

# MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## CAP. I

### DEFINIZIONE E PECULIARITA'

#### a) **Differenza e concorrenza con altri istituti deflattivi.**

Da tempo in tutti gli ordinamenti più evoluti, siano essi di civil law o di common law, si assiste ad un ricorso sempre più significativo ai metodi alternativi di risoluzione delle controversie, sotto il duplice profilo della ricerca di una differente logica di composizione della lite rispetto alla giurisdizione statale, e di una possibile via per risolvere, o quantomeno attenuare, la crisi in cui versa ormai da tempo il processo, soprattutto quello civile, in molti paesi, tra i quali particolarmente il nostro.

E' in atto una tendenza a restringere l'ambito della giurisdizione. Abbiamo vissuto e forse viviamo ancora una stagione di pangiurisdizionalizzazione, intesa come rimedio assoluto per dirimere tutti i conflitti sociali, che la norma non riesce più a disciplinare nelle loro più svariate articolazioni, in un contesto di organicità sistematica.

Si va quindi verso la individuazione di sistemi alternativi che, per un verso svolgono opera di deflazione dei ricorsi giurisdizionali e dall'altro ipotizzano soluzioni alternative rispetto ai rigidi strumenti che la stessa giurisdizione impone.

Dico subito che l'adozione di questi sistemi alternativi non può non trovare dei paletti, dei limiti invalicabili che vanno collocati in una posizione, piuttosto che in un'altra, a seconda della materia in cui essi operano.

Anche la normativa e le direttive europee, come vedremo, agevolano questo nuovo orientamento.

Vari sono questi metodi alternativi, tutti accomunati dal fatto che la fonte di risoluzione della controversia risiede nella volontà delle parti, spinte dalla esigenza della composizione pacifica del conflitto, a volte utilizzando strumenti, per così dire autonomi ed a volte strumenti eteronomi.

Nei primi sono le stesse parti confliggenti a trovare la soluzione delle controversie: è la transazione.

Nei secondi è un terzo a porre le regole per la definizione, con un atto vincolante per le parti: siamo in presenza dell'arbitrato.

La mediazione e la conciliazione si pongono in una posizione intermedia tra i due suddetti poli estremi.

La conciliazione, che può essere giudiziale e stragiudiziale, forse è più vicina alla transazione. Farò un cenno più avanti a quella giudiziale, nel processo tributario prevista dall'art. 48 d.lgs. 546/92 parzialmente abrogato.

Il termine mediazione fa subito pensare al contratto disciplinato all'art. 1754 c.c. –appunto la mediazione- che individua nel mediatore la figura di colui che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato ad alcuna di esse da rapporti di collaborazione, di dipendenza o di rappresentanza.

Qui va inteso come strumento deflattivo e si inserisce in un procedimento nel quale un terzo facilita la negoziazione tra le parti in conflitto, tentando un avvicinamento dei loro interessi, al fine di porle in grado di trovare e formulare una soluzione ai loro rapporti incrinati. Soluzione che può essere anche diversa rispetto a quelli in contestazione. In questo senso il mediatore quindi, quale terzo esperto, ha solo il compito di aiutare le parti per il raggiungimento di un accordo, assumendo non un ruolo direttivo propositivo, bensì quello di mero assistente della crescente comprensione reciproca delle parti.

Due quindi gli obiettivi: una differente logica di composizione delle liti da una parte e di riduzione del contenzioso dall'altra.

Tralasciando i precedenti di mediazione previsti nel diritto del lavoro e nel diritto fallimentare, è opportuno un richiamo al d.lgs. n. 28/2010, che ha disciplinato ex novo la mediazione civile e commerciale, finalizzata alla conciliazione delle controversie su diritti disponibili, senza precludere l'accesso alla giustizia. Lo stesso decreto aveva introdotto alcune ipotesi di mediazione obbligatoria. Come è noto la recente sentenza della Corte Costituzionale n. 272/12 ha dichiarato la illegittimità

costituzionale, per violazione degli articoli 76 e 77 della Costituzione, delle norme che prevedevano i casi di mediazione obbligatoria. La Corte ha ravvisato correttamente il vizio di eccesso di delega in quanto appunto la legge delega non aveva previsto dette ipotesi, ritenendo implicitamente validi i due obiettivi di cui si è detto.

