

**Avv. Nunzio Dario Latrofa**

***“RECLAMO E MEDIAZIONE TRIBUTARIA”***

**Milano, 14 marzo 2013**

**Sala convegni Milano Conference**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## Riferimenti normativi e di prassi:

- Art. 39 D.L. n. 98 del 6 luglio 2011
- Art. 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992
- Circ. A.E. 19/03/2012, n. 9/E
- Ris. A.E. 19/04/2012, n. 37/E
- Circ. A.E. 11/06/2012 n. 22/E
- Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E
- Circ. A.E. 28/12/2012, n. 49/T

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

*L'articolo 17- bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, statuisce che:*

*“Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ...”.*

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.

Tali criteri attengono:

- alla **tipologia di atto impugnato**;
- alla **parte resistente nell’eventuale giudizio**;
- al **valore della controversia**.

La contestuale sussistenza dei requisiti sopra indicati impone a chi intenda proporre ricorso di **esperire preventivamente e obbligatoriamente la procedura di mediazione**.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato

Il comma 1 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi ad oggetto gli ***“atti emessi dall'Agenzia delle entrate”***.

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

# **IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA**

## **AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO**

### **Tipologia di atto impugnato (segue)**

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

- 1) avviso di accertamento;**
- 2) avviso di liquidazione;**
- 3) provvedimento che irroga le sanzioni;**
- 4) ruolo;**
- 5) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;**
- 6) diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;**
- 7) ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Non sono, invece, oggetto di mediazione le controversie concernenti gli altri atti elencati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, i quali, non sono emessi dall'Agenzia delle Entrate**

- 1) cartella di pagamento;**
- 2) avviso di mora di cui alla lett. e) dell'articolo 19, comma 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992;**
- 3) iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del DPR n. 602 del 1973, prevista dalla lett. e-bis) ) del medesimo articolo 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992;**
- 4) fermo di beni mobili registrati, di cui all'articolo 86 del DPR n. 602 del 1973, elencato sub lett. e - ter) dell'articolo 19, comma 1;**
- **5) atti relativi alle operazioni catastali, indicate nell'articolo 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992 (vedasi eccezione di cui alla circolare 49/T del 2012).**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO –

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.**

Se il contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente a vizi propri della cartella di pagamento, la controversia non può essere oggetto di mediazione.

Se il contribuente solleva vizi riconducibili solo all’Agenzia delle entrate, la controversia, se di valore inferiore ai 20.000 euro, deve essere oggetto di mediazione.

Se il contribuente formula eccezioni relative sia all’attività svolta dall’Agenzia sia a quella della riscossione si possono verificare le seguenti ipotesi.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato (segue)

Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.

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.

La Direzione eccepisce l’inammissibilità del ricorso ex art. 17 - bis, che prevede che lo stesso debba essere preceduto dall’obbligatoria presentazione del reclamo; in subordine, si difende nel merito.

L’Agente della riscossione svolge la propria difesa per quanto concerne i vizi propri della cartella di pagamento.



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato (segue)

Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.

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. 17 bis del D. Lgs. n. 546/1992. In caso di esito negativo della mediazione, il contribuente può valutare l’eventuale prosecuzione nel contenzioso, mediante la costituzione in giudizio nei termini di cui al combinato disposto degli artt. 17 bis e 22 d. Lgs. n. 546/1992.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.**

3 - Il contribuente notifica il ricorso all’Agente della riscossione e contestualmente avvia la fase di mediazione con l’Agenzia.

Anche in tal caso trova applicazione il procedimento di cui all’art. 17 - bis del D. Lgs. n. 546/1992.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

Tipologia di atto impugnato (segue)

Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.

### 4 - Rapporto tra reclamo e atti impoesattivi.

Gli atti impoesattivi sono caratterizzati dalla peculiarità di concentrare in un unico atto ed in un unico procedimento i due momenti della determinazione della pretesa impositiva e della sua esazione.

**Problematica:** coordinamento tra istanza di autotutela obbligatoria con l’esecutività dell’accertamento.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO –

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.**

#### 5 - Rapporto tra reclamo e atti impoesattivi.

Il procedimento disciplinato ai fini del reclamo prevede che l’ente impositore debba rispondere entro 90 gg. alle doglianze manifestate dal contribuente, oppure concludere, nello stesso termine, il procedimento di mediazione.

