

# Il Processo Tributario. Il reclamo e la mediazione.

# I riferimenti normativi

- **RIFERIMENTI NORMATIVI**
  - **RIFERIMENTO NORMATIVO DI BASE**
    - **ART. 17 BIS D.LGS. 546/1992**, introdotto dall'art. 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98
    - In tale articolo a sua volta si richiamo:
      - **altre disposizioni del contenzioso tributario** (D.lgs. 549/1992); in particolare gli articoli: 12: «**assistenza tecnica**» e «**valore della lite**»; 18: contenuto del «**ricorso**»; 19: «**atti impugnabili**»; 20: «**proposizione del ricorso**»; 21: «**termine per la proposizione del ricorso**»; 22: «**costituzione in giudizio del ricorrente**» (in particolare il comma 4) e soprattutto l'art. 48: «**conciliazione giudiziale**» ed in particolare l'art. 48 del d.lgs. 546/1992 che disciplina la conciliazione giudiziale.
  - **RIFERIMENTI DI PRASSI MINISTERIALE:**
    - Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012;
    - Circolare n. 33/E del 3 agosto 2012;
    - Circolare n. 49/T del 28 dicembre 2012

# L'inquadramento giuridico e la ratio degli istituti (RECLAMO e MEDIAZIONE)

- Dalla lettura dell'art. 17 bis emerge che il **RECLAMO** è un'istanza di contenuto identico al ricorso ma collocata **in sede amministrativa** come **condizione di ammissibilità del ricorso** stesso ed avente finalità deflattive del medesimo;
- La **mediazione** è invece un contenuto ulteriore e facoltativo del reclamo: è in facoltà del contribuente inserire nell'istanza di reclamo anche una proposta di mediazione con medesima finalità deflattiva del contenzioso;
  - Se il reclamo contiene anche la proposta di mediazione, in caso di sua perfezione, l'istituto si configura come un **accordo amministrativo stragiudiziale**
- **RATIO** degli istituti
  - Deflazionare il contenzioso tributario creando un filtro procedurale amministrativo ove attraverso il contraddittorio ente - contribuente si stimola la soluzione stragiudiziale delle liti; tutto ciò in un'ottica di quella che è stata definita **TAX COMPLIANCE**

# Il reclamo

- Il reclamo in sé, prescindendo dalla mediazione, poiché ha contenuto identico al ricorso si atteggia, in sostanza, ad una richiesta di **annullamento totale o parziale dell'atto** e, quindi, ad un'istanza di **AUTOTUTELA**; se ciò è, allora:
  - Il reclamo proceduralizza l'istituto dell'**autotutela** che **da discrezionale diventa doverosa**; e difatti per effetto del nuovo istituto la risposta all'istanza di autotutela è ora:
    - Scritta;
    - Motivata;
    - Assoggettata a precisi limiti temporali
- In conclusione l'istituto presenta, potenzialmente, una «**duplice anima**»:
  - **Stragiudiziale**, nelle forme dell'autotutela o dell'accordo, a seconda che vi sia o meno mediazione;
  - **Giudiziale**, poiché, come vedremo, in caso di esito negativo dell'autotutela o della mediazione, il reclamo diviene automaticamente, *ope legis*, **RICORSO**.

# I rapporti con gli altri istituti deflattivi

- AUTOTUTELA e ACCERTAMENTO CON ADESIONE:
  - OBBLIGATORIETA':
    - Al ricorrere di alcuni requisiti (che vedremo) il **contribuente** ha l'obbligo di formulare reclamo e la mediazione e l'**ufficio** ha l'obbligo di riscontrarla e di rispondere in modo espresso;
    - Gli istituti deflattivi classici, invece, non sono obbligatori e ciò tanto per il contribuente che per l'A.F.
- ACCERTAMENTO CON ADESIONE (in questo caso il parallelo è con la **mediazione tributaria**):
  - La mediazione ha un **contenuto più ampio**; e ciò in un duplice senso:
    - La mediazione non è limitata agli avvisi di accertamento ma a tutti gli atti provenienti dall'AGENZIA DELLE ENTRATE;
    - Può avere ad oggetto qualsiasi questione e non solo quelle di carattere estimativo (ad es.: difetti di notifica, di motivazione, ecc.)
    - **Obbligo di motivazione qualificata in capo all'ufficio** (comma 8 art. 17 bis): nel procedimento di mediazione, le valutazioni dell'ufficio devono fondarsi su **tre criteri specifici**:
      - Incertezza delle questioni controverse
      - Grado di sostenibilità della pretesa
      - Economicità dell'azione amministrativa

