



CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

**Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle
Commissioni Tributarie
delle Regioni Marche Abruzzo Molise**

"Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale"

17 e 18 OTTOBRE 2014 - CIVITANOVA MARCHE

GIULIANA PASSERO

**IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE
NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

(Art. 17 Bis D. LEGS. n. 546/1992)

Introduzione

L'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, ha inserito nel corpus normativo del D. Lsgl. 546/1992, il nuovo articolo 17 bis, rubricato «*Il reclamo e la mediazione*».

Detti istituti, ormai “a regime”, nelle intenzioni del Legislatore, dovrebbero favorire la deflazionare del contenzioso tributario, evitando le liti avanti le Commissioni Tributarie nella maggior parte dei casi (pur nei limiti previsti dalla norma); pur tuttavia -è bene ricordare- secondo i dati resi noti dalla Corte di Cassazione, gli organi giurisdizionali di merito della giustizia tributaria dispensano ad oggi in Italia la giustizia più celere e meno gravata di appelli e ricorsi di legittimità.

Il richiamato art. 39 (D.L 6 luglio 2011 n. 98, articolo 39, comma 9) a sua volta è rubricato “Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria”: il che poteva far intendere un più generale piano di riforma, che tuttavia ad oggi non vi è stato se non per sporadiche ed inorganiche disposizioni. Solo con la Legge Delega 2014 e segnatamente l'art. 10, i decreti delegati in itinere sembrano far intendere una nuova stagione di riforme.

L' istituto del reclamo.-mediazione, così come articolato e voluto dal Legislatore del 2011, non preclude la possibilità per il contribuente di applicare altri istituti deflativi come, per esempio, l'accertamento con adesione ovvero la chiusura agevolata dei processi verbali di constatazione ma, come meglio si vedrà, il Legislatore ha espressamente escluso la conciliazione giudiziale (art. 17 bis 1^a comma ultima parte D.Lgl 546/92) .

Come illustrato nella relazione di accompagnamento al disegno di legge di conversione del citato decreto, il reclamo-mediazione dovrebbe offrire un “*rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato, emessi dall'Agenzia delle entrate*” e notificati ai contribuenti a partire dalla data del 1° aprile 2012.

E' ben chiaro quindi che tale istituto, pur regolato nel c.d. Codice del processo tributario, afferisce ad una fase squisitamente amministrativa e non giurisdizionale.

Parte della Dottrina ha daltronde sin da subito ricordato come nel nostro ordinamento già esistono soluzioni alternative di risoluzione delle controversie tra fisco e contribuente attraverso la c.d. conciliazione giudiziale (art. 48 del D. Lgs. 546/1992), oltre agli altri mezzi di soluzione introdotti negli ultimi anni per agevolare la definizione transattiva delle liti fiscali e vede pertanto il nuovo istituto come inutile appesantimento del sistema.

CAPITOLO 1.

La nascita della mediazione e le sue successive applicazioni

1. *Le Origini*

La mediazione può essere definita come l'istituto tramite il quale le parti ricompongono autonomamente la situazione di litigiosità che tra esse si è venuta a creare attraverso la soluzione della controversia senza l'intervento dell'autorità giudiziaria ma grazie all'opera di un soggetto terzo ed imparziale quale appunto il mediatore.

Le origini della mediazione risalgono alla metà degli anni '70 quando ad Atlanta (USA) nacque il primo centro privato di mediazione per famiglie grazie all'opera dell'avvocato e psicologo Clooger. Seguiranno nel 1979 le teorie del prof. Sanders di Harvard il quale elaborò lo studio in base al quale per prevenire o risolvere un conflitto, presso ogni tribunale (e quindi per tutte le materie e non solo il diritto di famiglia) fosse opportuno approntare un centro per ADR (acronimo di *alternative dispute resolution*).

In Europa nacquero centri di mediazione autonomi che ricevevano casi dai giudici, ma alla fine degli anni '80 furono fondate le *Family Mediators Associations e Family Law Act*.

In Italia la mediazione giunge parecchi anni dopo rispetto i paesi di *common law* ma anche altri paesi europei e si radica nel sistema delle CCIAA alle quali la l. 29/12/1993 n. 580 ha attribuito la gestione delle conciliazione nell'ambito della regolazione del mercato del sistema camerale.

L'istituto della mediaconciliazione, nuovo nel processo tributario non è nuovo

però nel giudizio civile dove è stato introdotto recentemente e con non poche voci di dissenso (in ora ricondotto all'alveo della facoltatività dopo la pronuncia della Corte Costituzionale del 24/10/2012) e prima ancora nel diritto del lavoro.

Non sempre accolto favorevolmente dai difensori, sovente visto come elemento defatigatorio o anzi di maggior onere per le parti, seppur istituto che all'estero è assai conosciuto, l'esperienza della conciliazione civile (in taluni casi già prevista dalla legge come obbligatoria, in altri facoltativa) non era stata particolarmente apprezzata né aveva dato i lusinghieri risultati che il legislatore si poteva attendere pur essendo somministrata da Conciliatori assolutamente terzi ed estranei alle parti sovente presso le Camere di Commercio od importanti Associazioni di Categoria.

Il 24 ottobre 2012, come si diceva, la Consulta ha annullato per eccesso di delega legislativa l'art. 5 comma 1 del D.Lgs. 28/2010, che introduceva l'obbligatorietà della mediazione civile prima di poter adire il giudice ordinario.¹

Nell'ordinamento giuridico italiano esistono diversi istituti finalizzati alla conciliazione delle parti o comunque rappresentanti soluzioni alternative alla giustizia ordinaria. Il ricorso a questi strumenti, tuttavia, è spesso stato molto limitato, soprattutto quando lasciato semplicemente facoltativo.

Nello specifico, la mediazione civile si distingue dall'arbitrato (artt. 806-840 c.p.c.) perché il mediatore civile, a differenza dell'arbitro, non attribuisce torti e ragioni, ma aiuta le parti ad individuare una possibile soluzione per risolvere la controversia amichevolmente.

¹ Illustri studiosi hanno sottolineato le differenze e similitudini di conciliazione civile e tributaria (si veda l'interessante ricostruzione dei due istituti svolta dal prof. Alberto Marcheselli) e l'argomento è stato già oggetto di importanti convegni e giornate di studio (Convegno dell'Associazione Magistrati Tributari.- "Torino Capitale. Tributi Processo Riforme in 150 anni di Giustizia Tributaria"- Torino 15-16 ottobre 2011).

In sede civile la procedura di mediaconciliazione si introduce con una domanda indirizzata all'organismo che deve contenere, tra l'altro, l'indicazione, delle parti, dell'oggetto della pretesa e delle relative ragioni.