Se il procedimento di mediazione ha esito negativo, l’automatismo del dettato normativo, secondo cui il reclamo produce gli effetti ricorso, risulterebbe confliggente con le disposizioni di cui all’art. 29, comma 1 lett. b) del D.L. 78/2010 che subordinano l’esecutorietà dell’avviso di accertamento al decorso di 60 gg. dalla notifica dell’atto impositivo e che individuano, nei 30 gg. dal termine ultimo per il pagamento, il momento a partire dal quale l’agente della riscossione è legittimato a procedere con l’esecuzione.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.**

#### 6 - Rapporto tra reclamo e atti impoesattivi.

In caso di esito negativo del reclamo, il contribuente potrebbe trovarsi nella condizione di non poter più versare le somme dovute per intervenuto decorso dei termini di pagamento e di subire il rischio della riscossione coattiva, qualora, in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, non operi il termine di sospensione di 180 giorni.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.**

### 7 - Rapporto tra reclamo e atti impoesattivi (la sospensione dell’atto).

La mancanza di un coordinamento tra le norme sugli atti impoesattivi e quelle sul reclamo potrebbe limitare il diritto del contribuente ad ottenere la tutela cautelare nel processo, atteso che l’intervallo temporale necessario per esperire il procedimento di reclamo o di mediazione comporterebbe, inevitabilmente, un’erosione del termine dilatorio di 180 gg. per l’inizio delle procedure esecutive a cura del concessionario della riscossione e, di conseguenza, una riduzione delle concrete possibilità di ottenere la sospensione giudiziale dell’esecuzione dell’atto.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## AMBITO DI APPLICAZIONE DEL RECLAMO –

### Tipologia di atto impugnato (segue)

**Reclamabilità degli atti “impoesattivi” e delle iscrizioni a ruolo: criticità e problematiche sul piano dell’operatività.**

### 8 - Rapporto tra reclamo e atti impoesattivi (la sospensione dell’atto).

L’unico rimedio esperibile sembrerebbe essere quello della sospensione amministrativa della riscossione, peraltro, espressamente richiamata dalla norma sugli atti impoesattivi (art. 29, comma 1, lett. g) del D.L. n. 78/2010).

Si auspica, tuttavia, una rivisitazione dell’istituto adeguandolo all’esigenza di delimitare la discrezionalità dell’amministrazione finanziaria nella valutazione dei requisiti per l’accesso alla sospensione, in modo che il procedimento sia informato al principio costituzionale di imparzialità della Pubblica Amministrazione.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE

Il procedimento è introdotto da una **specificata istanza, formulata dal contribuente nei confronti dell'Agencia e motivata sulla base di elementi di fatto e di diritto che devono coincidere con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso.**

**La mancata attivazione della procedura di reclamo comporta l'inammissibilità del successivo ricorso presentato.**

**I motivi esposti nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso, a pena di inammissibilità;** sotto tale profilo, in applicazione del comma 2 dell'art. 17 bis, è inammissibile il motivo di ricorso, proposto innanzi alla CTP, per il quale non sia stata preventivamente esperita la procedura di mediazione. Ne è consentito integrare (successivamente all'introduzione del giudizio) i motivi di ricorso. **Detta integrazione è consentita solo quando "resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione".** Il ricorso depositato nella segreteria della CTP deve essere conforme a quello consegnato o spedito alla Direzione con l'istanza di mediazione, a pena di inammissibilità dello stesso.



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE (segue)

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

**Nel ricorso vanno indicati:**

- **la Direzione nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo, che è quella** che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto;
- **il contribuente o il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale e l'eventuale indirizzo PEC;**
- **l'atto impugnato e l'oggetto;**
- **i motivi.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE (segue)

Nell'istanza può essere formulata una **motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.**

Nell'istanza va indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento e il valore della controversia.

Considerato che l'istanza proposta dal contribuente ai sensi dell'art.17 bis del D.Lgs. n. 546/1992 anticipa i contenuti del ricorso, dovendo recare i contenuti di quest'ultimo, si ritiene necessario riportare nella stessa istanza il contenuto integrale del (potenziale) ricorso.

L'eventuale proposta motivata di mediazione potrà, invece, essere formulata in forma libera.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE (segue)

All'istanza il contribuente **allega, oltre la copia dell'atto impugnato, anche la copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione ed eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, con il proprio fascicolo di causa, per provare in giudizio la fondatezza delle eccezioni sollevate avverso l'atto impugnato.**

Ciò perché la mediazione è finalizzata a valutare le concrete possibilità di evitare il contenzioso, ragion per cui l'Agenzia deve essere edotta di tutti i documenti che il contribuente potrebbe depositare all'atto della costituzione in giudizio.