**b) Brevi richiami alla disciplina del reclamo e della mediazione.**

L'art. 39 comma 9 del d.l. 6 giugno 2011 n. 98 –incastrato nel corpus normativo del d.lgs. 546/92- dando vita al nuovo articolo 17 bis rubricato: “il reclamo e la mediazione”, ha introdotto appunto la mediazione, anche nel contesto tributario, al solo fine specifico di deflazionare il ricorso alla giurisdizione. E' escluso quindi l'altro fine quello della differente logica della composizione delle liti.

In sintesi la disciplina si snoda nel modo seguente:

- ♣ Il reclamo deve essere presentato, pena la inammissibilità, entro sessanta giorni, dalla data di notificazione –a partire dall'1 aprile 2012- dell'atto impugnato, che deve provenire dall'Agenzia delle Entrate, con un valore inferiore a euro 20.000 (esclusi interessi e mora), 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 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 al 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;
- procedura di mediazione vera e propria. Nella ipotesi di mancata conclusione della mediazione il reclamo si trasforma in ricorso.

### **c) Criticità**

Varie sono le criticità di questo istituto segnalate da più parti, da noi giudici tributari e dalla dottrina più qualificata. Ne tratterò alcune, senza la pretesa della esaustività o della presunta bontà delle valutazioni.

**1 -** Sul dichiarato obiettivo di deflazione, si può apprezzarne solo in parte la efficacia, dovendo sottolineare che il contenzioso tributario, rispetto agli altri, si caratterizza per celerità, per la bassa percentuale di impugnazioni in secondo grado, ed in Cassazione (anche se in quest'ultimo grado si verifica un intasamento dovuto a criticità fisiologiche della Suprema Corte). Si può certamente affermare che il contenzioso tributario già rispettava e rispetta il principio dell'art. 111 della Costituzione in ordine alla ragionevole durata dei processi.

Va aggiunto inoltre che l'istituto si inserisce nel momento in cui stanno per entrare nella magistratura tributaria una pleora di giudici ordinari, per i quali probabilmente non vi sarà un particolare carico di lavoro. Nella Commissione tributaria regionale del Lazio entreranno oltre 60 magistrati e in quella tributaria provinciale di Roma oltre 70.

**2 -** Sulla obbligatorietà della mediazione tributaria, che comporta, ove non praticata, la inammissibilità del ricorso giurisdizionale e sull'assenza di un mediatore, ruolo che di fatto viene svolto da una delle parti che ha emanato l'atto e cioè l'Agenzia delle Entrate, sia pure indossando una veste in parte diversa, è necessario fare un discorso più approfondito.

**3 -** compatibilità con il diritto comunitario e costituzionale della mediazione

civile.

Il quadro primario di riferimento non può non essere la normativa europea, che si è pronunciata però soltanto in ordine alla compatibilità della mediazione civile e commerciale con il diritto comunitario europeo, a condizioni che essa non impedisca alle parti di esercitare il diritto di accesso al sistema giudiziario.

La sentenza della Corte di Giustizia 18.3.2010, che si è pronunciata sulla previsione da parte dello Stato italiano di un tentativo obbligatorio di conciliazione in materia di telecomunicazioni, ha affermato infatti che il diritto alla tutela giurisdizionale, quale diritto fondamentale dell'individuo, può anche soggiacere a restrizioni, purché le stesse risultino proporzionate e funzionali al soddisfacimento di interessi generali, quali appunto il decongestionamento dei tribunali, o la definizione più spedita e meno onerosa delle controversie .

Sia la Corte con questa ed altre sentenze, sia le varie risoluzioni del Parlamento Europeo, hanno precisato che, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno stato membro, stabilire le modalità procedurali dei ricorsi, intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'unione europea; fermo restando che gli stati membri sono tenuti a garantire in ogni caso la tutela effettiva di tali diritti. Una procedura obbligatoria di conciliazione, deve ritenersi legittima qualora non sia tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti.