# Continua ... i rapporti con gli altri istituti deflattivi

- TRATTAMENTO SANZIONATORIO:
  - In caso di perfezionamento della mediazione le sanzioni si riducono al **quaranta per cento**
    - In caso di ACQUIESCENZA (art. 15 D. lgs. 218/1997) o ACCERTAMENTO CON ADESIONE invece la riduzione è maggiore ed è pari ad **un terzo**
- RAPPORTI CON LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE
  - Per le controversie per le quali è obbligatorio il reclamo, la **mediazione è istituto alternativo alla conciliazione giudiziale** (art. 17 bis, comma 1)
  - Pertanto la mediazione, sebbene riferita alla fase amministrativa, sostituisce la conciliazione, assorbendone la funzione.
- RAPPORTI CON LA MEDIAZIONE CIVILE
  - In ambito civile la mediazione è sempre esperibile, in quanto si verte in tema di DIRITTI DISPONIBILI; in ambito tributario, dove vige il principio di **INDISPONIBILITA' DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA**, la mediazione è ammessa soltanto dove la legge la prevede

# L'ambito di applicazione

- Il legislatore ha individuato, sulla base di specifici criteri, una tipologia di controversie in relazione alle quali il **ricorso deve essere preceduto da una fase preliminare di carattere amministrativo**
- **CRITERI DI INDIVIDUAZIONE:**
  - TIPOLOGIA DELL'ATTO IMPUGNATO
  - PARTE RESISTENTE NELL'EVENTUALE GIUDIZIO;
  - VALORE DELLA CONTROVERSIA

# Continua ... L'ambito di applicazione

- Per individuare le tipologie di atti cui applicare i nuovi istituti si devono prendere in considerazione **quattro riferimenti normativi**:
  - Comma 1 art. 17 bis:
    - Atti emessi dall' Agenzia delle Entrate
  - Comma 3 art. 17 bis:
    - Gli atti devono indicare un valore determinato
  - Comma 6 art. 17 bis:
    - Rinvia, fra gli altri, all'art. 19 del D. Lgs. 546/1992
  - Art. 23 quater del D.L. 65/2012
    - A partire dal 1° dicembre 2012 l' Agenzia del Territorio è incorporata nell' Agenzia delle Entrate
- Dal combinato disposto degli articoli citati emerge che gli atti oggetto di reclamo e mediazione sono **tutti gli atti indicati nell'art. 19 emessi dall' Agenzia delle Entrate inclusi gli atti dell' Agenzia del Territorio purchè di valore determinabile ai sensi dell'art. 12, comma 5** (quindi sono esclusi, ad esempio gli atti relativi alle operazioni catastali di attribuzione di rendita, perché non si menziona alcuna imposta)

# Continua ... L'ambito di applicazione

- **ATTI ESCLUSI:**
  - Cartella di pagamento;
  - Iscrizione di ipoteca sugli immobili;
  - Fermo di beni mobili registrati;
  - Qualsiasi altro atto che non provenga dall'Agenzia delle Entrate nella organizzazione più ampia assunta a partire dal 1° dicembre 2012
  - Atti di recupero degli **aiuti di stato** (esclusione ex lege: art. 17 bis, comma 4)
  - Controversie di **valore indeterminabile**
    - **Esempi**
      - diniego di iscrizione o cancellazione dall'Anagrafe Unica delle Onlus
      - Le controversie aventi ad oggetto la spettanza di un'agevolazione
  - Controversie di valore superiore ai 20.000,00 euro;
  - Atti non impugnabili
  - Atti notificati prima del 1° aprile 2012
- **VALORE DELLA CONTROVERSIA**
  - Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento alle **controversie di valore non superiore a ventimila euro**
  - Per valore della controversia si rinvia all'art. 12, comma 5

# L'ISTANZA DI RECLAMO/MEDIAZIONE

## ● PREMESSA

- Con l'istanza in esame il contribuente:
  - Sottopone in via preventiva all'Agenzia delle Entrate i motivi per i quali intende chiedere al Giudice tributario **l'annullamento totale o parziale dell'atto**;
  - **Può** anche formulare una motivata **proposta di mediazione** competente della rideterminazione dell'ammontare della pretesa
- La notifica dell'istanza determina la data a partire dalla quale decorre un **termine dilatorio (novanta giorni)** per l'instaurazione della controversia
- Durante tale termine (90 gg) si svolge una fase amministrativa di esame preliminare della controversia il cui scopo è quello di consentire, all'Agenzia e al contribuente, se sussistono i presupposti per una **risoluzione stragiudiziale della lite**
- Al procedimento si applicano le disposizioni di cui all'art. 48 che disciplina la **conciliazione giudiziale**