Si ritiene, in ogni caso, che la mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisca motivo di rigetto dell'istanza.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE (segue)

Il contribuente, nell'attivare la procedura di reclamo potrà fare una proposta motivata di mediazione della controversia.

L'Amministrazione destinataria del reclamo se non intende accogliere la proposta del contribuente formula una controproposta di mediazione.

**Decorsi 90 giorni se il reclamo non è stato accolto o non si è conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.**

Da tale data decorrono i termini ex artt. 22 e 23 D.Lgs. n. 546/1992, rispettivamente per la costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE (segue)

### Termini di presentazione dell'istanza.

A sensi del comma 6 dell'art. 17 bis del D. Lgs. n. 546 del 1992, al *“procedimento si applicano le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e il comma 4 dell'art. 22, in quanto compatibili”*.

Da ciò deriva che l'istanza va notificata:

- a pena di inammissibilità, **entro 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare**
- nel caso di **rifiuto tacito opposto a una domanda di rimborso, l'istanza può essere proposta dopo il novantesimo giorno dalla domanda di rimborso presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ISTANZA DI MEDIAZIONE (segue)

### Termini di presentazione dell'istanza

Ai sensi del comma 3, dell'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in caso di presentazione di **istanza di accertamento con adesione il termine per la** proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione **è sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione.**

**Al termine di proposizione dell'istanza di mediazione si applicano inoltre le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.**

**La sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre non trova, invece, applicazione nel corso della procedura di mediazione vera e propria, di cui ai commi 7 e seguenti del citato articolo 17-bis, che pertanto deve concludersi entro 90 giorni, trattandosi di fase amministrativa e non processuale.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## EFFETTI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

### Effetti sostanziali della presentazione dell'istanza

La notifica dell'istanza di mediazione interrompe il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto.

La chiamata in giudizio si realizza con la notifica dell'istanza medesima alla competente Direzione.

La costituzione in giudizio e l'instaurazione del rapporto processuale, si produce con il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria del medesimo ricorso che ha costituito parte integrante dell'istanza.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## EFFETTI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA (SEGUE)

### Effetti processuali della presentazione dell'istanza

Art. 17 bis, comma 9, del D.Lgs. n. 546/1992

**Il termine di 30 giorni per instaurare la controversia dinanzi alla CTP competente decorre dal giorno successivo a :**

- quello di compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni accoglie parzialmente l'istanza.

**Nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di trenta giorni decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni.**



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## TRATTAZIONE DELL'ISTANZA (SEGUE)

Successivamente alla presentazione dell'istanza, l'Ufficio procede secondo le seguenti modalità:

- **esame preliminare sulla sussistenza dei presupposti e requisiti fissati dall'art. 17- bis del D.Lgs. n. 546/1992** per la presentazione dell'istanza;
- **verifica della fondatezza dei motivi in base ai quali l'istante contesta l'atto impugnato**, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa;
- se non sussistono i presupposti per un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio **valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente**;
- **in assenza di proposta formulata dal contribuente, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a 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, completa della rideterminazione della pretesa** qualora non si ravvisino i presupposti per la conclusione di 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**;
- **in tutti gli altri casi, l'Ufficio provvede al diniego.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## TRATTAZIONE DELL'ISTANZA (SEGUE)

### L'esame preliminare dell'istanza

L'Ufficio in via preventiva verifica che **l'istanza contenga tutti gli elementi necessari** ai fini della sua trattazione, valutando la configurabilità di motivi di inammissibilità del ricorso giurisdizionale.

E' di ostacolo alla trattazione dell'istanza, in aggiunta alla **tardiva presentazione della stessa**, solo la carenza di quei requisiti che impediscono di attribuire l'istanza al contribuente (esempio, **mancanza di sottoscrizione**) **ovvero che non consentono di individuarne l'oggetto.**

Nei predetti casi l'Ufficio rigetterà l'istanza per assoluta inammissibilità.