Per facilitare l'accesso alla mediazione è fatto obbligo agli avvocati di informare i clienti, per iscritto, della possibilità (o necessità, nel caso di mediazione obbligatoria) della procedura amichevole e del relativo regime fiscale agevolato. In difetto il contratto tra avvocato e cliente può essere annullato. Se il cliente sceglie comunque la via giudiziale, l'avviso sulla possibilità di mediazione va allegato all'atto introduttivo del giudizio. Ove l'avviso non sia allegato il giudice assegna termine per iniziare la procedura (se obbligatoria) o informa le parti della relativa possibilità. Il Marcheselli ha rilevato come l'effetto interruttivo della prescrizione o di impedimento della decadenza, che di norma sono condizionati alla domanda giudiziale, sono attribuiti anche all'inizio della procedura di mediazione, ma correlati alla comunicazione dell'inizio della procedura all'altra parte (art. 5, comma 5, legge n. 28/2010). Non è chiaro se tale comunicazione possa farsi solo una volta ottenuta la designazione del mediatore e della data del primo incontro. Tale soluzione sarebbe incostituzionale, visto che farebbe dipendere la tempestività della mediazione dalla diligenza dell'organismo. E' quindi da ritenere che la parte instante possa comunicare subito all'altra l'avvio della procedura, riservandosi una ulteriore comunicazione sulla data del primo incontro.

La mediazione civile non va confusa neppure con la conciliazione, sia perché il D.Lgs. 28/2010 individua con quest'ultimo termine soltanto uno dei possibili esiti della mediazione (quello positivo) e sia perché il termine “*conciliazione*” identifica altri istituti giuridici, i quali ben poco hanno in comune con la mediazione civile e commerciale. Il riferimento è, ad esempio, alla *conciliazione societaria* (D.Lgs. 5/2003), alla *conciliazione penale* (D.Lgs. 274/2000), alla *conciliazione del lavoro* (D.Lgs. 80/1998 e Legge 183/2010), alla *conciliazione presso i Co.re.com.* (Legge 249/1997), alla *conciliazione presso le CCIAA* (Legge 580/1993), ecc.

Tale legislazione parziale e settoriale è rimasta immutata sino all'emanazione da parte del Parlamento Europeo e del Consiglio della Direttiva 2008/52/CE disciplinante la mediazione in materia civile e commerciale con regole precettive entro il 21/5/2011.

Si prevede:

- a) imparzialità e competenza del terzo;
- b) l'efficienza dello strumento conciliazione;
- c) un giusto equilibrio rispetto allo strumento giurisdizionale.

2. Il reclamo mediazione nelle controversie tributarie.

In una normativa già tanto articolata ed alla luce dei precetti del Parlamento europeo non ha potuto passare inosservata, al contrario, la norma affatto nuova del diritto tributario che ha introdotto, obbligatoriamente (oggi a pena di improcedibilità, ma nel testo originario a pena di inammissibile del giudizio) per le controversie di valore non superiore a ventimila euro (il valore si determina non tenendo conto di interessi e sanzioni), relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, una mediazione da esperirsi con reclamo avanti la stessa Agenzia delle Entrate per tutti gli atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

In sede tributaria non esiste mediazione facoltativa.

Restano aperte le possibilità di accertamento con adesione precedentemente previste, mentre, laddove è obbligatoria la "mediazione" è esclusa la conciliazione giudiziale.

Dall'entrata in vigore dell'art. 17 bis, ad oggi, e nonostante un indubbio beneficio

su talune tipologie di potenziali liti, non si sono sopite le critiche certamente superiori ai giudizi favorevoli e sono state formulate proposte al fine di mantenere sì l'istituto ma avanti il garante del Contribuente ovvero la stessa Commissione Tributaria in fase precontenziosa o con altre soluzioni.

Illustri studiosi hanno sottolineato le differenze e similitudini di conciliazione civile e tributaria², rilevando anzitutto nella seconda, quale *vulnus* per la parte privata, l'assenza di un mediatore terzo e la sanzione gravissima dell'inammissibilità laddove il contribuente ometta, anche solo per errore, di esperire il reclamo ex art. 17 cit. nei casi previsti.

L'assai peculiare disciplina, come meglio verrà descritta, è stata oggetto di un'importante pronuncia della Corte Costituzionale che segue la già rilevante modifica in melius della legge di stabilità 2014 a seguito della quale la domanda di reclamo è divenuta condizione di procedibilità e non di ammissibilità del ricorso.

3) La sentenza della Corte Costituzionale n. 98/2014.

Con la sentenza 16 aprile 2014, n. 98, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 17-bis nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dalla "Legge di stabilità 2014", che presentava – come rilevato oltre che dalla dottrina, anche dalla giurisprudenza di merito – diversi profili di dubbia costituzionalità (cfr. CTP Perugia, ordinanza n. 68 del 7 febbraio 2013; CTP Campobasso, ordinanze nn. 146 e 147 del 17 aprile 2013; CTP 3 Benevento, ordinanza n. 153 del 18 aprile 2013; CTP Ravenna, ordinanze nn. 270 e 271 del 12 luglio 2013).

La Consulta, dopo aver disaminato tutte le ordinanze di rimessione, ha individuato l'ambito della propria decisione sulla originaria disciplina dell'art. 17-bis, senza valutare lo *jus superveniens* nel frattempo intervenuto.

Si è pronunciata *in primis* sulla questione della "giurisdizione condizionata", sancendone l'illegittimità in relazione all'art. 24 Cost perché "la specifica previsione secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo comporta l'inammissibilità del ricorso sacrificerebbe eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale garantita" dal

² Si veda l'interessante ricostruzione dei due istituti svolta dal prof. Alberto Marcheselli e l'argomento è stato già oggetto di importanti convegni e giornate di studio (Convegno dell'Associazione Magistrati Tributaristi.- "Torino Capitale. Tributi Processo Riforme in 150 anni di Giustizia Tributaria"- Torino 15-16 ottobre 2011)

citato art. 24, comportando in concreto la perdita del diritto di agire in giudizio.

Secondo la Corte adesso, il deposito del ricorso prima che siano trascorsi i novanta giorni, entro i quali deve essere deciso il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, dovrebbe condurre solo a un temporaneo rinvio del giudizio per consentire all'Agenzia delle Entrate di esprimersi in ordine all'istanza di reclamo o di formulare una proposta di mediazione, senza alcuna ulteriore incombenza per il ricorrente.

Un'altra questione sottoposta al giudizio della Consulta ha riguardato la tutela cautelare nell'ambito della procedura di cui all'art. 17-bis. Peraltro l'aspetto della sospensione dell'esecuzione della pretesa impositiva nelle more della definizione del reclamo e della mediazione era già stato preso in considerazione dalla "Legge di stabilità 2014", che ha previsto l'automatico accesso *ex lege* alla tutela cautelare.

L'originario testo della norma veniva interpretato in senso restrittivo come a ritenere che fosse precluso l'accesso alla sospensione automatica della pretesa impositiva nella pendenza dei termini per la definizione del reclamo. Ciò comportava che nelle more del procedimento amministrativo del reclamo il contribuente, pur in presenza di un danno grave e irreparabile, fosse privato di una tutela cautelare di tipo giurisdizionale.

La Consulta non si è espressa sulla questione, in quanto dichiarata inammissibile per le controversie in cui era stata sollevata. Deve, tuttavia, ritenersi che, stante il venir meno di ogni conseguenza preclusiva derivante dall'introduzione del giudizio prima del decorso dei novanta giorni di cui al comma 9 dell'art. 17-bis, anche per il passato siano ammissibili tutte quelle richieste cautelari che sono state introdotte dai contribuenti mediante il deposito anticipato del ricorso.

