



OPEN DAY CONCILIAZIONE

1. Premessa

La mediazione è *“l’attività, comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia, anche con formulazione di una proposta per la risoluzione della stessa”*.

L’istituto quindi, è stato introdotto nell’ordinamento italiano con il chiaro intento di decongestionare la domanda di giustizia.

Il legislatore ha introdotto l’istituto della mediazione anche in materia tributaria.

In questo settore però, a differenza dell’ambito civile, in cui la mediazione interessa diritti disponibili, la “mediazione” ha ad oggetto diritti indisponibili: il diritto dello Stato di incassare dai contribuenti le imposte dovute in base alla loro capacità contributiva al fine di concorrere alle spese pubbliche.

Non vi è dubbio quindi che il carattere indisponibile del diritto oggetto di “mediazione” abbia necessariamente condizionato la struttura di questo istituto, differenziandolo da quello applicato in ambito civile.

In particolare, in ambito tributario, l’attività finalizzata alla ricerca di un accordo amichevole per la composizione di una controversia non è stata devoluta ad un soggetto **terzo** imparziale, bensì allo stesso soggetto che ha emanato l’atto che ha fatto insorgere la controversia, anche se ad una struttura interna dell’Agenzia delle Entrate diversa da quella che ha emanato detto atto.

Questa particolare struttura della *“mediazione tributaria”*, rende l’istituto più simile ad un ricorso amministrativo, ovvero ad un procedimento gerarchico improprio, piuttosto che ad una mediazione, e il nome che è stato attribuito a questo istituto ha contribuito inizialmente ad alimentare una grande polemica ed una protesta, da parte dei Contribuenti e dei Professionisti per la mancanza di << terzietà >> del soggetto a cui è devoluto il riesame della controversia.

L’attività di riesame, dell’atto oggetto di reclamo, da parte di un altro Ufficio, generalmente l’Ufficio legale, della stessa Agenzia delle Entrate ha quindi lo scopo di comporre la controversia tra Erario e Contribuente senza dover fare ricorso ad un organo giurisdizionale.

In questo senso quindi, il reclamo deve essere inteso come strumento deflattivo del contenzioso tributario.

Questo istituto tuttavia, non toglie comunque al Contribuente il diritto di ricorrere ad un organo giurisdizionale nel caso in cui la controversia non venisse risolta in sede amministrativa, senza aggravio di costi rispetto alla procedura prevista per le controversie escluse dalla mediazione.

2. Normativa di riferimento

L’articolo 17-bis del DLgs. N. 546/1992, introdotto dall’art. 39, comma 9. D.L. 98/2011, disciplina l’Istituto del reclamo, finalizzato all’ottenimento dell’annullamento totale o parziale dell’atto emesso dall’Agenzia delle Entrate, ed è applicabile ai soli atti notificati dal 1° aprile 2012, per tutte le liti aventi un valore non superiore a 20.000 euro.

Attraverso il reclamo è stato reso obbligatorio un riesame in sede amministrativa dell’atto emesso dall’Agenzia delle Entrate tramite la presentazione, alla competente Direzione Provinciale cui



appartiene l'Ufficio che ha emesso l'atto, di un'istanza che deve possedere, tutti i requisiti di forma e contenuto prescritti per il ricorso da presentare in sede giurisdizionale.

Il procedimento amministrativo che si apre a seguito della presentazione del reclamo, si può concludere con l'annullamento dell'atto oggetto di reclamo o con una mediazione, la cui proposta può essere avanzata sia dal contribuente che dall'Ufficio.

L'atto di reclamo presentato dal contribuente quindi, solo in via eventuale può contenere una proposta di mediazione.

Qualora la lite dovesse essere definita tramite mediazione, vengono applicati gli stessi benefici contemplati dall'art. 48 del DLgs 546/92 in tema di conciliazione giudiziale, consistenti nella possibilità vedersi ridurre la pretesa dell'Ufficio e nella riduzione delle sanzioni al 40%.

Al riguardo però, è bene sottolineare, vi sono rilevanti le differenze tra gli effetti dei due istituti in termini di riduzione delle sanzioni, in quanto, con la mediazione si può ottenere la riduzione della sanzione anche se rimane invariato l'importo della maggiore imposta accertata.

La mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale (con un massimo di otto rate trimestrali), effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

In caso di mancato perfezionamento della mediazione, l'atto originario avverso il quale è stato prodotto reclamo, continua a produrre effetti.

In tal caso, il contribuente può decidere: a) di agire in giudizio, ovvero b) di desistere dal contenzioso.

Decorso 90 giorni, senza che sia stato notificato l'accoglimento totale o parziale del reclamo, lo stesso produce, automaticamente, gli effetti della notifica del ricorso.

Pertanto, qualora non sia adottato un provvedimento di accoglimento totale o formalizzato un accordo di mediazione, entro il termine di novanta giorni, il reclamo produce gli effetti del ricorso e il contribuente, se intende costituirsi, deve farlo nei successivi 30 giorni.

Il ricorso depositato dal contribuente in Commissione Tributaria prima del decorso del termine di 90 giorni dalla presentazione del reclamo, è improcedibile.

L'improcedibilità può essere eccepita solo dall'Ufficio, in sede di costituzione in giudizio; in tal caso, il Presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.

Durante la fase del riesame amministrativo dell'atto oggetto di reclamo, la riscossione e il pagamento delle somme in esso contenute sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio (ossia fino al decorso di 90 giorni dalla notifica del reclamo).