**L'assenza di una motivata proposta di mediazione da parte del contribuente, prevista in via eventuale, non costituisce motivo di rigetto dell'istanza.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## TRATTAZIONE DELL'ISTANZA (SEGUE)

### L'esame preliminare dell'istanza

#### L'istanza è improponibile in caso di impugnazioni:

- di valore superiore a ventimila euro;
- di valore indeterminabile;
- riguardanti attività dell'Agente della riscossione;
- riguardanti atti non impugnabili;
- di atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate;
- di atti notificati prima del 1° aprile 2012;
- di rifiuti taciti di rimborso con riferimento ai quali alla data del 1° aprile 2012 siano già decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso;
- riguardanti recupero di aiuti di Stato;
- di provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 (" *Sanzioni accessorie* ") del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
- riguardanti istanze di cui all'art. 22 (" *Ipoteca e sequestro conservativo* ") del D.Lgs. n. 472 del 1997;
- del diniego della chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti prevista dall'art. 39, comma 12 del D.L. n. 98/2011.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## TRATTAZIONE DELL'ISTANZA (SEGUE)

### Accoglimento dell'istanza

Ove le motivazioni dell'istanza giustifichino l'annullamento dell'atto in via di autotutela, l'Ufficio porta a conoscenza del contribuente il provvedimento di accoglimento dell'istanza.

### Valutazione della mediazione.

Accertata l'ammissibilità dell'istanza e verificata l'impossibilità di procedere a un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta attentamente, anche in assenza di proposta formulata dal contribuente, la sussistenza dei seguenti presupposti per la mediazione, individuati dal comma 8 dell'art. 17- *bis* :

- 1) incertezza delle questioni controverse;
- 2) grado di sostenibilità della pretesa;
- 3) principio di economicità dell'azione amministrativa.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE

L'Ufficio, qualora ritenga sussistenti i presupposti per la mediazione, procede sulla base delle seguenti modalità:

- 1) 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 nel modo che risulti più celere ed efficace**, senza bisogno di particolari formalità;
- 2) in **mancanza di proposta formulata nell'istanza**, l'Ufficio, **quando opportuno, comunica una propria proposta motivata di mediazione, completa della** rideterminazione della pretesa tributaria,
- 3) **negli altri casi in cui ritenga possibile esperire la mediazione**, l'Ufficio **invita il contribuente al contraddittorio.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### Il contraddittorio con il contribuente

Nell'ipotesi richiamata *sub 3) valutata favorevolmente la possibilità di una mediazione*, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio, **quando non reputi possibile e/o opportuno** formulare immediatamente una motivata proposta di rideterminazione della pretesa.

**Non sono richieste forme particolari per l'invito, che può essere comunicato al contribuente anche tramite posta elettronica ordinaria.**

Nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell'istanza, **sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218**, è opportuno che **l'Ufficio valuti tutti gli elementi utili per la mediazione, risultanti dagli atti acquisiti**, inclusa l'eventuale proposta di definizione formulata in fase di accertamento con adesione.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### Il contraddittorio con il contribuente

Tra gli elementi oggetto di analisi possono assumere particolare rilevanza:

- **i motivi del ricorso, con i quali il contribuente espone in dettaglio i vizi formali e sostanziali che potrebbe eccepire in sede contenziosa;**
- **l'eventuale indicazione di documenti non disponibili o non esibiti dal contribuente in fase di accertamento con adesione ;**
- **la formazione di un orientamento della Corte di cassazione ovvero della giurisprudenza di merito locale, contrario o favorevole alle posizioni dell'Agenzia.**

L'esito del contraddittorio viene descritto in un apposito **verbale**.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### Riduzione delle sanzioni in caso di mediazione

In caso di **avvenuta mediazione**, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### Le modalità di conclusione dell'accordo

L'accordo si conclude al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del contribuente, di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (comprese le modalità di rateizzazione delle somme dovute).

La sottoscrizione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi. In quest'ultimo caso, per la data di conclusione dell'accordo occorre fare riferimento al momento dell'ultima sottoscrizione.

L'accordo può anche concludersi mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione formulata da una delle parti.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### Le modalità di conclusione dell'accordo.

Nel caso di adesione alla proposta di una delle parti, **il termine di venti giorni per l'effettuazione del versamento delle somme dovute decorre:**

- dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, quando la proposta sia stata formulata dall'Ufficio;
- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta era contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente.

**Una volta conclusa con la sottoscrizione, la mediazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### La sottoscrizione della mediazione

L'accordo di mediazione deve essere firmato dal Direttore provinciale o regionale ovvero da un suo delegato.

In caso di delega rilasciata dal Direttore, il soggetto delegato appartenga all'Ufficio legale.