La terza questione di legittimità sollevata in relazione all'art. 17-bis – ossia l'affidamento del reclamo a una struttura diversa e autonoma ma comunque interna all'Agenzia delle Entrate – è stata ritenuta infondata dalla Corte costituzionale, in quanto la mediazione si svolge solo e sempre tra le parti "*senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore*", e ciò comunque non comprime il diritto alla difesa del contribuente, né la violazione del principio di ragionevolezza e del diritto della parte a non essere distolta dal giudice naturale precostituito per legge.

Con riguardo alla limitazione dell'istituto agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, con esclusione di quelli spiccati da altri enti impositori (Enti Locali ecc) , e

solo a quelli di valore inferiore a 20.000 Euro, la Corte ha dichiarato la questione non fondata essenzialmente per ragioni di economia processuale, rispondendo la delimitazione a un interesse generale di deflazione del contenzioso tributario.

Invero, la limitazione di tipo soggettivo introdotta dal legislatore e più volte criticata anche dalla Dottrina favorevole all'istituto appare contraria alle stesse parole pronunciate dalla Consulta: in futuro potrebbe, infatti, assistersi a un maggior coinvolgimento degli Enti locali e, conseguentemente, a un aumento del relativo contenzioso.

Quanto al profilo relativo al trattamento delle spese di lite nell'ipotesi di accoglimento del reclamo/mediazione, la Corte ha dichiarato inammissibile la questione per difetto di rilevanza. Dalla lettura della sentenza non sembra escluso, tuttavia, che l'art. 17-bis possa ritenersi incostituzionale nella parte in cui non preveda la rifusione a favore del contribuente delle spese relative alla procedura di reclamo nel caso di accoglimento dello stesso da parte dell'Agenzia. Né la Corte si è espressa in ordine al caso in cui l'Agenzia delle Entrate accolga il reclamo ma il contribuente aveva introdotto il giudizio prima del decorso del termine di 90 giorni: si tratta di una questione al momento irrisolta e che potrebbe essere proposta.

Vi sono, infine, altre tre questioni su cui la Corte Costituzionale ha riscontrato un difetto di rilevanza o una manifesta inconferenza rispetto agli invocati parametri di riferimento, ma che meritano qualche osservazione.

E' stato lamentato che il reclamo comporti un'anticipata rivelazione delle ragioni del contribuente e che ciò possa comprimerne il diritto di difesa. Innanzitutto, le difese anticipate alla fase amministrativa sono un effetto inevitabile dell'automatica trasformazione del reclamo in ricorso. Inoltre, la giurisprudenza considera ormai pacifico che il termine per la costituzione in giudizio dell'Ufficio sia meramente ordinatorio e, conseguentemente, perde valore l'obiezione secondo cui il reclamo/mediazione darebbe all'ufficio un termine più ampio per valutare i motivi di doglianza del contribuente.

È stata poi avanzata la tesi dell'illegittimità costituzionale dell'art. 17-bis in relazione al possibile manifestarsi di un contrasto di giudicati, perché impedirebbe:

- al contribuente di presentare un unico ricorso in relazione a una questione che interessa più annualità;

- a più contribuenti, cui è comune la medesima vicenda, di presentare un unico ricorso o comunque di far svolgere il processo nel litisconsorzio di tutti gli interessati.

La questione è stata dichiarata inammissibile per motivi di fatto; in merito neanche il legislatore è intervenuto e, dunque, nulla osta all'eventuale riproposizione.

Occorre tuttavia osservare che, come sottolineato anche da taluna parte della Dottrina, non paiono esservi reali pregiudizi per il contribuente che debba presentare reclamo avverso alcuni atti e ricorso avverso altri, né pare rilevante il paventato rischio di raggiungimento di una soluzione non unitaria in ipotesi di fattispecie plurisoggettive, come accade, ad esempio, nel caso in cui uno o più coobbligati ricorrano a istituti deflattivi del contenzioso, con possibilità di raggiungere soluzioni processuali divergenti.

L'ultimo aspetto esaminato dalla Consulta riguarda la presunta incostituzionalità dell'art. 17-bis nella parte in cui non regola i rapporti con le norme in tema di sospensione feriale dei termini dilatando eccessivamente i termini per l'introduzione del giudizio. La questione è stata ritenuta inammissibile. Per il presente, il problema è stato risolto dalla "Legge di stabilità 2014", la quale ha codificato la soluzione ricavabile per via interpretativa, e cioè che "ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali".

Capitolo 2.

L' art. 17 bis decreto legislativo 546/92

1. *La norma e la sua collocazione logico-sistematica*

Di prima evidenza, oltre al dettato normativo di cui si dirà nel prosieguo, la collocazione della norma nel c.d. Codice del Processo Tributario all'interno del Decreto recante disposizioni in materia di processo tributario.

Più precisamente, l'art. 17 bis si pone come ultima norma del Titolo I, Capo II, del D. Lgs. 546/92, rubricato "*Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza in giudizio*" dopo l'art. 17 sul "*Luogo delle comunicazioni e notificazioni*".

A seguire, il Titolo II Capo I "*IL procedimento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale*" inizia invece con l'art. 18: "*Il ricorso*".

Se dunque questo istituto, che si svolge avanti ad un organo amministrativo ma destinato a diventare “ricorso” in caso di diniego, non trova la giusta collocazione nel Titolo II – rubricato “il processo”, risulta oltremodo fuori campo la sua attuale ubicazione, non essendo nemmeno relativo all’argomento in cui è stato inserito.³

Il comma 9 dell’art. 39 citato ci fornisce il testo letterale della nuova disposizione tributaria. “Dopo l’articolo 17 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, è inserito il seguente articolo:

Articolo 17 bis - “Il reclamo e la mediazione”

Nel testo in vigore dal 1 gennaio 2014, modificato da: Legge del 27/12/2013 n. 147 articolo 1 - Nota: Ai sensi dell’art. 39, comma 11 decreto-legge 6 luglio 2011 n.98 le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1 aprile 2012.

³ Il prof. Glendi ironicamente in molti corsi e convegni ha detto che la norma si doveva pur collocare in qualche posto del decreto!

1. *Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso e' tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed e' esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.*

2. *La presentazione del reclamo e' condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 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 (1) (*) (**).*

3. *Il valore di cui al comma 1 e' determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.*

4. *Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.*

5. *Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.*

6. *Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.*

7. *Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.*

8. *L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, ne' l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile e' 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'articolo 48, in quanto compatibili.*

9. *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. (***)*

9-bis. *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'articolo 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. (****)*

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente e' condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

(1) Con sentenza depositata il 16.04.2014 n. 98 (G.U. n. 18 del 23.04.2014) la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, in relazione all'[art. 24 Cost.](#), dell'art.17 bis, comma 2 del DLG n. 546/92 nella parte in cui richiede il previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo a pena di inammissibilità del ricorso giurisdizionale.