In definitiva gli Organismi dell'Unione europea non impongono e nemmeno consigliano l'adozione del modello obbligatorio della mediazione, lasciando alle singole legislazioni nazionali il potere di adottarlo o meno, sempre nel rispetto del principio di cui sopra.

In verità la risoluzione del Parlamento europeo del 13.9.2011, nel passare in rassegna le modalità con cui alcuni degli stati membri avevano adottato la direttiva sulla mediazione, ha osservato che nel sistema giuridico italiano la mediazione obbligatoria sembra raggiungere l'obiettivo di diminuire la congestione nei tribunali; ciò nonostante sottolinea che la mediazione dovrebbe essere promossa come una

forma di giustizia alternativa praticabile, a basso costo e più rapida, piuttosto che come un elemento obbligatorio della procedura giudiziaria.

Anche la Corte Costituzionale italiana si è più volte espressa sul differimento della tutela giurisdizionale, affermando che gli artt. 24 e 113 non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita al momento successivo, ove ricorrono le esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia, purché questo non si traduca in una tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa.

**4 – Compatibilità con il diritto comunitario e costituzionale della mediazione tributaria.**

Si può ritenere la validità di detti principi anche per la mediazione tributaria? La domanda è d'obbligo poiché non risulta alcuna pronuncia da parte degli organi della Comunità Europea e dalla Corte Costituzionale in ordine alla mediazione tributaria. Si dovrebbe fare ricorso quindi ad una sorta di interpretazione analogica delle pronunce sopra richiamate.

Sotto il primo profilo -l'esigenza che la tutela giurisdizionale non sia resa eccessivamente difficoltosa- la normativa in questione lascia qualche dubbio.

Invero, come si vedrà più avanti, la trasformazione ope legis del reclamo in ricorso, comporta una sorta di continuità della fase amministrativa con quella giurisdizionale, il cui "thema decidendum" è definito dal contenuto del reclamo.

Considerando i primi 90 giorni (dai quali sono esclusi i termini della sospensione feriale) per la definizione del reclamo nonché, i 90 giorni della procedura di accertamento con adesione (sempre possibile come si dirà), oltre ai 60 giorni previsti dall'art. 21 e i 46 giorni della sospensione feriale dei termini (1 agosto - 15 settembre), il giudizio potrebbe non iniziare prima di nove mesi dopo la notifica dell'atto dell'Agenzia delle Entrate.

Ma la prevista obbligatorietà della mediazione tributaria, nella quale si controverte in materia di diritti non disponibili, la continuità tra reclamo e ricorso di cui si dirà, l'assenza di un mediatore e soprattutto la inammissibilità del ricorso

stesso, prevista nel caso in cui non si acceda preventivamente alla mediazione lasciano grosse perplessità.

Tuttavia al di là della mancanza di pronunce, si afferma che istituti deflattivi, che si traducono in un pre-contenzioso amministrativo tributario, sono attivi e producono risultati positivi nei paesi della comunità europea e segnatamente in Spagna, Germania e Francia.

Detti istituti, con parziale eccezione per quanto riguarda la Francia, sono per lo più simili a quelli che già esistevano nel nostro ordinamento e cioè l'autotutela, l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 d. lgs. 546/92, parzialmente abrogata per dar vita alla mediazione.

Anche se le fonti non forniscono dati omogenei si può dire:

- In Spagna la mediazione obbligatoria non esiste. Il contribuente può proporre istanza di riesame al funzionario che ha messo l'atto, utilizzando una procedura speciale che non pregiudica il contenuto del ricorso giurisdizionale.
- In Germania il procedimento di impugnazione pre-contenzioso obbligatorio, è simile alla nostra autotutela, ma con maggior ampiezza perché prevede anche la valutazione di merito. Trattasi di una procedura che non impone alcuna difesa tecnica e quindi non incide sull'eventuale successivo ricorso giurisdizionale.
- In Francia il sistema è un po' più complesso. E' prevista la obbligatorietà del preventivo reclamo con alcune significative eccezioni (Iva, successioni, ecc.). In caso di esito negativo, anche l'amministrazione può adire l'autorità giudiziaria e in questo caso la procedura amministrativa condiziona notevolmente il ricorso giurisdizionale, perché l'istanza del contribuente assume valenza di atto introduttivo del procedimento giurisdizionale.