Il contribuente può sottoscrivere l'accordo personalmente o rilasciare procura speciale al difensore.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

La procedura di mediazione si perfeziona con il **versamento dell'intero importo dovuto**, ovvero della **prima rata in caso di pagamento rateale**, effettuato entro **venti giorni** dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

Il versamento delle somme dovute a seguito dell'accordo 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**.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione pari al sessanta per cento delle somme ancora dovute.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## ACCORDO E PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

**A seguito del perfezionamento la mediazione non è impugnabile in quanto viene meno l'interesse ad agire in giudizio: l'eventuale ricorso sarebbe inammissibile.**

**In assenza del versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata, in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario, avverso il quale il contribuente ha proposto l'istanza, continua a produrre effetti.**

Conseguentemente il contribuente può decidere di:

- **agire in giudizio, costituendosi in giudizio ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992;**
- **desistere dal contenzioso; in tal caso, decorso il termine di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, l'atto oggetto di istanza diviene definitivo e l'Ufficio procede alla conseguente riscossione.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO IN CASO DI ESITO NEGATIVO DELLA MEDIAZIONE

### Il diniego all'istanza.

Nel termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio porta il provvedimento di diniego a conoscenza del contribuente.

Il diniego deve essere opposto in assenza dei presupposti per procedere all'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO IN CASO DI ESITO NEGATIVO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### La costituzione in giudizio del contribuente

**Il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, contemplato dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, inizia a decorrere dal giorno successivo:**

- **a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, qualora non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;**
- **a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;**
- **a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.**

Con riferimento **alla prima delle tre ipotesi sopra elencate, si ribadisce che il termine dei novanta giorni utili per la trattazione dell'istanza (cui non è la sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre, di cui alla legge n. 742/1969 riguardante i termini delle attività processuali) decorre dalla data di ricevimento dell'istanza stessa da parte dell'Ufficio.**

# **IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA**

## **INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO IN CASO DI ESITO NEGATIVO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)**

### **La costituzione in giudizio del contribuente**

**Il deposito del ricorso presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale, a sua volta, deve avvenire entro il termine perentorio di trenta giorni stabilito dall'art. 22, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, cui si applica la richiamata sospensione feriale trattandosi di termine relativo a un atto processuale, qual è l'atto di costituzione in giudizio.**

**Il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito con l'istanza di mediazione, a pena di inammissibilità dello stesso.**

**Resta ovviamente ferma la possibilità per il ricorrente di depositare, successivamente alla costituzione in giudizio, documenti e memorie, anche integrative, ai sensi degli artt. 24 e 32 del D.Lgs. n. 546/1992.**

**La costituzione in giudizio del contribuente realizza il presupposto per il versamento del contributo unificato.**



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO IN CASO DI ESITO NEGATIVO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### La costituzione in giudizio dell'Ufficio

L'Ufficio procede a sua volta a costituirsi in giudizio, richiamando il contenuto dell'atto di diniego.

**Il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992 per la costituzione in giudizio del resistente decorre, a seconda dei casi, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza oppure dal giorno successivo alla data di notificazione del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei novanta giorni.**

Trattandosi di adempimento processuale, anche il termine (ordinatorio e non perentorio) per la costituzione in giudizio del resistente **è soggetto alla sospensione feriale contemplata** dalla legge n. 742/1969.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO IN CASO DI ESITO NEGATIVO DELLA MEDIAZIONE (SEGUE)

### Lo svolgimento successivo della controversia e la disciplina delle spese di giudizio

Successivamente alla costituzione in giudizio delle parti, la Commissione tributaria provinciale procede all'esame della controversia secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992.

In sede di pronuncia della sentenza conclusiva del giudizio, la Commissione tributaria provinciale:

- **condanna la parte soccombente a versare all'altra parte una somma a titolo di rimborso** delle spese del procedimento di mediazione, normativamente fissata nel **cinquanta per cento delle spese di giudizio;**
- la condanna al rimborso **non trova applicazione nei casi di compensazione delle spese** di lite;
- fuori dei casi di soccombenza reciproca, i Giudici possono **compensare, parzialmente o per intero, le spese di lite solo se ricorrono giusti motivi, da indicare esplicitamente nella** motivazione della sentenza.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## TUTELA CAUTELARE E RECLAMO

La Circ. A.E. 9/E del 2012 dispone che la sospensione giudiziale dell'esecuzione ai sensi dell'art. 47 D. Lgs. N. 546/1992 può essere richiesta alla CTP solo in pendenza di controversia giurisdizionale.

In ogni caso, ai sensi dell'art. 2 quarter, comma 1 bis del D. L. 656/1994, *“nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato”*.