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

Se non si ottiene l'annullamento dell'atto o se non si sottoscrive un atto di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Se la mediazione non viene stipulata, la sospensione della riscossione cessa quando inizia a decorrere il termine per la costituzione in giudizio, quindi dal 91° giorno successivo alla notifica del reclamo.



3. Profili di criticità e spunti di riflessione

Rispetto alla sua versione originaria, a seguito delle modifiche apportate dalla legge di Stabilità 2014, l'attuale disciplina del reclamo è stata certamente migliorata in quanto, nella versione attuale:

- 1) è stata introdotta la sospensione legale della riscossione e del pagamento in pendenza di reclamo ;
- 2) si è passati dalla inammissibilità alla improcedibilità del ricorso depositato prima del decorso dei 90 giorni dalla presentazione del reclamo.

Nonostante le importanti modifiche sopra sintetizzate, l'istituto presenta ancora dei profili di criticità che penalizzano il Contribuente.

3.1 Refusione delle spese

Mi riferisco in particolare al meccanismo previsto per il rimborso delle spese sostenute per la procedura.

Al riguardo, il comma 10 dell'articolo 17 bis del D.lgs. n. 546/92 prevede che *“Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è 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”*.

L'articolo 17 bis prevede quindi solo un meccanismo di condanna della parte soccombente in giudizio, alla refusione delle spese, aumentate del 50%, in caso di esito negativo della mediazione, ma non prevede alcuna forma di ristoro delle spese sostenute dal Contribuente per contestare l'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate, qualora quest'ultima dovesse annullare in autotutela l'atto precedentemente emesso:

- a) sia in sede di reclamo e quindi prima della instaurazione della fase giudiziaria del procedimento, e
- b) sia dopo che il giudizio sia stato erroneamente introdotto dal Contribuente prima del decorso dei 90 giorni .

In entrambi i casi descritti nelle precedenti lettere a) e b), il Contribuente per ottenere la eliminazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'atto errato, ha dovuto predisporre un reclamo che, è bene sottolineare, anticipa il contenuto del ricorso che verrebbe instaurato nel caso di esito negativo della mediazione o di mancato accoglimento del reclamo, e quindi obbliga il Contribuente a sostenere comunque le spese di consulenza per la redazione dell'atto, come se dovesse procedere subito in Commissione Tributaria Provinciale.

Al riguardo infatti, il comma 9 dell'articolo 17 bis stabilisce 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”*.

Come sottolineato nella circolare 19/03/2012 n. 9/E dell'Agenzia delle Entrate, *“il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a*



quello consegnato o spedito con l'istanza di mediazione. Se l'atto depositato presso la segreteria del Giudice non è conforme a quello consegnato o spedito all'Ufficio con l'istanza di mediazione, il ricorso è inammissibile".

Non si comprende quindi perché, in questi casi, la deflazione del contenzioso tributario attraverso la eliminazione di atti errati emessi dall'Agenzia delle Entrate debba essere fatta a spese del Contribuente.

Si ritiene quindi che il Legislatore debba intervenire su detto argomento e riconoscere al Contribuente il diritto alla refusione delle spese che ha dovuto sostenere per ottenere l'annullamento dell'atto illegittimo emesso dall'Agenzia delle Entrate, senza attivare il processo tributario.

3.2.1 Introduzione dell'obbligo di contraddittorio preventivo ed estensione dell'istituto del reclamo a controversie di valore superiore ad Euro 20.000,00.

L'istituto del reclamo ha il grande pregio di "stimolare" e promuovere l'attività di autotutela da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Si auspica quindi che il Legislatore voglia proseguire l'opera iniziata, attraverso l'introduzione di modifiche migliorative dell'istituto esistente, volte anche a ridurre i costi a carico dei Contribuenti, attraverso l'introduzione dell'obbligo di un contraddittorio preventivo con un Ufficio dell'Agenzia delle Entrate diverso da quello che deve emettere l'atto.

Il contraddittorio preventivo proposto quindi, verrebbe effettuato **prima** e non **dopo** l'emissione dell'atto impositivo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il contraddittorio preventivo non è certo un istituto nuovo nell'ordinamento tributario, ma attualmente è previsto solo in limitati casi (articolo 37 bis DPR 600/72 ed articolo 6 comma 5 della Legge n. 212/2000) ed è effettuato tra il Contribuente e l'Ufficio che deve emettere l'atto impositivo.

Quello che invece verrebbe proposto in questa sede è un contraddittorio con un Ufficio diverso da quello che è deputato ad emanare l'atto, teoricamente non condizionato dalle valutazioni dell'Ufficio procedente, in grado quindi di garantire un riesame delle tematiche nell'ottica di stimolare, qualora ve ne fossero i presupposti, l'impedimento della creazione di atti illegittimi da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tale auspicabile evoluzione dell'istituto del reclamo certamente comporterebbe un maggior carico di lavoro per l'Agenzia delle Entrate nella fase che precede l'emissione dell'atto impositivo, ma tale appesantimento del carico di lavoro dovrebbe trovare un bilanciamento con una riduzione del lavoro causato dal contenzioso tributario.

Sulla base delle considerazioni sopra svolte, sembrerebbe auspicabile quindi che l'istituto del reclamo, rivisto e corretto nel senso sopra riportato, venisse esteso anche alle controversie di valore superiore ai 20.000,00 Euro .