

Contenzioso

RECLAMO e MEDIAZIONE TRIBUTARIA

CHIARIMENTI della C.M. 9/E/2012

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Con una *policy* volta all'abbattimento del **contenzioso tributario** il Legislatore, per mezzo dell'art. 39, co. 9, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011, ha inserito nel D.Lgs. 546/1992 il nuovo art. 17-bis [CFF ● 4668a], rubricato «*Il reclamo e la mediazione*».

A seguito delle novità introdotte, nelle **controversie di valore non superiore a € 20.000**, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dall'1.4.2012, il **contribuente prima di adire la via del contenzioso è tenuto, a pena di una dichiarazione di inammissibilità del ricorso presentato, alla presentazione di un'apposita**

istanza di reclamo presso la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l'atto. Con la pubblicazione della C.M. 19.3.2012, n. 9/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i **chiarimenti e le istruzioni operative** per la neointrodotta **mediazione tributaria**.

In particolare, l'Agenzia afferma che, poiché trovano **applicazione le disposizioni** dettate in materia di **conciliazione giudiziale** in quanto compatibili, l'**accordo di mediazione** comporta la **riduzione delle sanzioni al 40%**, anche quando questo riproponga integralmente il **tributo contestato con l'atto impugnato**.

MEDIAZIONE TRIBUTARIA: l'esigenza di **snellire** i lavori delle Commissioni tributarie ha portato il Legislatore all'introduzione ⁽¹⁾ del nuovo art. 17-bis, all'interno del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 [CFF ● 4668a], rubricato «*Il reclamo e la mediazione*».

La novella legislativa fa sì che per gli **atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati** a decorrere dall'1.4.2012, riguardanti **controversie di valore non superiore a € 20.000**, chi intende proporre **ricorso** è tenuto **preliminarmente**, a pena di **inammissibilità** dello stesso, a presentare **reclamo** presso la Direzione provinciale ovvero regionale competente per territorio.

In sostanza si tratta di un **filtro** per l'**accesso al contenzioso tributario** dipendente dal **valore della lite** sottostante.

A tale riguardo, per **valore della lite** deve intendersi l'**importo del tributo** al netto degli **interessi** e delle eventuali **sanzioni** irrogate con l'**atto impugnato**. In caso di **controversie** relative **esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni**, il **valore** è costituito dalla **somma** di queste; ove quindi il **valore della lite** così determinato sia di **importo superiore € 20.000**, potrà **direttamente adirsi** la via del **contenzioso**.

In caso contrario, per non incorrere in una causa di **inammissibilità del ricorso** rilevabile d'**ufficio** in ogni stato e grado del giudizio, occorrerà **preliminarmente** presentare **reclamo** sul quale saranno chiamate a decidere **strutture diverse ed autonome** da quelle che curano l'**istruttoria degli atti reclamabili**.

Come verrà meglio spiegato nel prosieguo, **decorso**

⁽¹⁾ Per mezzo dell'art. 39, co. 9, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111.

un **determinato lasso temporale** il **reclamo** produce gli **effetti** del **ricorso**; allo stesso sono quindi applicabili le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e del co. 4, dell'art. 22, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4663, 4669, 4670, 4671, 4672 e 4673].

Nello specifico, se il **valore** della **lite** è **inferiore** a € **2.582,28**, il **reclamo** potrà essere presentato dallo stesso **contribuente**.

In **caso contrario**, sarà **necessaria** la **presenza** del **difensore** abilitato. Ancora, il **reclamo** dovrà contenere i **contenuti minimi** disposti dall'art. 18, D.Lgs. 546/1992 (Commissione tributaria competente, motivi, ecc.) ed essere **notificato** secondo le **modalità** sancite dal successivo art. 20, **entro 60 giorni** dal **ricevimento** dell'**atto** che si intende impugnare.

L'**obbligo** della **presentazione** del **reclamo** viene accompagnato dalla **facoltà**, in capo al **proponente**, di **inserire** nello stesso una **motivata proposta** di **mediazione**, completa della **rideterminazione** dell'**ammontare** della **pretesa**.

L'**organo destinatario** a questo punto, se **non** intende accogliere il **reclamo** volto all'**annullamento totale** o **parziale** dell'**atto** né l'**eventuale proposta** di **mediazione**, formula d'Ufficio una **proposta** di **mediazione** avuto riguardo all'**incertezza** legata alle **questioni controverse**, al **grado** di **sostenibilità** della **pretesa** e al **principio** di **economicità** dell'**azione amministrativa**.

Viene fatto esplicito riferimento all'art. 48, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4699] in materia di **conciliazione giudiziale** tal che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 19.3.2012, n. 9/E, l'**accordo** di **mediazione** comporta l'irrogazione delle **sanzioni** nella misura del **40%** delle **somme irrogabili** in rapporto dell'**ammontare** del **tributo** risultante dalla **proposta** medesima.