(*) "inammissibilità" per gli atti notificati entro il 1.3.2014

(**) Art. 17 bis c. 2 come mod. dalla legge 143/2014 art. 1 comma 611 lettera a)

(***) come modificato dalla legge 143/2014 art. 1, comma 611 lett. a)

(****) (introdotto dall'art. 1 comma 611 della legge 147/2013)

2. Limiti di applicabilità dell'istituto

Il reclamo- mediazione introdotto con l'art. 17 bis D.Lsgl. 546/92 ha ad oggetto solo gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate (e non di altri enti impositori) con valore inferiore ad € 20.000,00* esclusi interessi e more.

Segnatamente, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, concernenti atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente che intende proporre ricorso, deve preliminarmente presentare reclamo all'agenzia stessa, con impossibilità, in futuro, di usufruire della conciliazione giudiziale, prevista dall'articolo 48 del decreto n. 546 del 1992.

Per valore della lite, al fine di verificare la connessione con le nuove regole, si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. In caso di controversie riguardanti l'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Dal dato letterale della norma si evince dunque che essa è applicabile solo agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Non rientrano nella fattispecie gli atti emessi dagli enti locali ovvero da altre agenzie fiscali, pur potendo il contribuente adire comunque le vie del contenzioso

tributario.

Seppur si è detto che proprio gli atti di Enti Locali (imposte c.d. minori e tasse come già ICI, TARSU, TOSAP) per la loro peculiare natura e la “vicinanza” tra Ente locale e cittadino, meglio sarebbero stati idonei ad essere oggetto della previsione di cui all'art. 17 bis , né se ne può comunque escludere in futuro l'estensione, tuttavia al momento ne sono esclusi e la ratio di tale limitazione viene ravvisata nella composizione organica degli Uffici preposti.

Ha dichiarato Fiorenzo Sirianni, Direttore del Dipartimento delle Finanze del MEF “ *l'Agenzia ha le strutture ed i mezzi per procedere alla mediazione con un ufficio diverso da quello che ha emanato l'atto. Un ente locale non possiede capacità strutturali ed organizzative per soddisfare le richieste del legislatore*”.

Sotto il profilo oggettivo, il comma 4 del nuovo articolo 17bis, esclude, dall'applicazione dei nuovi strumenti, le controversie riguardanti il recupero di aiuti di Stato, di cui all'articolo 47-bis del decreto sul processo tributario. Ne consegue che, nella maggior parte dei casi, le liti oggetto di reclamo o mediazione riguarderanno le imposte sui redditi, le imposte indirette e l'Irap.

Alcune interpretazioni di parte ministeriale, le linee operative concrete e le istruzioni per gli uffici sono state fornite segnatamente con la recente circolare n. 9/E del 19 marzo 2012.

3. La determinazione del valore della controversia

Devono essere oggetto della nuova procedura di reclamo (ed eventuale fase di mediazione) le controversie di valore non superiore od eguale ad € 20mila.

Al fine di verificare la predetta soglia, il valore della lite va calcolato secondo i criteri fissati dall'articolo 12, comma 5, del Dlgs 546/1992, a cui rinvia il comma 3 dell'articolo 17-*bis*, cioè computando l'importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

Nel caso di atto di **irrogazione delle sanzioni** o di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della lite è dato dall'**ammontare delle sanzioni contestate**.

Nella circolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il valore della controversia si determina con riferimento a ciascun atto impugnato, in considerazione della natura impugnatoria del processo tributario. Pertanto,

- ▲ se l'impugnazione riguarda un **unico atto**, con il quale si recuperano a tassazione più tributi (per esempio, Irpef e Irap), ai fini del valore della lite il **contribuente dovrà sommare le singole imposte** che hanno formato oggetto di contestazione (sempre al netto di sanzioni, interessi, accessori, ecc) e tale atto dovrà essere oggetto dell'istituto di cui all'art. 17 bis cit. qualora detta somma non sia superiore o uguale a € 20.000. Tale principio discende dall'art. 10 comma 2 c.p.c. Applicabile anche al rito tributario in virtù del richiamo di cui all'art. 1 comma 2 D.Lsg. 546/92⁴
- ▲ In presenza di **impugnazione cumulativa, avverso una pluralità di atti impositivi**, il valore della lite va individuato con **riferimento a ciascuno degli atti impugnati** con il ricorso, con la conseguenza che, in relazione agli atti con valore non superiore a 20mila euro, il contribuente è tenuto ad attivare in ogni caso la procedura prevista dall'articolo 17-bis del Dlgs 546/1992.

Discende che avendosi tante liti autonome quanti sono gli avvisi impugnati, la mancata definizione di alcune non preclude quella di altre.

La menzionata circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 precisa peraltro che è ammissibile presentare un'unica istanza di reclamo avente ad oggetto più atti impugnati, ma per ogni atto verrà poi instaurato un separato procedimento amministrativo.

Da quanto sopra si rileva come possano emergere, nei casi concreti, profili di diversità in ordine alla necessità di difesa tecnica. Autorevole Dottrina ha ritenuto che nel ricorso cumulativo opera il cumulo giuridico ex art. 10 c.p.c. E quindi è necessario tener conto del totale complessivo dei tributi anche ai fini di cui all'art. 12 comma 5 D.Lsg 546/92.

4. Le controversie di valore indeterminabile.

Sia gli Autori che la circolare n. 9/E paiono concordi nell'escludere dall'ambito di applicabilità della mediazione le controversie di valore indeterminabile, rilevando come la circostanza che l'articolo 17-bis faccia riferimento alla soglia dei 20mila euro lasci presupporre che, ai fini della mediabilità, la controversia debba sempre essere contraddistinta da un valore espressamente individuato.

⁴ Vedi però C. Glendi, nota a sentenza CTP Salerno 25/10/1996 n. 269 in cui l'Autore sosteneva come, nel caso di atto impugnato contenente più di un'imposta, il valore della lite andava determinato in relazione ai singoli tributi oggetto dell'atto e non al loro cumulo.

A titolo di esempio, dunque, sono escluse dall'ambito di operatività del nuovo istituto le impugnazioni dei provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus.

Anche le liti vertenti esclusivamente sulla spettanza di un'agevolazione, in quanto indeterminabili nel valore, esulano dal campo di applicazione dell'istituto; se però oggetto di contestazione non sia solamente il diniego o la revoca dell'agevolazione, ma anche il tributo o il maggior tributo contestualmente accertato con l'atto impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto, la lite è mediabile, essendo possibile individuarne il valore nel tributo o maggior tributo contestato, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

5. Il rifiuto espresso o tacito di istanza di rimborso

Quando l'impugnazione concerne il rifiuto, espresso o tacito, alla restituzione di tributi, il valore della controversia corrisponde all'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori. Nel caso di istanza di rimborso relativa a più periodi d'imposta, il valore della lite si calcola con riferimento all'importo del tributo richiesto a rimborso per il singolo periodo di imposta, dovendosi fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante a ciascun periodo d'imposta.

