



Il reclamo e la mediazione tributaria

Autore : Edizioni Simone

Data: 22/04/2019

L'ambito di applicazione della mediazione tributaria; gli enti impositori; le cartelle di pagamento; il reclamo.

La **mediazione tributaria** è istituito diverso dalla mediazione disciplinata dal d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28, che opera relativamente alla «conciliazione di una controversia civile e commerciale vertente su diritti disponibili» (art. 2 del medesimo d.lgs. 28 del 2010). L'art. 39, comma 9, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 17bis, rubricato «**Il reclamo e la mediazione**». Tale disposizione — riscritta dall'art.



9, comma 1, lettera i) del d.lgs. 156/2015, in attuazione della Delega fiscale di cui alla L. 23/2014, che ha inserito rilevanti novità — ha introdotto, per i ricorsi di valore non superiore a 20.000 euro e notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, l'istituto obbligatorio del reclamo/mediazione, previsto a pena di improcedibilità degli stessi ricorsi. Tuttavia, prima di vagliare le modifiche apportate all'istituto in rassegna, è opportuno analizzare i tratti caratteristici dello stesso.

Strumento deflativo

Si tratta, infatti, di uno **strumento deflativo del contenzioso**, che, come sappiamo, rappresenta una delle direttrici principali della **riforma fiscale** del 2015, col quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il **contenuto del ricorso**, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della **Commissione tributaria provinciale** nella eventuale fase giurisdizionale.

È in facoltà del **contribuente** inserire nell'istanza anche una **proposta di mediazione**.

L'istituto in commento non determina, dunque, un più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente, dal momento che, come meglio si specificherà in seguito, in caso di mancata conclusione positiva della fase amministrativa della mediazione, la norma considera l'**azione giudiziaria** già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale. Peraltro, il precetto normativo della possibilità, per l'Ente impositore, di esaminare preventivamente le **doglianze** che il contribuente intende proporre innanzi al Giudice tributario, risponde ad esigenze riconosciute come costituzionalmente rilevanti.

In proposito si ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte costituzionale, il legislatore può ritenere opportuno, nell'interesse dello stesso ricorrente, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa, oltre che allo scopo di realizzare la giustizia nell'ambito della Pubblica Amministrazione, anche per evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la **funzionalità del servizio**.

La **deflazione del contenzioso** — che costituisce un obiettivo primario anche per l'Amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 22/E del 26 maggio 2011) — viene in tal caso perseguita in fase amministrativa, prima della eventuale **instaurazione del**



giudizio.

In ogni caso, il **reclamo-mediazione** offre ai contribuenti l'opportunità di rappresentare sollecitamente, in dialogo con l'Ente, le proprie ragioni e di difendersi in sede amministrativa, evitando gli oneri e l'alea del giudizio. Esso consente, ad entrambe le parti del **rapporto tributario**, di affrontare tale fase amministrativa secondo una logica tendente alla sistematica affermazione di soluzioni legittime e trasparenti, rimuovendo eventuali vizi dell'atto impositivo.

Mediazione: caratteristiche

Circa i **tratti distintivi** che caratterizzano la **mediazione** rispetto agli altri **istituti deflativi del contenzioso**, tra i quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, si pone in rilievo il carattere obbligatorio del nuovo istituto per gli atti di valore non superiore a 20.000 euro, che, da un lato, fa obbligo al contribuente che intenda adire il Giudice di presentare preventivamente l'istanza all'Ente impositore e, dall'altro, impone all'Ente di esaminare sistematicamente l'istanza del contribuente e di riscontrarla in maniera espressa, seppur con il distinguo di ogni caso, che esamineremo più avanti.

Con specifico riferimento al ricorso-reclamo, con o senza proposta di mediazione, si osserva, altresì, che l'istituto non ha efficacia limitata agli avvisi di accertamento, ma comprende anche i dinieghi di rimborso e le iscrizioni a ruolo, indirizzando il riesame dell'atto impugnato alla luce dei **motivi del ricorso** — che possono essere diversi dalle questioni trattate in sede di accertamento con adesione — nonché degli orientamenti della giurisprudenza.

Inoltre, nel procedimento di mediazione, le valutazioni dell'Ufficio in merito all'istanza proposta dal contribuente devono fondarsi, per espressa disposizione del comma 5 dell'art. 17bis del d.lgs. 546/1992 che ha riproposto quanto già codificato nella previgente disciplina, su tre criteri specifici, consistenti nella «eventuale incertezza delle **questioni controverse**», nel «grado di sostenibilità della pretesa» e nel «principio di economicità dell'azione amministrativa».