Come si vede la mediazione francese è simile a quella introdotta nel nostro sistema dall'art. 17 bis anche se sembra che in quel paese si stia studiando l'ipotesi di creare organismi autonomi e quindi estranei all'ente che ha emanato l'atto per la decisione sul preventivo reclamo. Comunque non risulta

comminata, in caso di mancato avvio della fase amministrativa, la inammissibilità del ricorso giurisdizionale.

Ma il vulnus che a mio giudizio si verifica ai danni del contribuente è costituito proprio dalla funzione pre-processuale del reclamo che si traduce in un preventiva chiamata in giudizio dell' Agenzia delle Entrate. Infatti i motivi e le eccezioni esposti nel reclamo devono coincidere con quelli del ricorso non essendo consentita alcuna integrazione, tranne l'ipotesi del deposito di documenti non conosciuti. Insomma il contribuente deve effettuare subito la propria discovery, il che può condizionarlo nella scelta se proseguire nel ricorso giurisdizionale, avendo egli scoperto le sue carte, o accettare una mediazione da lui non del tutto condivisa, tenuto anche conto che, in caso di rigetto di ricorso giurisdizionale, seguirà la condanna anche alle spese processuali per la mediazione.

Grave è poi la previsione della inammissibilità del ricorso, non preceduto da reclamo, che si traduce in una decadenza del contribuente dal diritto a ricorrere, con conseguente definitività della pretesa tributaria. Ciò a differenza di quanto previsto per la mediazione civile, nella quale il giudice, riscontrata la improcedibilità, deve assegnare un termine per la presentazione del ricorso per mediazione.

In assenza di tale reclamo amministrativo il ricorso è inammissibile e tale inammissibilità può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Se anche, quindi, il ricorso giurisdizionale sia stato presentato tempestivamente entro i 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato, ma non viene presentato il reclamo amministrativo, rilevata l'inammissibilità, il provvedimento impugnabile diventa definitivo e non più suscettibile di impugnazione: al contribuente resta la sola via della autotutela.

#### **d) Istituti concorrenti e non.**

Ma come si è detto già esistevano ed esistono, nel contenzioso tributario, due istituti quale l'autotutela e l'accertamento con adesione, che, se potenziati, potevano essere sufficienti per raggiungere il risultato della deflazione. Bastava rendere obbligatoria la richiesta di riesame in autotutela senza creare alcuna interferenza sul



processo. D'altra parte se l'Agenzia delle Entrate possiede organismi superiori di controllo che consentono l'emanazione di un provvedimento finito, perché non effettuare preventivamente all'interno detto controllo?

L'accertamento con adesione sopravvive; lo si deduce dal tenore letterale dell'art. 17 bis dal quale non emerge alcun divieto. Si deve ritenere quindi che sia possibile per il contribuente incardinare dapprima il procedimento di accertamento con adesione, beneficiando della sospensione dei termini, per poi notificare il reclamo. E' evidente la perdita di tempo.

## CAP. II

### DISCIPLINA ANALITICA

#### a) **Art. 17 bis d. lgs. 546/92**

Il nuovo art. 17 bis in esame, come si è detto, è stato collocato, come ultima norma, nel 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".

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

Se il nuovo 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.

#### b) **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 euro 20.000.

Al fine di verificare la predetta soglia, il valore della lite va calcolato secondo i criteri fissati dall'articolo 12, comma 5, del D. lgs 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 del 19.3.2012 n. 9/E, 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 ovviamente non sia superiore o uguale a euro 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.Lgs. 546/92.
- ♣ 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 20.000 euro, il contribuente è tenuto ad attivare in ogni caso la procedura prevista dall'articolo 17-*bis* del d. lgs 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.

### c) **limiti di applicabilità dell'istituto**

Va detto subito che sono da escludere dall'ambito di applicabilità della mediazione le controversie di valore indeterminabile, poiché l'articolo 17 bis, nel fare

riferimento alla soglia dei 20.000 euro, induce logicamente a presupporre che, ai fini della mediabilità, la controversia debba sempre essere contraddistinta da un valore espressamente individuato.