Alcuni Autori hanno comunque svolto argomentazioni critiche circa la possibilità di assoggettare il silenzio-rifiuto al reclamo stante che un vero e proprio atto in tal caso non esisterebbe ancora.⁵

E' stato obiettato che il richiamo all'art. 19 del D.Lsg. 546/92 della norma che ci occupa fa proprio anche il silenzio-rifiuto che in tale art. 19 cit. è annoverato tra gli atti espressamente impugnabili.⁶

Sull'argomento, la circolare n. 9/E precisa che anche l'impugnazione del silenzio-rifiuto dell'Amministrazione sull'istanza di rimborso di tributi, sanzioni, interessi e accessori – come detto contemplata nell'elenco dell'articolo 19 – ricade sotto l'operatività del nuovo istituto. L'indirizzo interpretativo tiene conto delle esigenze di parità di trattamento tra il diniego espresso e quello tacito alla restituzione dei tributi, considerata l'equiparazione già realizzata sotto il profilo dell'impugnabilità (dal

5 M. Scuffi, *Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario secondo la Manovra correttiva del 2011*, in *Il Fisco* n. 47/2011, fasc. n. 1, pagg. 7641 ss.

6 N.Santi Di Paola, *Reclamo e mediazione nelle controversie tributarie*, Maggioli, 2012.

legislatore che ha ammesso in entrambi i casi la possibilità di tutela giurisdizionale) e nell'intento di evitare che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria promossa dal contribuente possano dipendere, di fatto, dall'Amministrazione, a seconda che quest'ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso.

6. *Ipotesi di atti i cui non vi è accertamento di tributo.*

Alcuni Autori⁷ hanno rilevato come non sia infrequente l'ipotesi di atti emanati dall'Agenzia delle Entrate che non facciano riferimento ad un accertamento di maggior tributo (come nel caso in cui l'Ufficio provvede alla rettifica di una perdita dichiarata che ad esempio non poteva essere riportata in quell'anno di imposta o è il risultato inferiore a quella indicata in dichiarazione o ancora sia notificato un diniego di agevolazioni che non contengono alcuna maggiore imposta).

Si è dunque in presenza di un vuoto normativo atteso che l'art. 12 comma 5 D.Lsg. 546/92 cui rinvia l'art. 17 bis ai fini della determinazione del valore della lite, detta quale parametro il “valore del tributo” .

Capitolo III

OGGETTO DEL RECLAMO- MEDIAZIONE

1. Il rimando alle norme del codice di rito

L'art. 17 bis cit. , dopo aver stabilito il valore, effettua un rimando alle norme del c.d. Codice del processo tributario.

Sono quindi oggetto di reclamo (ed eventuale mediazione) le controversie concernenti l'impugnazione di atti, emanati dall'Agenzia delle Entrate, ricompresi nell'elencazione di cui all'articolo 19, comma 1, del Dlgs 546/1992.

Nella casistica rientrano,

- ♣ gli avvisi di accertamento (anche i nuovi avvisi immediatamente esecutivi),
- ♣ gli avvisi di liquidazione,
- ♣ i ruoli (anche se contenuti nella cartella di pagamento, primo atto notificato

7 N.Santi Di Paola, cit.

- come in ipotesi dell'art. 36 bis/ ter),
- ⤴ i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni,
 - ⤴ i dinieghi e le revoche di agevolazioni,
 - ⤴ gli atti espressi di diniego alle istanze di rimborso,
 - ⤴ i provvedimenti di rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari e, più in generale, ogni altro atto per il quale la legge prevede l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.
 - ⤴ Attesa la genericità della norma si ritiene debbano essere reclamati non solo gli atti impositivi sanzionatori ma anche atti della riscossione quali le revoche della sospensione ai sensi dell'art. 39 DPR 602/1973.

2. Atti non soggetti a reclamo-mediazione

Restano invece estranee alla procedura le controversie concernenti atti che, pur impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie e rientranti nell'elenco di cui all'articolo 19 del Dlgs 546/1992, non sono emanati dall'Agenzia delle Entrate.

Si tratta, in specie, degli atti riferibili all'attività dell'agente della riscossione, quali le cartelle di pagamento, gli avvisi di intimazione previsti dall'articolo 50, comma 2, del Dpr 602/1973 (che sostituiscono i soppressi avvisi di mora), le iscrizioni di ipoteca immobiliare *ex* articolo 77 del Dpr 602/1973, il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del Dpr 602/1973, nonché gli atti relativi alle operazioni catastali.

In proposito, occorre anche considerare che, in base a quanto chiarito dalla circolare n. 9/E, la procedura del reclamo- mediazione trova applicazione qualora il contribuente intenda impugnare un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate, di cui eccepisca la mancata precedente notificazione. Ciò in quanto il comma 3 dell'articolo 19 del Dlgs 546/1992 – direttamente applicabile al procedimento di mediazione – stabilisce che *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

La circolare fa propria dunque quella interpretazione secondo la quale, ad evitare declaratorie di inammissibilità di un successivo ricorso, il contribuente è obbligato a

presentare preliminarmente l'istanza di reclamo ogni qualvolta, pur impugnando un atto riferibile all'Agente della riscossione, eccipisca la mancata notifica di un atto presupposto emanato dall'Agenzia delle Entrate.

Tale interpretazione di parte amministrativa, pur da considerare per i necessari risvolti pratici, è tuttavia da leggersi in modo critico se vista alla luce della giurisprudenza della Suprema Corte SSUU n. 16412/2007⁸.

Gli interpreti si sono già interrogati su quanto sia meglio e necessario in caso di accertamento omesso cui segua tuttavia regolare notifica di cartella.

Certamente la cartella dovrà essere reclamata con la procedura di cui all'art. 17 bis e motivo di ricorso ben potrebbe essere la nullità dell'atto prodromico, impugnato e reclamato in tutt'uno.

Come si diceva, è principio ormai più che consolidato, a partire dalla storica sentenza delle Sezioni Unite 16412/2007, quello in virtù del quale l'omessa notifica dell'atto "presupposto" comporta, di per sé, la nullità di quello "successivo".

In nessun caso, sono reclamabili né mediabili le controversie di cui all'articolo 47 del Dlgs 546/1992, in materia di recupero di **aiuti di Stato** dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario. La preclusione, espressamente stabilita dal comma 4

8 CASS. SS.UU. N. 16412/2007 **TRIBUTI – AVVISO DI MORA – PRESUPPOSTI – NOTIFICA DELL'ATTO IMPOSITIVO – NECESSITA' – OMISSIONE – CONSEGUENZE**

In sede di composizione di contrasto sulla questione se, nel vigore della disciplina del procedimento di riscossione mediante ruoli anteriore al d.lgs. n. 46 del 1999, le Sezioni Unite hanno stabilito che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto – la cartella di pagamento – costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale – l'avviso di mora – notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli — rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto — o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione. Con la medesima sentenza, le Sezioni Unite hanno anche precisato che l'impugnazione avverso l'avviso di mora emesso dal concessionario alla riscossione, deducendo la omessa notifica della cartella di pagamento, può essere promossa dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (allo scopo di renderlo partecipe della responsabilità della gestione del processo); di conseguenza è ammissibile il ricorso per cassazione promosso dal contribuente nei solo confronti della Amministrazione finanziaria, ancorché il concessionario fosse parte nel giudizio di merito.

dell'articolo 17-*bis*, è assoluta e prescinde dalla tipologia dell'atto impugnato

3. Decorrenza: atti notificati al contribuente dal 1° aprile 2012

Le nuove disposizioni si applicano agli atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012. In ciò intendendosi gli atti pervenuti nella sfera ricettizia del contribuente a decorrere da tale data.