Il **procedimento di mediazione** avvia una nuova **fase amministrativa**, i cui esiti si differenziano anche ai fini del trattamento sanzionatorio, ove si consideri che l'accordo di mediazione comporta la riduzione delle sanzioni al 35% (percentuale abbassata dal d.lgs. 156/2015 rispetto al precedente 40%) e non, invece, la più elevata riduzione, anche se di poco a seguito della accennata modifica, spettante, ad esempio, per acquiescenza all'accertamento; il beneficio della riduzione a un terzo delle sanzioni in



applicazione dell'art. 15 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, consegue, infatti, esclusivamente al pagamento delle somme dovute per acquiescenza all'accertamento «entro il termine per la proposizione del ricorso».

Sul punto in esame, l'Agenzia delle Entrate, con la richiamata Circolare n. 38/E, ha evidenziato che «La disciplina risulta più favorevole per il contribuente sotto un duplice aspetto: le sanzioni sono ridotte al 35 per cento (mentre in precedenza la percentuale era fissata al 40 per cento) ed irrogabili sulla base del minimo edittale previsto dalla legge (e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione)».

Va anche evidenziato che il procedimento di mediazione si svolge su di un piano di sostanziale **parità fra contribuente e ufficio**, peraltro in una situazione in cui entrambi hanno manifestato e documentato in maniera completa e definitiva le proprie posizioni.

Non è prospettabile, in definitiva, una sovrapposizione tra i predetti istituti deflativi, atteso che il procedimento di cui all'art. 17bis del d.lgs. 546/1992 è «proiettato» sul processo tributario e induce il contribuente e l'Ufficio — anche attraverso il rilevato carattere di obbligatorietà — ad anticipare l'esito dell'eventuale giudizio e, quindi, a porre in essere ogni determinazione idonea ad evitare l'**instaurazione di un processo** dall'esito negativo e, comunque, incerto.

Peraltro, la procedura di mediazione in commento, prescritta, come si è visto, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, era stata introdotta, originariamente, in alternativa alla conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del d.lgs. 546/1992. Infatti, in base al previgente comma 1 dell'art. 17bis del medesimo decreto, nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di **mancata conclusione della mediazione**, era esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48. Con le modifiche apportate dalla novella legislativa del 2015, anche le suddette controversie potranno essere definite a seguito di conciliazione giudiziale, istituito, peraltro, anch'esso rinnovato dal d.lgs. 156/2015, con i nuovi artt. 48, 48bis e 48ter, d.lgs. 546/92.

Invero, la stessa Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 38/E, ha rilevato che «Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della **conciliazione**... Non è stata infatti riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione».

Gli atti reclamabili



Una volta esaminati i tratti caratterizzanti l'istituto del reclamo-mediazione, è possibile passare ad un'analisi dello stesso alla luce della novella legislativa di ottobre 2015.

Estensione dell'ambito di applicazione

Il comma 1 dell'art. 17bis del d.lgs. 546/1992, originariamente, disponeva l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi ad oggetto gli «atti emessi dall'Agenzia delle Entrate». L'art. 9, comma 1, lettera i), del d.lgs. 156/2015, ha esteso l'ambito di applicazione del reclamo alle controversie tributarie in cui sono parte gli altri enti impositori. La scelta di ampliare la platea degli enti coinvolti nel procedimento di reclamo si giustifica in base al principio di economicità dell'**azione amministrativa**, preso atto dell'efficacia deflativa riscontrata in relazione al contenzioso sugli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e dell'elevato numero di controversie di modesto valore che caratterizza in generale il **contenzioso tributario**.

Il reclamo diventa, quindi, obbligatorio anche per le controversie tributarie instaurate nei confronti dell'Agenzia delle Dogane e degli enti territoriali. Per quanto concerne gli agenti della riscossione e i soggetti privati di cui all'art. 53 del d.lgs. 446/1997, si evidenzia che il comma 9 del nuovo art. 17bis stabilisce che la disciplina del reclamo si applica solo in quanto compatibile.

Tenuto conto che tali enti non possiedono la disponibilità del **tributo**, si ritiene che il reclamo possa quindi trovare applicazione per le impugnazioni concernenti, ad esempio, **vizi propri delle cartelle di pagamento** ovvero fermi di beni mobili registrati o ipoteche.

Pertanto, il contribuente deve esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19 del d.lgs. 546/1992 e il valore della controversia non sia superiore a 20.000 euro.