**E' dunque, possibile, la sospensione in via amministrativa della riscossione.**

**Si precisa che il periodo di sospensione degli effetti dell'atto non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione.**

Se il procedimento di mediazione avrà esito negativo, seguirà l'iscrizione a ruolo o l'affidamento del carico all'Agente della riscossione e l'immediata revoca della sospensione precedentemente concessa.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E ACCERTAMENTO CON ADESIONE

### Circ. 9/E del 19 marzo 2012

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 ventimila euro, ... ;

Con specifico riferimento all'accertamento con adesione, si osserva, altresì, che **la mediazione non è limitata agli avvisi di accertamento, ma attiene a tutti gli atti impugnabili provenienti dall'attività dell'Agenzia delle entrate**, compresi 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 8 dell'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, 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 RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Il procedimento di mediazione avvia una nuova fase amministrativa, i cui esiti si differenziano anche ai fini del trattamento sanzionatorio, ove si consideri che a seguito dell'accordo di mediazione compete il beneficio della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento e non, invece, la più elevata riduzione spettante, ad esempio, a seguito di acquiescenza all'accertamento.

Il beneficio della riduzione a un terzo delle sanzioni in applicazione dell'art. 15 del decreto legislativo 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".

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE

Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, **il nuovo istituto è alternativo alla conciliazione giudiziale prevista** dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992. In base al comma 1 dell'art. 17 bis del medesimo decreto, infatti, nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di mancata conclusione della mediazione, ***“è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48”***.

# **IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA**

## **RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI**

**Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E – Chiarimenti tra mediazione e definizione agevolata delle sanzioni ex art. 16, comma 3 e 17, comma 2 D. Lgs. n. 472 del 1992.**

Le sanzioni sono irrogate con atto di contestazione o con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica.

**E' ammessa la possibilità di definire la sanzione con il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.**

**La definizione agevolata è sempre esclusa per le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento del tributo, indipendentemente dal procedimento di irrogazione utilizzato.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

Limitatamente all'atto di contestazione notificato a norma dell'art. 16, il comma 4 del medesimo articolo stabilisce che *“se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'art. 18”*.

Dunque a seguito di una sanzione irrogata **con atto di contestazione** è possibile:

1. Definire la sanzione con il pagamento in misura ridotta di un terzo;
2. Presentare deduzioni difensive. In tale ipotesi, l'Ufficio, entro un anno dalla presentazione delle stesse, "irroga, se del caso, sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime";
3. Impugnare l'atto dinanzi alla C.T.P..



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

Qualora opti per l'impugnazione immediata dell'atto di contestazione ovvero per l'impugnazione del provvedimento di irrogazione notificato dall'Ufficio successivamente alle deduzioni difensive e il valore della controversia non superi i 20.000 euro, sussiste l'obbligo di presentare l'istanza di mediazione prevista dall'art. 17 bis D. Lgs. 546 del 1992.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE SANZIONI

In ordine alle sanzioni irrogate contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 472 del 1997, l'autore della violazione può, alternativamente, entro il termine per ricorrere:

- 1) Definire la sanzione con il pagamento nella misura ridotta ad un terzo;
- 2) Impugnare il provvedimento.

Ovviamente, la definizione della sanzione non impedisce l'impugnazione dell'atto impositivo relativamente al tributo - interessi. Se il valore della controversia non supera i 20.000 euro il contribuente deve presentare obbligatoriamente l'istanza di cui all'art. 17 bis del D. Lgs. n. 546 del 1992.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE ED AUTOTUTELA

Circ. 33/E del 2012 illustra le correlazioni tra mediazione e autotutela.

Es. n. 1) Viene notificato un atto di valore complessivo superiore a 20.000 euro.

Interviene successivamente un provvedimento di **autotutela parziale** in pendenza dei termini di proposizione del ricorso, per effetto del quale la controversia risulta di valore non superiore a 20.000 euro. In tal caso, il contribuente che intende proporre ricorso è tenuto comunque a presentare l'istanza di mediazione, considerato che il valore della controversia (al momento dell'impugnazione) non è superiore a 20.000,00 euro.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE ED AUTOTUTELA (segue)

**Es. n. 2) Viene notificato un atto di valore superiore a 20.000 euro.**

Successivamente alla notifica del ricorso giurisdizionale ma prima del deposito di quest'ultimo nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, interviene un procedimento di autotutela parziale che riduce la pretesa tributaria a un valore non superiore a 20 mila euro. Considerato che il valore della controversia al momento dell'impugnazione è superiore alla soglia di 20.000 euro non è possibile presentare istanza di mediazione.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## RAPPORTI TRA MEDIAZIONE E ACQUIESCENZA

### **Circ. 33/E del 2012.**

Es. in data **2 aprile 2012**, un contribuente riceve la notifica di un avviso di accertamento con il quale si richiede il pagamento di un'imposta pari ad **16mila euro**, oltre interessi e sanzioni.