# Il contenuto dell'istanza

- Dalla disposizione contenuta nell'articolo 17 bis, comma 9 per cui «decorsi 90 gg senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, **il reclamo produce gli effetti del ricorso**» si desume:
  - I motivi di fatto e di diritto esposti nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso (**contenuto identico a quello del ricorso**);
    - L'eventuale proposta di mediazione potrà, invece, essere formulata in forma libera
  - **Il ricorso non potrà essere integrato**: l'integrazione dei motivi è ammessa esclusivamente quando «resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione» (art. 24, comma2);
  - Il **ricorso depositato** nella segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere **conforme** a quello consegnato o spedito alla Direzione con l'**istanza** a pena di **inammissibilità** dello stesso

# L'imposta di bollo e il contributo unificato

- Il contributo unificato per il reclamo (con o senza proposta di mediazione) è dovuto **al momento del deposito nella Segreteria della CTP**, decorso il termine di 90 giorni previsto dal comma 9 o il termine più breve nel caso di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo stesso
- L'istanza presentata all'Ufficio **non** è assoggettabile all'imposta di bollo
  - Si ritengono compresi nell'esenzione oltre all'istanza anche gli **atti prodotti nell'ambito del procedimento** (così ad es. la procura conferita al difensore)

# Gli atti e i documenti da allegare all'istanza

- Riguardo gli atti e documenti da allegare, in considerazione del richiamo fatto dall'art. 17 bis all'art. 22, si applica anche all'istanza il comma 4 di tale articolo, il contribuente allega:
  - Copia dell'atto impugnato;
  - Copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo e di eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della CTP con il proprio fascicolo di causa, per provare in giudizio la fondatezza delle eccezioni sollevate avverso l'atto impugnato

# Le notificazioni e l'ufficio cui presentare l'istanza

## ● LE NOTIFICAZIONI

- Trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 16, commi 2 e 3, del D.Lgs. 546/1992 e, quindi:
  - Ufficiale giudiziario;
  - Consegna diretta all'Agenzai che ne rilascia ricevuta
  - A mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento
    - In tal caso ai fini del computo dei termini di 60 gg per l'impugnazione fa fede la **data di spedizione**
- L'istanza di mediazione va presentata alla **Direzione Provinciale dell'Agenzia dell'Entrate** che ha emanato l'atto o non ha emanato l'atto richiesto

# I termini di presentazione

- L'istanza va notificata:
  - Entro 60 gg. dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare;
  - Nel caso di **rifiuto tacito** opposto ad una domanda di rimborso dopo il 90° giorno dalla domanda di rimborso e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto
  - Anche in questo caso la presentazione di **istanza di accertamento con adesione** sospende di 90 giorni il termine per l'eventuale successiva presentazione istanza di reclamo
    - Si applica inoltre in questo caso (accertamento con adesione) la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale (1° agosto - 15 settembre)
  - La **sospensione feriale** non si applica invece nel corso della procedura di reclamo/mediazione, trattandosi di **fase amministrativa e non processuale**

# Gli effetti processuali della presentazione dell'istanza

- Se il reclamo non viene accolto e la mediazione non riesce allora la presentazione equivale a PROPOSIZIONE DEL RICORSO e il termine di 30 GIORNI per instaurare la controversia innanzi alla CTP mediante il deposito del ricorso («COSTITUZIONE IN GIUDIZIO») va calcolato a partire dal giorno successivo:
  - A quello di compimento del 90 giorni dalla presentazione dell'istanza se non è stato notificato alcun provvedimento ovvero non è stato formalizzato l'accordo;
  - A quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei 90 gg.;
  - A quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso dei 90 gg, accoglie parzialmente l'istanza

# La sospensione della riscossione

- La presentazione dell'istanza, così come la proposizione del ricorso, non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato;
- In questo caso però la sospensione è AMMINISTRATIVA e va chiesta alla Direzione:
  - Unitamente all'istanza;
  - O con atto separato
- Il periodo di sospensione non può comunque protrarsi oltre il periodo necessario alla mediazione
- All'eventuale esito negativo della mediazione consegue ovviamente l'iscrizione a ruolo o l'affidamento diretto all'Agente della riscossione