Ne deriva che sono oggetto di mediazione le **controversie** relative a:

1. a) **avviso di accertamento**;
2. b) **avviso di liquidazione**;
3. c) provvedimento che irroga le sanzioni;
4. d) ruolo e cartella di pagamento;
5. e) avviso di mora;
6. f) iscrizione d'ipoteca ex 77, d.P.R. 602/1973;
7. g) fermo di beni mobili registrati ex 86, d.P.R. 602/1973;



8. h) atti relativi alle operazioni catastali;
9. i) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
10. l) **diniego o revoca di agevolazioni** o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
11. m) ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Nella disciplina precedente la novella legislativa del 2015, la cartella di pagamento e gli atti di cui alle suriportate lettere e), f), g), h), di norma non emessi dall'Agenzia delle entrate e non riconducibili all'attività della stessa, erano oggetto della disciplina del **reclamo-mediazione**, solo nei casi in cui si eccettava la mancata notifica di un atto presupposto e riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate.

La stessa Agenzia, nella circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, ha ritenuto «**oggetto di mediazione** anche il rifiuto tacito della **restituzione di tributi**, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti,» in quanto, se così non fosse, «tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso si determinerebbe una disparità di trattamento, tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere «decise», di fatto, dall'Agenzia delle Entrate, a seconda che quest'ultima si determini, o meno, a denegare il **rimborso con un provvedimento** espresso.

Va, inoltre, considerato che la previsione della possibilità di **impugnazione** anche in presenza di diniego tacito alla restituzione è ricollegabile alla volontà del legislatore di garantire al contribuente la tutela giurisdizionale dei suoi diritti anche in caso di inerzia da parte dell'Amministrazione.

Appare quindi conforme a tale «ratio» estendere anche alle predette ipotesi la possibilità per il contribuente di concludere la mediazione, evitando l'instaurazione di un giudizio».

Degna di nota è anche la circolare n. 21/D del 24 dicembre 2015 dell'Agenzia delle Dogane, con cui l'Amministrazione, nell'esaminare le novità introdotte dal d.lgs. 156/2015 fornisce importanti precisazioni sull'istituto del reclamo e della mediazione.

Gli atti non reclamabili

Il comma 10 del novellato art. 17bis del d.lgs. 546/1992 statuisce che «Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'art. 47 bis».



Il legislatore ha, quindi, escluso espressamente dalla mediazione, oltre agli atti di valore indeterminabile (eccetto quelli di cui al comma 2 dell'art. 2, d.lgs. 546/92), le controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea, ai sensi dell'art. 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999. Pertanto, sono escluse dalla mediazione tutte le controversie aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato illegittimi, indipendentemente dalla tipologia di atto inerente al caso di specie (ad esempio, atto di recupero, avviso di accertamento, cartella di pagamento), nonché i relativi interessi e sanzioni.

In base al novellato art. 17bis non sono reclamabili le **controversie di valore indeterminabile** ad eccezione di quelle all'art. 2 comma 2 primo periodo.

Gli enti impositori quali parti del giudizio

Come visto in precedenza, l'art. 17bis del d.lgs. 546/1992, che trovava impiego limitatamente alle controversie relative esclusivamente ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, a seguito dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2016 del d.lgs. 156/2015, è applicato anche per gli atti emessi dagli altri **enti impositori**, ovvero dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dell'Agenzia del Territorio, enti locali e, per quanto compatibile, degli Agenti della riscossione e concessionari privati di cui all'albo ex art. 53, d.lgs. 446/97.

Di conseguenza, tra i **requisiti** posti dalla norma in commento vi è la legittimazione processuale passiva di tutti i predetti soggetti nell'eventuale, successivo processo.

Cartella di pagamento

Non è più sussistente, quindi, la problematica relativa all'impugnazione di un atto emesso dall'Agente della riscossione, quale la cartella di pagamento, che nella disciplina previgente rientrava fra gli atti «reclamabili», ma solo nella misura in cui il vizio sollevato dal contribuente avesse avuto riguardo all'attività dell'Agenzia delle entrate.

Ad ogni buon conto, si ripercorre ciò che accadeva in caso di impugnazione della **cartella di pagamento**:

- se il contribuente sollevava contestazioni attinenti esclusivamente a vizi propri della cartella di pagamento — quali, ad esempio, le **eccezioni** relative alla ritualità della notifica — la controversia non era oggetto di mediazione;



- nel caso in cui impugnava la cartella di pagamento sollevando vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle Entrate e la relativa controversia fosse di valore non superiore a ventimila euro, il contribuente doveva preventivamente esperire il procedimento di mediazione;
- qualora il contribuente, in sede di impugnazione della cartella di pagamento, formulasse eccezioni relative sia all'attività svolta dall'Agenzia sia a quella dell'Agente della riscossione, si potevano verificare le seguenti ipotesi così di seguito evidenziate nella su citata circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 19 marzo 2012:« c.1) Il contribuente notifica il ricorso solo all'Agente della riscossione. In questo caso, l'Agente della riscossione ha l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate, considerato che, ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112, «Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite». Intervenendo in giudizio, la Direzione eccepisce, limitatamente alle contestazioni sollevate in relazione all'attività dell'Agenzia, l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 17bis, comma 2, del d.lgs. 546/1992, in base al quale «La presentazione del reclamo (i.e.istanza di mediazione) è condizione di ammissibilità del ricorso.