Decorsi **90 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**; ciò sta a significare che il **proponente/ricorrente** è tenuto a **costituersi in giudizio** nei successivi **30 giorni**, mediante **deposito** presso la Commissione tributaria competente per territorio della **copia conforme** all'**originale** del **reclamo**, corredato dalla **ricevuta** di **presentazione/spedizione**, pena l'**inammissibilità** del **ricorso** stesso.

È da rimarcare, infine, che nelle **controversie** soggette a **reclamo** la **parte soccombente** è condannata a **rimborsare**, in aggiunta alle **spese di giudizio**, una somma pari al **50%** delle **spese di giudizio** a titolo di **rimborso** delle **spese** del **procedimento** instaurato, potendo la Commissione tributaria procedere alla **compensazione** delle **spese**, solo in presenza di **giusti motivi** indicati

all'interno del **dispositivo** della **sentenza**.

Tale **misura** è volta ad incentivare le **parti** affinché trovino un **accordo** durante i **90 giorni** di **moratoria** del **reclamo**, in modo da far **diminuire** in futuro le **controversie pendenti** presso le Commissioni tributarie.

CHIARIMENTI dell'AGENZIA delle ENTRATE – AMBITO

APPLICATIVO: fin dalla sua introduzione i vari commentatori si sono soffermati ad esaminare i profili di **compatibilità** della **nuova mediazione tributaria** con l'istituto dell'**accertamento con adesione** di cui al D.Lgs. 218/1997.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate con la C.M. 9/E/2012 evidenzia come il **nuovo istituto** del **reclamo** si differenzia dagli **altri strumenti deflativi** per il suo **carattere** di **obbligatorietà**; mentre, infatti, l'**autotutela** come l'**accertamento con adesione** costituiscono delle **vie opzionali**, la **presentazione** del **reclamo** per le **controversie** fino a € **20.000** costituisce un vero e proprio **obbligo**.

Inoltre, osserva l'Agenzia delle Entrate, mentre l'**accertamento con adesione** opera in riferimento ai **solli avvisi di accertamento**, la **nuova mediazione tributaria** attiene a **tutti gli atti impugnabili** provenienti dall'attività dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, sono oggetto di **mediazione** le **controversie** relative a:

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

In relazione al **rifiuto tacito** della **restituzione** di **tributi**, il co. 2, dell'art. 21, D.Lgs. 546/1992 dispone che: «*Il ricorso avverso il rifiuto tacito alla restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto*».

In altre parole, nell'ipotesi di **rifiuto tacito**, il **ricorso** alla **giustizia tributaria** non può essere proposto prima

del decorso di **90 giorni** dalla **presentazione** della **domanda di restituzione**.

In forza di ciò la **nuova mediazione tributaria** trova applicazione con riferimento alle fattispecie di **rifiuto tacito** per le quali, alla data dell'**1.4.2012**, non siano ancora decorsi i **90 giorni** dalla **data di presentazione** dell'**istanza di rimborso**.

Passando a ciò che non rientra nella nuova mediazione tributaria, oltre alle **controversie** concernenti il **recupero di aiuti di Stato** dichiarati **incompatibili**, espressamente **esclusi** dal co. 4, dell'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992, non rientrano nell'ambito della nuova mediazione tributaria **tutti gli atti non emessi dall'Agenzia delle Entrate**.

Risultano quindi **non rientranti** nella **disciplina** di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992:

- la **cartella di pagamento**;
- l'**intimazione di pagamento**;
- l'**iscrizione di ipoteca** sugli **immobili**;
- il **fermo di beni mobili registrati**;
- gli **atti** relativi alle **operazioni catastali**.

La **cartella esattoriale**, come l'**intimazione di pagamento**, rientreranno nell'ambito della **mediazione tributaria** quando risultano **impugnate unitamente** all'**atto presupposto** di cui si contesta l'**irregolare/mancata notifica**.

Il **procedimento di mediazione** deve essere attivato altresì quando l'**impugnazione** della **cartella di pagamento** si fonda su **vizi** riconducibili solo all'**attività dell'Agenzia delle Entrate** (es. **controllo automatizzato** ex art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6336a]).

Il **discrimen**, quindi, non sta tanto nel **tipo di atto** quanto nei **motivi di impugnazione** dello stesso.

Rimanendo alla **cartella di pagamento**, una sua **impugnazione** esclusivamente per **vizi propri** renderà **inapplicabile** la **mediazione**.

Al contrario, al verificarsi degli **altri requisiti di legge** opererà la **mediazione** di cui al neointrodotta art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992.