La disciplina sopra esposta, pur essendo entrata in vigore recentemente, è già stata oggetto di ampio dibattito dottrinario.

4. L'istanza di reclamo.

Segnatamente, desta non poche preoccupazioni la previsione secondo la quale «il reclamo produce gli effetti del ricorso». Ogni difensore comprende che la menzionata "assimilazione" al ricorso, comporta che per il contribuente dover già predisporre nel reclamo tutti i motivi tendenti a contrastare l'operato dell'ufficio e, in concreto, lo strumentario difensivo di cui intende avvalersi, ben enunciando il *petitum*, (le conclusioni) e sia per ciò che concerne la causa petendi, non dimenticando che, nel processo tributario, è possibile ampliare l'oggetto del ricorso (che nel nostro caso discende immediatamente dal reclamo) solo se le ragioni in fatto e in diritto sono già state esposte nell'atto introduttivo.

In ogni altro caso contrario rimangono inammissibili. Inoltre, va ricordato che il contribuente ha l'obbligo di esporre nell'atto l'oggetto della domanda a tutela delle proprie ragioni e fermo il principio tra chiesto e pronunciato, quello sarà il *thema decidendum* del giudice.

In conclusione, seppur in un'ottica di strategia di lavoro futuro, si può sin da ora ritenere che il reclamo vada opportunamente redatto con le regole del ricorso e, quindi, indicando tutti gli argomenti in fatto ed in diritto con l'allegazione delle prove a sostegno della tesi difensiva, avverso l'atto impugnato.

Pur non potendo conoscere, allo stato, la giurisprudenza che si formerà in materia presso le corti di merito anche in relazione alle preclusioni maturate tra atto di reclamo a valere come successivo ricorso, redigere un reclamo strumentale al solo fine

di un bonario componimento con l'Ufficio, potrebbe essere foriero di effetti negativi nella successiva fase di contenzioso nel momento in cui, il reclamo o la mediazione, non venissero accolti dall'amministrazione finanziaria.

L'art. 39, comma 10, del decreto in esame, dispone che ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 29, comma 7, del Dl 78/2010. In pratica, si applicano gli articoli 319 e 319-bis del codice penale. Il primo dispone che «Il pubblico ufficiale che, per omettere o ritardare o per aver omesso o ritardato un atto del suo ufficio, ovvero per compiere o per aver compiuto un atto contrario ai doveri di ufficio, riceve, per sé o per un terzo, denaro o altra utilità, o ne accetta la promessa, è punito con la reclusione da due a cinque anni». Il secondo prevede l'aumento della pena se il fatto, di cui al citato articolo 319, ha per oggetto il conferimento di pubblici impieghi o stipendi o pensioni o la stipulazione di contratti nei quali sia parte interessata l'amministrazione alla quale appartiene il pubblico ufficiale nonché il pagamento o il rimborso di tributi.

5. La presentazione dell'istanza

L'istanza *ex* articolo 17-*bis* del Dlgs 546/1992 può essere alternativamente presentata dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo procuratore generale o speciale, dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio ovvero dal difensore, nelle cause di valore pari o superiore a 2.582,28 euro.

Considerato che, tra le norme processuali applicabili, l'articolo 17-*bis* richiama anche l'articolo 18 del Dlgs 546/1992, nell'istanza vanno indicati la Direzione provinciale o regionale nei cui confronti si intende proporre ricorso (vale a dire, quella *“che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto”*), il contribuente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eletto, nonché il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata (Pec), l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza, nonché i motivi.

Oltre all'eventuale proposta di mediazione, l'istanza può contenere anche una **richiesta di sospensione** dell'atto impugnato.

Non è applicabile l'imposta di bollo (*cfr* risoluzione n. 13/2011, in cui si afferma che sono esenti dal bollo tutti gli atti e documenti *“prodotti nell'ambito di procedimenti*

che attengono all'applicazione di leggi tributarie”), mentre il contribuuto unificato è dovuto soltanto nel caso in cui il contribuente, a seguito di esito infruttuoso del procedimento di mediazione, depositi il ricorso presso la segreteria della commissione tributaria provinciale.

6. La trattazione dell'istanza

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 17-*bis*, la Direzione provinciale o regionale competente provvede alla trattazione dell'istanza *“attraverso apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”*. Al riguardo, la circolare specifica che le predette strutture si identificano con gli **Uffici legali delle Direzioni provinciali e con le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara**.

Se l'istituto della mediazione o reclamo, in quanto tale, (e presente in molti ordinamenti) potrebbe essere anche svolgere la funzione deflattiva o di contenimento dei tempi del contenzioso (comunque in Italia il più rapido tra tutti i giudizi tra civile, penale, amministrativo), la mancata previsione di un conciliatore o mediatore terzo rispetto alle parti (l'Agenzia delle Entrate, seppur in persona di diverso ufficio, è comunque una delle parti del giudizio, segnatamente la parte sostanziale che ha emesso l'atto impugnato e la parte processuale che sarà presente davanti al Giudice, ha reso critici non pochi esecuti della norma e diffidenti i contribuenti che si avvicinano ad una conciliazione nello stesso ufficio impositore che ha spiccato l'atto.

Nel procedimento di esame del reclamo e nella proposta di mediazione, le valutazioni dell'ufficio devono fondarsi, per espressa disposizione del comma 8 dell'articolo 17-*bis*, su tre criteri specifici, consistenti:

1. nella *“eventuale incertezza delle questioni controverse”*,
2. nel *“grado di sostenibilità della pretesa”*
3. nel *“principio di economicità dell'azione amministrativa”*.

Se ne ricorrono i presupposti, l'istanza di annullamento viene accolta, determinando il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rendendo inammissibile l'eventuale ricorso giurisdizionale.

La stessa amministrazione ha riferito in recenti incontri che il parametro sub) 1 è da leggersi in riferimento agli orientamenti consolidati della giurisprudenza soprattutto

di legittimità, in ciò dando pregio alla funzione nomofilattica della Suprema Corte.

Di contro, in assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto, la competente struttura valuta la possibilità di concludere un accordo di mediazione, tenendo conto dell'incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa.

7. *L'accordo di mediazione*

Il reclamo può concludersi con un accordo di mediazione. La conclusione della mediazione avviene tramite la sottoscrizione di un accordo, per effetto del quale le sanzioni eventualmente dovute sono ridotte al 40% (tale riduzione è determinata dall'applicabilità dell'articolo 48 del Dlgs 546/1992, stabilita dal comma 8 dell'articolo 17-bis).