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.

Dal dato letterale dell'art. 17 bis si evince che la mediazione è applicabile solo agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Sono quindi da escludere dall'obbligo del reclamo tutti gli atti emessi dagli enti locali ovvero da altre agenzie fiscali. Il divieto appare incomprensibile proprio perché 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 è possibile immaginare in futuro l'estensione, posto che la ratio di tale limitazione è stata ravvisata nella composizione organica degli Uffici preposti. E' stato detto invero che 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.

Con la esclusione prevista dal comma 4 dell'art. 17 bis (recupero di aiuti di Stato) la maggior parte delle liti oggetto di reclamo o mediazione riguarderanno le imposte sui redditi, le imposte indirette e l'Irap.

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

Si tratta, in specie:

- delle cartelle di pagamento (atti riferibili all'attività dell'agente della riscossione, con esclusione quindi del ruolo a cui si riferiscono).
- avvisi di intimazione di cui dall'articolo 50, comma 2, del D.P.R. 602/1973 (che sostituiscono i soppressi avvisi di mora).
- iscrizioni di ipoteca immobiliare *ex* articolo 77 del D.P.R. 602/1973:
- fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del D.P.R. 602/1973.
- atti relativi alle operazioni catastali.
- vanno aggiunte le controversie di cui all'art. 47 bis d. lgs. 546/92 (recuperi di aiuti di stato) la cui esclusione è prevista dal comma 4 dell'art. 17 bis in parola.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E ha chiarito che 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 d.lgs 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, eccepisca la mancata notifica di un atto presupposto emanato dall'Agenzia delle Entrate.

Tale interpretazione di parte amministrativa, pur da considerare valida per i necessari risvolti pratici, è tuttavia da leggersi anche alla luce della sentenza della

Suprema Corte SSUU n. 16412/2007, nella quale è stabilito che la omessa notifica dell'atto presupposto comporta di per sé la nullità di quello successivo e che tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio l'atto consequenziale notificatogli o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria.

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.

#### **d) Gli atti impugnabili**

L'art. 17 bis citato, dopo aver stabilito il valore, effettua un rinvio 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 d.lgs 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 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.

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.

Non tutti sono d'accordo circa la possibilità di assoggettare il silenzio-rifiuto al reclamo, posto che un vero e proprio atto in tal caso non esisterebbe ancora.

Sembra invece più opportuno che anche il rifiuto tacito debba essere oggetto di mediazione. Invero, ai sensi del comma 6 dell'articolo in esame, al procedimento si applicano le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'art. 22 in quanto compatibili. Tra gli atti impugnabili l'art. 19 include espressamente il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni interessi o altri accessori. Pertanto in applicazione del combinato disposto dei commi 1 e 6 dell'art. 17 bis, la fase della mediazione va esperita anche in relazione al rifiuto tacito del rimborso.

Detta interpretazione è in linea anche con la richiamata circolare, che si fa carico 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 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 diniegare il rimborso con un provvedimento espresso.

### CAP III

## IL RECLAMO E LA SUA TRATTAZIONE

Come si è già detto il reclamo produce gli effetti del ricorso.

La menzionata "assimilazione" al ricorso, comporta l'obbligo per il contribuente di predisporre già 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* (con 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.

#### **a) 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 d. lgs 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.

Non è applicabile l'imposta di bollo (*cf*r 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 contributo 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.

#### **b) proposta di mediazione del contribuente**

Il reclamo può contenere una proposta motivata di mediazione. Tale proposta quindi rappresenta una facoltà e non un obbligo per il contribuente. La proposta deve indicare la rideterminazione dell'ammontare della pretesa precisando cioè quali parti della pretesa erariale il contribuente è disposto ad accogliere e su quali invece non intende cedere. Si tratta di una facoltà che dovrà essere valutata attentamente dal contribuente poiché, se viene articolata in maniera approssimativa o eccessivamente accondiscendente nei confronti dell'erario, può ritorcersi contro il contribuente stesso nella successiva fase processuale.

L'art. 10 del d.lgs 28/2010 sulla mediazione civile ha stabilito, proprio per evitare questo esito sfavorevole, che le dichiarazioni rese dalle parti nel corso del procedimento non possono essere utilizzate nel giudizio promosso a seguito del fallimento del tentativo di conciliazione.