Attenzione che se il **ricorso** viene notificato al solo **agente della riscossione** e lo stesso a sua volta chiama in causa l'**Agenzia delle Entrate**, ai sensi dell'art. 39, D.Lgs. 13.4.1999, n. 112 [CFF 7584], la **Direzione competente**, afferma l'Agenzia delle Entrate nella circolare in commento, è tenuta ad **eccepire l'inammissibilità** del **ricorso** limitatamente alle **contestazioni** sollevate in relazione all'**attività** condotta dall'Agenzia.

VALORE della CONTROVERSIA: rientrano nell'ambito della **nuova mediazione tributaria** solo le **controversie di valore non superiore a € 20.000**.

Ai sensi dell'art. 12, co. 5, D.Lgs. 546/1992, «*per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*».

Ai fini di una **esatta individuazione** del **valore** della **controversia**, l'Agenzia delle Entrate conferma quanto già detto in riferimento alla **definizione** delle **liti fiscali minori**.

L'**istituto** del **reclamo** e della **mediazione** trova applicazione in riferimento al **singolo atto** oggetto di **impugnazione**; per tali motivi, ove con **un solo ricorso** vengano impugnati **più atti**, il **procedimento di mediazione** risulterà **obbligatorio** per quelli il cui **valore di lite** è **inferiore a € 20.000**; ancora, qualora un **atto** si riferisca a **più tributi**, il **valore** deve essere **calcolato** con riferimento al **totale** delle **imposte** che hanno formato oggetto di **contestazione** da parte del **contribuente**.

Qualora il contendere verta su di un **recupero di perdite fiscali**, il **valore** della **lite** sarà pari all'**imposta teorica** connessa alla **perdita**.

Proprio in virtù del fatto che la **nuova mediazione tributaria** presuppone che la **controversia** sia contraddistinta da un **valore espressamente individuato**, afferma l'Agenzia delle Entrate, restano **escluse** dalla **fase di mediazione** tutte le **fattispecie di valore indeterminabile** quale, ad esempio, il **provvedimento di diniego** o di **cancellazione** all'**Anagrafe unica delle Onlus**.

RECLAMO: decorsi **90 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**.

Nell'**istanza** vanno quindi **indicati**: (2)

- la **Direzione** nei cui confronti è avviato il **procedimento amministrativo**, ovvero la **struttura** che ha emanato l'**atto impugnato** o non ha emanato l'**atto richiesto**;
- il **contribuente** ed 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'**indirizzo di Posta elettronica certificata** (Pec) del **difensore**;
- l'**atto impugnato** e l'**oggetto** dell'**istanza**;

(2) Un fac simile dell'istanza viene fornito in allegato alla C.M. 9/E/2012 in commento.

● i motivi di impugnazione.

Poiché il **procedimento di mediazione** è volto ad evitare l'instaurazione del **giudizio**, la **struttura** deputata alla ricezione del **reclamo** deve essere posta nelle condizioni di **conoscere** tutti i **profili di legittimità** dei quali verrebbe a **conoscenza** il **giudice**.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate arriva ad affermare che la **mancata allegazione** di **atti o documenti** non in possesso dell'Ufficio potrebbe rendere l'**istanza incompleta**.

Per tali motivi, sempre secondo l'Agenzia, all'**istanza** devono essere **allegati tutti i documenti** che il **contribuente** intende **eventualmente depositare** insieme al **ricorso**.

La **presentazione** del **reclamo**, come detto, **sostituisce** la **fase** della **notifica** del **ricorso** e deve avvenire **entro 60 giorni** dalla **notificazione** dell'**atto** che il **contribuente** intende **impugnare**; ⁽³⁾ poiché la **presentazione** del **reclamo** non blocca l'**attività di riscossione** e dato che l'**istanza di sospensione giudiziale**, ex art. 47, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4698], **non può essere proposta prima** della **conclusione** della fase di **mediazione**, l'Agenzia delle Entrate nella circolare in commento invita le **Direzioni competenti**, ai sensi dell'art. 2-quater, co. 1-bis, D.L. 30.9.1994, n. 564, conv. con modif. dalla L. 30.11.1994, n. 656 [CFF ● 4754c], laddove le **eccezioni** sollevate **non appaiano infondate**, a concedere la **sospensione amministrativa** dietro **apposita istanza** e nei **limiti del tempo necessario** alla **conclusione** della fase di **mediazione**.

TRATTAZIONE dell'ISTANZA: l'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992 prevede che l'**obbligo** della **presentazione** del **reclamo** venga accompagnato dalla **facoltà** in capo al **proponente** di inserire nello stesso una **motivata proposta di mediazione**, completa della **rideterminazione** dell'**ammontare** della **pretesa impositiva**.