La circolare evidenzia, oltre all'ipotesi di rideterminazione della pretesa, la possibilità di un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, cui consegue, comunque, la riduzione delle sanzioni al 40%. L'accordo si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata in caso di rateizzazione, effettuato entro 20 giorni dalla sottoscrizione, mediante versamento diretto, anche tramite compensazione, utilizzando il modello F24. Infatti, in applicazione dell'articolo 48, comma 3, del Dlgs 546/1992, il versamento delle somme dovute a seguito di mediazione può avvenire *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 50.000 euro”*; tuttavia, poiché si tratta di controversie di valore non superiore a 20mila euro, di fatto non sono ammesse più di otto rate.

8. *Il Diniego*

In assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto o per la conclusione della mediazione, l'ufficio comunica al contribuente il provvedimento di diniego, dove sono esposte le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria e sono descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione.

Il diniego è atto non impugnabile, atteso che, in ogni caso, il contribuente è tutelato dalla facoltà di costituirsi in giudizio attraverso il deposito del ricorso.

SINTESI

- Il reclamo si presenta (a pena di improcedibilità) entro sessanta giorni, dalla

data di notificazione dell'atto impugnato, alla stessa direzione provinciale o alla direzione regionale che ha emanato l'atto.

- Le direzioni lo esaminano attraverso l'utilizzo di apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.
- si applicano se compatibili, le disposizioni sul processo tributario e in particolare:
 - l'articolo 12, in materia di assistenza tecnica, per cui per le controversie di valore superiore a euro 2.582,28, è necessaria la difesa di un soggetto a ciò abilitato;
 - l'articolo 18, con riguardo il contenuto del reclamo;
 - l'articolo 19, attinente l'oggetto della lite che deve riguardare atti emessi dall'Agenzia delle entrate;
 - l'articolo 20, per ciò che concerne la proposizione del reclamo;
 - l'articolo 21, relativo al termine di proposizione del reclamo;
 - l'articolo 22, comma 4, circa i documenti da allegare al reclamo.
- il reclamo può contenere una proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Capitolo IV

Il giudizio tributario a seguito seguito del reclamo.

1. L'instaurazione della lite con la costituzione in giudizio

Il comma 9 dell'articolo 17-bis prevede che *“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. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale”*.

2. Il deposito del fascicolo presso la CTP

La costituzione avviene con il deposito presso la Commissione tributaria provinciale, del ricorso con l'istanza, **con le stesse modalità previste per il ricorso**

non preceduto da mediazione tributaria obbligatoria. Se il contribuente riceve il diniego o l'accoglimento parziale entro il novantesimo giorno, il termine per l'eventuale costituzione in giudizio decorre dalla data di ricevimento.

Se il procedimento di mediazione si conclude con esito negativo, nell'eventuale successivo giudizio tributario, la parte soccombente è condannata a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio, a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione. Inoltre, al di fuori dei casi di soccombenza reciproca, la Commissione tributaria può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a rifiutare la proposta di mediazione.

3. Le ipotesi di sospensione.

3.1. L'istanza di sospensione giudiziale dell'esecuzione precedente alla conclusione del procedimento di mediazione.

La presentazione dell'istanza comporta, ai sensi del comma 9-bis dell'articolo 17-bis, la sospensione ex lege dell'esecuzione dell'atto impugnato per 90 giorni.

Nel caso in cui il contribuente si costituisca prima dello scadere del termine di 90 giorni, la sospensione viene meno.

Se il contribuente, costituitosi prematuramente, chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e il Presidente fissa la trattazione dell'istanza di sospensione anteriormente al decorso dei 90 giorni, l'Ufficio, con memoria, deduce preliminarmente che, a fronte di un ricorso improcedibile, non può essere svolta alcuna attività processuale, neppure cautelare, e chiede il rinvio della trattazione.

3.2. La sospensione della riscossione

L'articolo 1, comma 611, della legge n. 147 del 2013, ha aggiunto all'articolo 17-bis, dopo il comma 9, il comma 9-bis secondo cui "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'articolo 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”.

Pertanto, a seguito della ricezione dell'istanza, l'Ufficio durante il procedimento di mediazione:

- non procede all'affidamento del carico, qualora l'atto impugnato sia un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento di cui all'articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;
- comunica all'Agente della riscossione la sospensione della riscossione se l'atto impugnato è un ruolo;
 - non procede all'iscrizione a ruolo negli altri casi.

La sospensione della riscossione non opera con riferimento alle istanze improponibili, ossia che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza che vi sia stato accoglimento della stessa o sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, la sospensione non opera, senza necessità di attendere la dichiarazione giudiziale di improcedibilità del ricorso.

Resta ferma per l'Ufficio la possibilità di avvalersi delle disposizioni “speciali” in materia di riscossione straordinaria (in particolare, articoli 29, comma 1, lettera c), del D.L. n. 78 del 2010 e 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602).

CAPITOLO V

CONCILIAZIONE, MEDIAZIONE, LEGGE DELEGA (art. 10 “Legge delega” rubricato “Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali”) e proposte del CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

La “Legge Delega” – per quanto attiene alla materia che ci occupa prevede, tra

gli altri principi e criteri direttivi, il *“rafforzamento e razionalizzazione dell’istituto della conciliazione nel processo tributario, anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l’amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità”*

1. In merito, questo Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, a seguito di lunga analisi e condivisa votazione, è giunto a determinarsi per l’espunzione dall’art. 17-bis, c. 1, della parte in cui si esclude la conciliazione giudiziale in caso di mediazione, così da permettere al contribuente l’accesso a tale strumento anche quando il tentativo di mediazione obbligatoria non sia andato a buon fine. Tale proposta s’inquadra nell’ambito di quella più ampia, e condivisibile, proposta di estendere la possibilità di attivare la conciliazione in ogni stato e grado del processo tributario, in modo del tutto coerente con la natura di tale strumento e la finalità di deflazionare il contenzioso fiscale.

2. Sulla mediazione, l’organo di autogoverno della giustizia tributaria propone un’ulteriore modifica per il caso in cui il reclamo/mediazione non dovesse essere accolto o dovesse essere accolto solo in parte: in tale evenienza si propone di modificare l’art. 17-bis, introducendo un nuovo comma, per prevedere la possibilità per il contribuente di integrare il ricorso con “motivi aggiunti” da notificare al soggetto che ha emanato l’atto impugnato nel termine di costituzione in giudizio del ricorrente, così da valorizzare adeguatamente le esigenze di difesa del contribuente stesso.

3. E' in avanzato stato di lavoro anche il disegno di legge di riforma del processo tributario (c.d. Glendi Pagliari) .

Nella versione presentata e discussa al Senato, è prevista – come proposto, ai fini dell’attuazione della delega, dal Consiglio di Presidenza di Giustizia Tributaria – l’estensione della conciliazione giudiziale anche in appello, con possibilità di definire anche parzialmente la controversia, mediante presentazione di un’apposita istanza – unilaterale o congiunta – dieci giorni liberi prima dell’udienza fissata per la discussione. In caso di presentazione unilaterale, l’istanza deve contenere a pena di inammissibilità:

a) l’indicazione esatta dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche su cui si basa;

b) esatta precisazione dell'oggetto della conciliazione e dei relativi effetti tra le parti, dovendo il giudice valutarne, oltre all'ammissibilità, anche la fondatezza.