#### **c) Sospensione della riscossione durante la fase di mediazione tributaria**

La presentazione del reclamo non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato. Tuttavia anche nell'ambito del procedimento amministrativo disciplinato dall'art. 17 bis del d.lgs. 546/92, per sua natura funzionale al riesame ed eventuale rideterminazione della pretesa, il contribuente può chiedere la sospensione degli effetti dell'atto, istanza che può essere accolta.

Tra gli atti reclamabili vanno inclusi anche gli atti impositivi (che concentrano in un solo atto la funzione impositiva e quella esattiva) per i quali l'attualità del pregiudizio deve ritenersi *in re ipsa*. Il periodo di sospensione degli effetti dell'atto non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione. E' chiaro che se rigettata, l'istanza cautelare può essere riproposta in sede giurisdizionale anche se non era stata inserita nel reclamo. Una



cosa certa è che dopo il rigetto dell'istanza di sospensione e fino a quando non sarà avviata la procedura del contenzioso tributario il contribuente in quella fase non gode di tutela giurisdizionale.

#### **d) Trattazione dell'istanza**

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 17-*bis*, la Direzione provinciale o regionale competente, presso cui è stato presentato il reclamo, provvede alla trattazione dell'istanza *“attraverso apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”*.

Dato il nesso che sussiste tra detto articolo e il ricorso giurisdizionale, deve ritenersi che trova applicazione l'art. 10 del d. lgs. 546/92, sebbene non espressamente richiamato, soprattutto nella parte in cui è prevista come parte in giudizio, l'Ufficio centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'art. 71 d.lgs. 300/99. Dal combinato disposto delle due norme consegue che l'istanza di mediazione va presentata alla direzione che ha emanato l'atto impugnato.

Si deve poi ritenere, in ossequio al principio costituzionale di imparzialità e buon andamento e di leale collaborazione e buona fede, sanciti dallo statuto dei diritti del contribuente, le articolazioni degli uffici e l'intera organizzazione dell'amministrazione finanziaria sono tenuti a trasmettere agli uffici competenti le istanze formulate dai privati ricevute da uffici non competenti.

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.

In relazione agli atti emanati da quest'ultimo, è necessario far riferimento al comma 10 dell'art. 5 del regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle Entrate in base al quale in sostanza, per il contenzioso relativo agli atti emessi dal centro operativo di Pescara, nello svolgimento delle attività di controllo e di accertamento di cui all'art. 28 d.l. 78/2010, è parte nel processo davanti alle Commissioni Tributarie e

quindi competente a ricevere l'istanza di mediazione, la Direzione alla quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso.

Per il contenzioso che deriva dallo svolgimento di tutte le altre attività, attribuite al centro operativo di Pescara (gestione dei crediti di imposta previsti da leggi speciali, gestione dei rimborsi e controlli dei contribuenti non residenti in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi) è esso stesso parte nel processo davanti alle Commissioni Tributarie e quindi l'istanza di mediazione va notificata direttamente a detto centro.

La notifica del reclamo produce gli stessi effetti sostanziali e processuali dell'atto introduttivo di un giudizio; in particolare rispetto a questi ultimi l'interruzione del decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto; la equivalenza della notifica del reclamo con la notifica del ricorso.

#### **e) Proposta di mediazione dell'Agenzia delle Entrate**

Accertata la ammissibilità del reclamo e verificata l'impossibilità di procedere all'annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta, anche in assenza di una motivata proposta di mediazione formulata dal contribuente, la sussistenza dei seguenti presupposti per l'eventuale proposta di mediazione individuati dal comma 8 dell'art. 17 bis:

1. *incertezza delle questioni controverse;*
2. *il grado di sostenibilità della pretesa;*
3. *economicità dell'azione amministrativa.*

Poiché la finalità del procedimento di mediazione è quella di consentire un esame preventivo della controversia, al fine di evitare un inutile e dispendioso contenzioso e di realizzare la giusta imposizione, in sede di valutazione della sussistenza dei requisiti per procedere alla proposta di mediazione, l'Ufficio deve tener conto del grado di sostenibilità della controversia. Tale valutazione preventiva deve essere condotta con l'intento di giungere alla mediazione quando, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano

ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

Per quanto riguarda in particolare l'incertezza della questione controversa occorre ricordare che nel sistema giuridico italiano non trova applicazione il principio del precedente giurisprudenziale tipico del sistema di common law in base al quale una sentenza può esplicare effetti anche su soggetti che non sono state parti del giudizio. L'art. 2909 cod. civ. stabilisce che l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa.

