far data dal 2 aprile 2012.

Emergono subito notevoli profili di criticità e di incertezza, che non risolvono le problematiche attuali relative alla moltitudine e complessità del contenzioso, sia da parte del contribuente, sia da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'intento del legislatore è senz'altro ispirato al tentativo di un bonario componimento delle controversie in atto, sia pure delimitato a determinati parametri in termini di importi ed imposte, ma è indubbio che, soprattutto con riferimento alla fase di mediazione, il successo di questo istituto si fonda su quei principi, tanto rincorsi nell'evoluzione legislativa tributaria, di collaborazione, buona fede, correttezza e ragionevolezza.

Ed ecco che subito si profila una evidente contraddizione: come può un ufficio facente parte dello stesso ente impositore valutare in modo asettico ed imparziale una proposta basata su un atto emesso proprio dal medesimo Ufficio?

Non vi è chi non veda come per il contribuente utilizzare il reclamo e non l'istituto dell'adesione, che sino ad oggi comunque ha riscosso successo, comporti una esposizione anticipata al momento del contraddittorio giudiziale, pregiudicandogli qualsiasi strategia difensiva e ponendo ancora l'Ufficio, già contraente più forte, in una posizione di vantaggio rispetto al contenuto del ricorso ed alle eccezioni del contribuente medesimo.

Appare davvero sconcertante come il legislatore si preoccupi di inserire nuovi istituti piuttosto che concepire, come peraltro prescrive la Costituzione, un sistema giudiziario basato realmente sulla imparzialità e sulla terzietà degli organi giudicanti, e qui vale la pena fare un accenno alle persistenti violazioni nei confronti dei contribuenti, relativamente alla fase istruttoria del processo tributario, che, nonostante un espresso rinvio formulato nel primo articolo del D.Lgs. 546/92, non gode degli stessi diritti del processo civile, rimanendo esposto ad una evidente violazione della parità delle armi.

Concludendo, sarebbe auspicabile, alla luce delle suesposte considerazioni, che ci fosse un organo terzo ad esercitare la mediazione fiscale, se del caso riattivando e rivalutando la figura del garante del contribuente, già presente sulla scena

tributaria, cui il legislatore ha riservato un potere di iniziativa di ufficio e che potrebbe, quale portatore sano dei diritti dei contribuenti, partecipare alla fase dell' incontro di volontà tra l'Ufficio e le parti.

*Antonio Gravina*