Con tutti i problemi che ciò comporta, in concreto, sotto il profilo della disclosure da parte del contribuente di dati, elementi e argomenti giuridici che possono contraddire, indebolendole, le difese fino ad allora proposte.

Al fine di incentivare il ricorso alla conciliazione, nel citato disegno di legge è ulteriormente prevista la riduzione delle sanzioni nella misura di un terzo delle somme irrogate in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione, in luogo di quanto disposto dal testo dall'art. 48, c. 6, attualmente vigente, che prevede la riduzione delle sanzioni nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili.

Nessuna diversa gradazione delle sanzioni amministrative è prevista in ragione del "momento", primo o secondo grado, in cui essa interviene, contrariamente a quanto prevede oggi il sistema degli strumenti deflattivi del contenzioso.

CAPITOLO VI

La mediazione tributaria nell'esperienza europea

La mediazione tributaria (che nel nostro ordinamento è più correttamente definita reclamo-mediazione) non è frutto della sola esperienza italiana, ma vi sono istituti seppur non esattamente coincidenti anche in altri paesi europei. Soprattutto in Francia Spagna e Germania contribuente e fisco sono infatti parti di una fase amministrativa pre-contenziosa, obbligatoria prima di adire l'autorità giudiziaria. Durante tale fase, le parti, manifestando in modo completo e definitivo le proprie posizioni, sono impegnate a porre in essere ogni determinazione idonea a evitare gli oneri e l'alea dell'eventuale giudizio. Si tratta di procedimenti che non prevedono l'intervento risolutivo di soggetti estranei al rapporto di imposta in contestazione e che sono accomunati dalle finalità sia di consentire occasioni dinamiche e non formali di dialogo tra fisco e contribuente sia di utilizzare lo strumento del riesame amministrativo per deflazionare il numero di processi tributari e demandare così alla valutazione del giudice solo le questioni effettivamente rilevanti.

> In Francia

In **Francia**, ad esempio, prima di proporre domanda giurisdizionale, il contribuente che intende contestare l'atto di liquidazione o qualsiasi altro atto dell'Amministrazione finanziaria deve proporre reclamo amministrativo presso lo stesso ufficio che ha emanato l'atto, potendo chiedere, nello stesso atto, anche la sospensione della riscossione. Nei sei mesi successivi alla presentazione dell'istanza di riesame del contribuente, l'Amministrazione francese può:

- dare immediato riscontro della ricezione del reclamo e rispondere entro 30 giorni, salvo che la complessità della fattispecie non consenta di rispettare tale termine (in tale ipotesi, l'amministrazione dà notizia al contribuente dello stato della pratica). Il contribuente, se insoddisfatto della risposta ricevuta, può chiedere che il caso sia posto all'attenzione del "capo ufficio" (*chef de brigade o responsable du centre*), obbligato (pena un vizio di legittimità del procedimento) a convocare lo stesso contribuente per sentirlo di persona e tentare la conciliazione (che, nella maggioranza dei casi, vien raggiunta; diversamente, se il tentativo non va a buon fine, contro la decisione del "capo ufficio", il contribuente può rivolgersi al superiore gerarchico o "*interlocutor departemental*"). Sia in sede locale, sia in sede regionale (dipartimentale), sussistono margini per una "negoziazione" del quantum dovuto limitata all'ammontare delle sanzioni (quantificabili discrezionalmente dall'Amministrazione, tra minimo e massimo previsto dalla legge).

Diversamente dai limiti oggettivi previsti per il nuovo istituto italiano (valore della controversia e tipologia di atti reclamabili), in Francia i limiti sono relativi soprattutto al tipo di imposta in quanto nessuna "negoziazione" è possibile in relazione all'Iva, alle imposte sulle successioni e nei casi di frode fiscale (in questi ultimi, caratterizzati dall'intento evasivo del contribuente, l'amministrazione è obbligata a deferire la questione ai giudici, competenti in via esclusiva a dichiarare la sussistenza dell'intento "fraudolento");

- non rispondere, e in tal caso l'istanza si intende rigettata (silenzio rifiuto), con la conseguente possibilità per il contribuente di presentare ricorso al Csi (Comitato dipartimentale delle imposte dirette e delle tasse sulla cifra di affari, organo imparziale competente a pronunciarsi solo su questioni di fatto) oppure ricorso giurisdizionale
- scegliere di sottoporre direttamente il caso all'autorità giudiziaria, nei casi in cui l'Amministrazione ritiene che la propria decisione non porrebbe termine alla

controversia (ad esempio, quando presso l'organo giurisdizionale pende già una controversia concernente il medesimo contribuente e la medesima contestazione, relativa a un anno d'imposta diverso, ovvero quando, per l'elevato valore della controversia e il probabile esito sfavorevole al contribuente, si ritiene che questi possa adire comunque il giudice). In tali casi, l'istanza del contribuente assume valenza di atto introduttivo del procedimento giurisdizionale.

Salvo che per iniziativa dell'ufficio, il contribuente può proporre ricorso al giudice decorsi 60 giorni dalla comunicazione della decisione di rigetto ovvero dal silenzio-rifiuto.

La fase amministrativa condiziona irrimediabilmente la successiva fase giurisdizionale in quanto il contribuente non potrà modificare in giudizio il petitum e la causa petendi indicati nel reclamo, proprio come si verificherà per le controversie italiane. Durante la "fase amministrativa" italiana, infatti, contribuente e ufficio manifestano e documentano in maniera completa e definitiva le proprie posizioni.

> *In Spagna*

Anche in **Spagna**, per prevenire possibili controversie con i contribuenti innanzi agli organi giurisdizionali, il contribuente può proporre istanza di riesame al funzionario che ha emesso l'atto, utilizzando sia una "procedura speciale" (nei casi tassativamente indicati dal legislatore), sia una "richiesta generale di riesame" negli altri casi (nei quali l'ufficio che ha emesso l'atto pronuncia una risoluzione ovvero lascia formare il silenzio rifiuto). La predetta istanza può contenere anche la richiesta di sospensione della riscossione.

Se la procedura di riesame si conclude con esito negativo, il contribuente non può ancora proporre ricorso giurisdizionale, ma deve presentare un ulteriore ricorso alle Corti economico – amministrative (organi indipendenti anche se nominati dal ministro delle Finanze, e specializzati nella materia tributaria).

> *In Germania*

Infine, in **Germania** è previsto un procedimento di impugnazione pre-contenziosa sia per vizi di merito che di legittimità dell'atto. Tale fase (Beschwerde), simile al nostro sistema dell'autotutela ma più ampia, proprio perché prevede anche valutazioni di merito, può essere instaurata davanti alla stessa autorità che ha emanato l'atto, entro determinati termini, trascorsi i quali l'atto comunque consolida la propria efficacia. Entro un mese dalla ricezione dell'atto, il contribuente propone il suo "ricorso" all'ufficio amministrativo gerarchicamente sovraordinato a quello che ha emanato l'atto, il quale potrà sia annullare il provvedimento viziato, sia sostituirlo con un nuovo atto immune dai vizi emendati. Si tratta di un rimedio per il quale non è richiesta alcuna difesa tecnica e che di norma non sospende di norma l'esecutività dell'atto amministrativo.