L'**inammissibilità** è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio». In subordine, la stessa Direzione si difende nel merito, mentre l'Agente della riscossione svolge la propria difesa per quanto concerne i vizi propri della cartella di pagamento, riconducibili quindi alla propria attività, non operando rispetto a questi la previsione di inammissibilità di cui all'art. 17bis, comma 2 del d.lgs. 546/1992; c.2) Il contribuente avvia la fase di mediazione nei confronti dell'Agenzia, senza notificare il ricorso all'Agente della riscossione.

In tale ipotesi, trova applicazione l'art. 17bis del d.lgs. 546/1992, in relazione alle **contestazioni** riguardanti l'Agenzia delle Entrate. Come sarà più diffusamente chiarito, in ipotesi di mancata conclusione favorevole della mediazione, il contribuente potrà valutare l'eventuale **prosecuzione del contenzioso**, mediante la costituzione in giudizio nei termini individuati dal combinato disposto dell'art. 17bis, comma 9, e dell'art. 22 del d.lgs. 546/1992; c.3) Il contribuente notifica il ricorso all'Agente della riscossione e contestualmente avvia la fase di mediazione con l'Agenzia delle entrate. Anche in tal caso trova applicazione il procedimento di cui all'art. 17bis del d.lgs. 546/1992».

Con la novella legislativa, invece, la procedura di mediazione sarà gestita, in caso di eccezioni riguardanti sia l'attività dell'Ufficio che quella dell'Agente della riscossione, da entrambi i suddetti soggetti, con distinto riferimento, si può intuire, all'esame



dei **vizi eccepiti dal contribuente** che competono, rispettivamente, all'uno o all'altro soggetto.

Sul punto, autorevole dottrina (**1**) ha, infatti, sottolineato che «Come sappiamo non è sempre facile, allorquando si impugnano le cartelle di pagamento, individuare il soggetto cui si riferisce il vizio denunciato. In ogni caso è evidente che vi sono circostanze in cui il **difensore** solleva una pluralità di eccezioni e le stesse possono riguardare sia l'ente impositore che l'agente per la riscossione. Rimane quindi da comprendere, dal punto di vista operativo, come saranno gestite tali controversie ed in particolare quelle in cui la parte contribuente è obbligata a presentare il reclamo a **pena di improcedibilità**.

L'**atto impugnato** (o reclamato) rimane infatti uno solo, ma le controparti interessate possono essere più d'una ed i procedimenti da seguire possono avere dinamiche ben distinte ed esiti differenti; il tutto con il rischio che se il vizio riguardante, ad esempio, la tempestività della notifica viene riconosciuto come sussistente da parte dell'agente per la riscossione, l'eventuale iter del reclamo incardinato presso l'ente impositore potrebbe risultare tamquam non esset.

Non vi è dubbio che la formulazione della norma in merito all'applicabilità del **reclamo all'agente** per la riscossione non appare felice («ove compatibile») e sarà foriera di **problemi procedurali**. È facile prevedere, a questo punto, che in tali casi il contribuente proporrà il normale ricorso, attendendo eventualmente specifiche indicazioni da parte della Commissione tributaria provinciale, che — come previsto anche dal novellato comma 3 dell'art. 17bis — se rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore ai novanta giorni dalla proposizione, rinvia la trattazione della causa per consentire l'**esame del reclamo**.»

Peraltro, occorrerà che gli uffici diversi dall'Agenzia delle entrate (Dogane, Territorio, Monopoli, Comuni) organizzino le apposite strutture, distinte e autonome, che dovranno affrontare la procedura di mediazione col contribuente, cosa che non sembra per nulla semplice, in particolar modo con riferimento ai Comuni di piccole **dimensioni**.



Il presente articolo è tratto dal volume edito da Edizioni Simone

**SE VUOI LEGGERLO TUTTO
ACQUISTA IL VOLUME CLICCANDO QUI**

Note:

(1) Cfr. Massimo Conigliaro «Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale per puntare sugli strumenti deflattivi» in Il Fisco n. 31 del 3 agosto 2015, pag. 3029.

Autore immagine: mediazione di [BOKEH STOCK](#)