In data **10 aprile 2012**, il contribuente presenta istanza di autotutela e il **14 maggio 2012** effettua il versamento del tributo e delle sanzioni nella misura ridotta ex art. 15 D. Lgs. n. 218/1997.

In data **15 maggio 2012**, non avendo ricevuto comunicazioni in merito alla richiesta di autotutela, a mero titolo cautelativo **notifica istanza di mediazione tributaria** al competente Ufficio.

In forza dell'istanza di mediazione, l'Ufficio provvede all'**annullamento parziale dell'atto**.

Nonostante al punto 6.2 della circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 è stato precisato che *“nel procedimento attivato con la presentazione dell'istanza di mediazione non si applica l'art. 15 del D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218”*, la circolare n. 33/E ritiene in tale ipotesi che **avendo il contribuente effettuato il pagamento prima della notifica dell'istanza di mediazione, l'Ufficio deve attribuire efficacia alla definizione operata dal contribuente ai sensi dell'art. 15 del D. Lgs. n. 218/1997.**

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## STRATEGIE PROCESSUALI

In caso di presentazione di **istanza di accertamento con adesione**, il **termine per** la proposizione del **reclamo è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data** di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. In pratica, il contribuente a cui è stato notificato un avviso di accertamento che, in termini di imposta, non supera la soglia dei 20.000,00 euro, potrà:

- effettuare acquiescenza rispetto alla pretesa;
- proporre istanza di accertamento con adesione;
- in caso di mancata definizione in adesione potrà essere proposto **reclamo**;
- nel caso di mancato accordo di **mediazione**, proporre la **controversia al giudice tributario**.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## STRATEGIE PROCESSUALI

Per converso, laddove dovesse essere proposto preliminarmente il reclamo, non potrà essere formulata l'istanza di accertamento con adesione.

Ai fini della proposizione dell'istanza di mediazione opera la sospensione processuale del periodo feriale che, invece, non opera in relazione alla fase amministrativa nella quale l'ufficio che esamina il reclamo procede, eventualmente, allo svolgimento di un contraddittorio con il contribuente.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## STRATEGIE PROCESSUALI

Necessità per il contribuente di analizzare i casi in cui avrà una effettiva convenienza a presentare la proposta di mediazione.

E' da considerare che il reclamo, in caso di esito negativo della procedura, produce gli effetti del ricorso, quindi è evidente che i contenuti dovranno in qualche modo richiamare tutte le eccezioni proponibili di fronte al giudice.

A differenza, dunque, di quanto non avvenga in caso di accertamento con adesione il contribuente non potrà, dunque, selezionare preventivamente se e quali eccezioni portare all'attenzione del Fisco, ponendo in essere tattiche temporeggiatrici al fine di non anticipare eventuali strategie processuali.



# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## POSSIBILI PROFILI DI INCOSTITUZIONALITA'

### Violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.)

Una possibile violazione del principio di uguaglianza è ravvisabile già nel comma 1 dell'art. 17-bis che così dispone: *“Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all’art. 48”*.

Tale disposizione **impedisce a controversie aventi lo stesso oggetto e che coinvolgono gli stessi soggetti di essere riunite** e, quindi, unitamente discusse e decise, concorrendo con ciò all’eventualità che abbiano esiti differenti.

Altro profilo di illegittimità costituzionale è ravvisabile al comma 10, dell’art. 17-bis cit., dedicato al **regime delle spese**. Tale comma, non prevedendo alcuna disciplina in merito alle spese relative al procedimento di reclamo quando il giudizio non si svolge perché il reclamo è accolto o la mediazione va a buon fine, lede il principio di ragionevolezza di cui all’art. 3 Cost., in quanto dispone che le spese inerenti al reclamo assumano rilevanza solo nell’eventualità dell’introduzione della successiva fase giurisdizionale. Difatti, mentre l’attivazione di tale procedura comporta necessariamente dei costi per il contribuente, che deve remunerare la prestazione professionale resa per l’assistenza tecnica di cui usufruisce, analogamente a quanto avrebbe dovuto anticipare per la proposizione diretta del ricorso, l’Amministrazione, invece, beneficia, per l’anticipato annullamento dell’atto, del risparmio delle spese di giudizio.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## POSSIBILI PROFILI DI INCOSTITUZIONALITA'

### Violazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.)

Ulteriore profilo di illegittimità costituzionale è ravvisabile anche al comma 2 dell'art. 17-bis citato, laddove **la presentazione del reclamo si sostanzia in una condizione di ammissibilità del ricorso**, andando a precludere, in caso di mancata presentazione dell'istanza, qualsivoglia attività giudiziale.