# L'accordo di mediazione

- Occorre operare una distinzione:
  - Se l'istanza presentata dal contribuente contiene altresì una motivata proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa che presenti i presupposti per l'accoglimento integrale, lo stesso Ufficio può invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione;
  - In mancanza di proposta formulata nell'istanza l'Ufficio può:
    - notificare una proposta motivata di mediazione completa di rideterminazione della pretesa tributaria
    - Invitare il contribuente al contraddittorio

# La conclusione e il perfezionamento della mediazione

- La **conclusione** dell'accordo di mediazione individua il momento a partire dal quale decorre il termine per effettuare il **pagamento** che realizza il **perfezionamento della mediazione** (al pari di quanto avviene nella conciliazione giudiziale);
  - La conclusione in caso di contraddittorio avviene con la sottoscrizione del verbale di mediazione;
  - Negli altri casi vale la regola della proposta e dell'accettazione
- La procedura di mediazione si perfeziona con:
  - Il versamento dell'intero importo dovuto;
  - Ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale (otto rate trimestrali);
    - Se non vengono pagate rate successive l'accordo costituisce di per sé titolo esecutivo di riscossione

Effettuato entro **venti giorni** dalla conclusione dell'accordo di mediazione

# Le criticità

- Alcuni autori in DOTTRINA sostengono che l'obbligatorietà del procedimento comprometta il **principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria**
- La procedura può essere instaurata entro 60 gg dalla notifica dell'atto; il contribuente può anche proporre istanza di accertamento con adesione; la mediazione può durare altri 90 gg; la conseguenza è un'**abnorme dilatazione dei termini per adire l'Autorità Giudiziaria**, sino a far sorgere dei possibili profili di **illegittimità costituzionale** dell'art. 17 bis per violazione dell'art. 111, comma 2, Cost. relativo alla **ragionevole durata del processo**
- La mancata previsione dell'alternatività rispetto all'**ACCERTAMENTO CON ADESIONE** rischia di far evolvere in una sostanziale **DUPLICAZIONE**
- La sospensione dell'atto è rimessa ad una delle parti del rapporto e, quindi, non è garantita la **TERZIETA'**, come nel processo e, quindi, nessuna tutela per un'eventuale ingiusto diniego di sospensione;

# Continua ...Le criticità

- **Dubbi di legittimità costituzionale** per violazione del **diritto di difesa** (art. 24 Cost.) laddove il contribuente (anche in ipotesi di censure dell'atto che difficilmente potranno essere oggetto di mediazione: es.: difetto di motivazione, difetto di notifica) è costretto comunque a presentare reclamo;
- Altro profilo di illegittimità costituzionale, sempre per violazione dell'art. 24 Cost, risiede nel fatto che il contribuente si vede costretto a scoprire le carte della propria difesa (è un gioco in cui uno dei giocatori è costretto a giocare a carte scoperte)
- Incoerenza sistemica a proposito della **sospensione feriale** dei termini che è ammessa nell'accertamento con adesione ma non per il reclamo/mediazione;
- Irragionevolezza dell'esistenza di una soglia
- Il reclamo come rimedio impugnatorio contro atti dovrebbe essere affidato ad organi terzi ma in realtà le strutture autonome di cui parla la norme non esistono (in realtà si tratta di uffici legali ma sempre dell'Agenzia)

# Continua ...Le criticità

- Paventata illegittimità costituzionale sulla base delle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte Cost. in merito ai **motivi che possono legittimamente differire l'azione giudiziaria** che ricorrono allorchè vi siano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia
- PRECEDENTI
  - La Consulta ha dichiarato incostituzionale la previsione di legge che subordinava l'azione giudiziaria per il rimborso dell'imposta al previo ricorso gerarchico al ministero delle Finanze (sentenza n. 406 del 23 novembre 1993)
    - In questo caso la Corte ha ritenuto che non ricorrevano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia tali da legittimare il differimento dell'azione giudiziaria
  - Lo stesso principio è stato affermato con le sentenze n. 360 del 27 luglio 1994 e n. 56 del 24 febbraio 1995 relativamente all'**imposta sugli spettacoli** e all'abrogata **tassa annuale sulle società**