Tuttavia questo principio è stato mitigato con la modifica dell'art. 360 bis c.c. che ha previsto la inammissibilità del ricorso quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa.

Ne consegue che anche in relazione a questioni di diritto è individuabile una certezza rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato dalla Cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso potrebbe essere effettivamente dichiarato inammissibile dalla Cassazione.

In sintesi una volta presentata l'istanza l'ufficio valuta la sussistenza o meno dei presupposti e la fondatezza dei motivi di contestazione dell'atto impugnato.

Se non sussistono i presupposti per l'annullamento dell'atto impugnato l'ufficio valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente; in assenza di proposte valuta comunque la possibilità di giungere ad un accordo di mediazione.

A tal fine, se del caso, dopo aver invitato il contribuente al contraddittorio può formulare –se ne ravvisa i presupposti- una motivata proposta di mediazione.

Qualora non sussistano i presupposti per una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio formula una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate.

## CAPO IV

### DEFINIZIONE DELLA PROCEDURA

#### **a) l'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 d.lgs 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 D.lgs 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.

In caso di accoglimento del reclamo non è previsto alcun rimborso delle spese sostenute per la procedura. Infatti l'art. 17 bis comma 10 prevede che le spese del reclamo assumono rilevanza soltanto in caso di introduzione della successiva fase giurisdizionale.

#### **b) il diniego**

In assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto o per la conclusione

della mediazione, l'ufficio comunica entro 90 giorni dal ricevimento del reclamo al contribuente il provvedimento di diniego, che può essere disposto in due casi:

- mancanza dei presupposti per procedere all'annullamento dell'atto
- mancanza dei presupposti per concludere la mediazione.

Nel provvedimento devono essere esposte le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria e 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.

### **c) spese del reclamo**

Come si è detto in caso di accoglimento del reclamo non è previsto alcun rimborso per le spese sostenute per la procedura. Invero l'art. 17 bis comma 10, prevede che le spese del reclamo assumano rilevanza soltanto in caso di introduzione della successiva fase giurisdizionale. L'accoglimento del reclamo pertanto non comporta alcuna riduzione dei costi per il contribuente rispetto all'ordinario annullamento dell'atto impugnato in sede giurisdizionale: l'unico risparmio è il contributo unificato per la introduzione del giudizio. Qualche problema di costituzionalità si può porre.

## **CAPO V**

### **LA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO**

Trascorsi novanta giorni, **a cui non si applica la sospensione feriale dei termini**, dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione regionale o provinciale o del Centro operativo, senza che sia stata conclusa la mediazione ovvero che sia intervenuto l'accoglimento, anche parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di trenta giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente, a cui invece si applica la sospensione feriale dei termini.

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.

## CONCLUSIONI

Malgrado le critiche formulate, l'art. 17 bis è ormai legge dello Stato e se non sarà abrogato dovrà essere applicato salvo eventuali profili di ricorso alla Corte Costituzionale.

Cogliamo comunque gli aspetti positivi.

E' stato detto da autorevoli esponenti del mondo politico istituzionale che il fisco soprattutto ora tartassa i cittadini onesti e che alcuni accertamenti sono al limite della legalità per non parlare poi della esecutività di tutti gli accertamenti.

Un riesame obbligato da parte di strutture certamente più qualificate ed auspicabilmente più autonome all'interno della stessa Agenzia può creare certamente una maggiore dialettica tra gli stessi uffici e un confronto che può indurre a valutazioni più ponderate. Tutto è riposto quindi nella corretta applicazione della normativa che ho cercato sinteticamente di spiegare.

Angelo Gargani