L'art. 24, primo comma, Cost., difatti, prevede che ***“tutti possono agire in giudizio in difesa dei propri diritti e interessi legittimi”***.

Si tratta del c.d. ***“diritto di azione”*** per il quale il Costituente ha previsto un espresso riconoscimento costituzionale allo scopo di impedire che un qualsivoglia legislatore potesse o comunque possa privare o limitare, in maniera arbitraria, alcune posizioni giuridiche soggettive.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## POSSIBILI PROFILI DI INCOSTITUZIONALITA'

### Violazione del diritto ad un giusto processo (art. 111 Cost.)

Altro profilo d'incostituzionalità dell'art. 17-bis cit. è ravvisabile nel **mancato coordinamento con il procedimento di accertamento con adesione**. Ciò in quanto tale mancato coordinamento rischia di dilatare eccessivamente i tempi di introduzione del giudizio tributario, con conseguente incostituzionalità della norma per violazione del principio sul giusto processo di cui all'art. 111 Cost.

Difatti, se il contribuente attiva il procedimento di accertamento con adesione, considerando anche la possibile sospensione dei termini feriali, fra la notificazione dell'atto impugnabile ed il radicamento del giudizio dinanzi al Giudice tributario possono trascorrere **circa nove mesi e mezzo**. **Risultato, questo, che non è conforme all'aspettativa - riconosciuta e tutelata dall'art. 111 Cost. - di vedere definita in tempi ragionevoli la controversia.**

Pertanto, in ragione di quanto enunciato, non può farsi a meno di osservare che, se profili di illegittimità costituzionale sono stati rilevati anche in merito all'art. 5, primo comma, del D.Lgs. N. 28/2010 (in tal senso vedasi Corte Cost. n. 272/2012), relativo alla mediazione obbligatoria civilistica, che detta una disciplina meno gravosa, in cui non è prevista la definitiva perdita del diritto di azione a seguito del mancato esperimento della procedura obbligatoria di mediazione, a maggior ragione profili d'incostituzionalità devono essere ravvisati nella disciplina tributaria, ove, come osservato, il mancato reclamo preventivo è causa di inammissibilità insanabile del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

# IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

## IL RINVIO ALLA CORTE COSTITUZIONALE

La Commissione tributaria provinciale di Perugia (ord. N. 18 del 7 febbraio 2013,) si è scagliata contro la mediazione fiscale e paventa il sospetto di **incostituzionalità** della disciplina in questione sotto quattro punti di vista:

- 1) manca la **terzietà**: a giudicare è, infatti, un organo dell'amministrazione e non un giudice;
- 2) viene limitato il **diritto di difesa**: vi è infatti l'impossibilità di presentare subito il ricorso al giudice e di chiedere la sospensiva dell'atto impugnato, posto che l'iter della mediazione è obbligatorio. La causa alla Commissione Tributaria, infatti, può essere intrapresa solo dopo che siano decorsi **90 giorni** dalla istanza di mediazione e non sia stato comunicato l'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione. Tale tempistica però non è sincronizzata con gli accertamenti fiscali che diventano **esecutivi già dopo 60 giorni** dal mancato pagamento. Con la conseguenza che, negli ultimi 30 giorni da quando si è depositata l'istanza di mediazione, si può subire il rischio di una **esecuzione forzata**;
- 3) è discriminatoria l'applicazione della mediazione alle sole contestazioni dell'Agenzia delle Entrate;
- 4) è discriminatoria inoltre l'applicazione alle sole cause fino alla soglia di 20mila euro.

# Grazie per l'attenzione



**Avv. Nunzio Dario Latrofa**

**Piazza V. Emanuele, n. 31  
Tel. 0998801007**

**74016 – Massafra (Ta)  
Fax. 0998806462**

**e - mail: [dario@studiolatrofa.com](mailto:dario@studiolatrofa.com)**