L'**organo destinatario** a questo punto, se **non** intende **accogliere** il **reclamo** volto all'**annullamento totale** o **parziale** dell'**atto**, né l'**eventuale proposta di mediazione**, formula d'ufficio una **proposta di mediazione** avuto riguardo all'**incertezza** legata alle **questioni controverse**, al **grado di sostenibilità** della **pretesa** ed al principio di **economicità** dell'**azione amministrativa**.

Dal tenore letterale della norma non si capisce se l'**Agenzia delle Entrate** sia **obbligata** a formulare una **proposta di mediazione** al **contribuente**.

A riguardo, nella C.M. 9/E/2012, viene chiarito che la **proposta di mediazione** rimane una **mera facoltà** dell'**Ufficio**, il quale provvederà a formulare una **proposta** solo una volta che, dopo avere **invitato** il **contribuente** al **contraddittorio**, ne ravvisi i **presupposti**.

Considerato che l'**istanza** produce gli **effetti** del **ricorso**, il **contribuente** deve stare molto attento alla sua **predisposizione**, visto che l'Ufficio ⁽⁴⁾ nei casi più gravi di **tardiva presentazione**, **mancata sottoscrizione** ovvero **mancata individuazione** dell'**oggetto** rigetterà l'**istanza** per **assoluta inammissibilità** (anticipando cioè il **dispositivo** dell'eventuale successiva **sentenza**).

Accertata l'**ammissibilità** dell'**istanza di reclamo**, a questo punto l'Ufficio o provvede all'**annullamento totale** o **parziale** dell'**atto** sulla base delle **prove** addotte dal **contribuente** oppure, verificati i **presupposti**, formula una **proposta d'ufficio** al **contribuente**, tenuto conto:

- dell'**incertezza** delle **questioni controverse**;
- del **grado** di **sostenibilità** della **pretesa**;
- del principio di **economicità** dell'**azione amministrativa**.

Come rimarcato nella circolare, in questa **fase** sarà **fondamentale** l'**orientamento** espresso dalla locale giurisprudenza di merito e dalla Suprema Corte di Cassazione ai quali tendenzialmente farà riferimento l'**Ufficio legale** incaricato di esaminare l'**istanza di reclamo**, ciò a condizione che tale **orientamento** sia **condiviso** ovvero che **non** possa essere **utilmente contrastato** con **ricorso per cassazione**, avuto riguardo, in tale ultimo caso, al disposto di cui all'art. 360-bis, co. 1, n. 1), c.p.c. ⁽⁵⁾

ACCORDO CONCILIATIVO ovvero INSTAURAZIONE del GIUDIZIO: si è detto che la **proposta conciliativa** può essere formulata dal **contribuente** ovvero fatta d'**ufficio**; laddove si raggiunga l'**accordo**, trovando applicazione le **disposizioni** dettate in materia di **conciliazione giudiziale**, le **sanzioni amministrative** si applicano nella misura del **40%** delle **somme irrogabili** in rapporto dell'**ammontare** del **tributo** risultante dalla **mediazione**. Le **sanzioni ridotte** al **40%** si potranno avere anche,

⁽³⁾ In caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il tempo per la presentazione dell'eventuale e successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di 90 giorni.

⁽⁴⁾ Come specificato nella circolare, le strutture diverse e competenti ad esaminare gli atti saranno gli Uffici legali delle Direzioni provinciali nonché le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara.

⁽⁵⁾ Il quale dispone che: «Il ricorso è inammissibile (...) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa (...)».

precisa l'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui l'**accordo di mediazione** riproponga **integralmente il tributo contestato** con l'**atto impugnato** e, quindi, anche nei casi in cui non ci siano stati margini per la **riduzione della pretesa**.

Il **perfezionamento della mediazione** si avrà con il **pagamento dell'intero importo dovuto**, ovvero della **prima rata** in caso di **pagamento rateale**, effettuato **entro 20 giorni** dalla **conclusione dell'accordo di mediazione**.

In caso di **mancato raggiungimento dell'accordo al contribuente** non resta che la **via giudiziale**.

In tali casi lo stesso sarà tenuto a **costituersi in giudizio** entro i **30 giorni** contemplati dall'art. 22, D.Lgs.

546/1992, che decorrono:

- dal **compimento dei 90 giorni** dal **ricevimento dell'istanza** da parte della **Direzione**, in caso di **rifiuto tacito o mancato accordo**;
- dalla **data di ricevimento del provvedimento** con il quale l'**Ufficio respinge l'istanza** prima del decorso dei **90 giorni**;
- dalla **data di ricevimento del provvedimento** con il quale l'**Ufficio**, prima del **decorso dei 90 giorni**, **accoglie parzialmente l'istanza**.

Il **termine dei 30 giorni** per la **costituzione in giudizio**, poiché si riferisce ad un **atto processuale**, gode della **sospensione feriale** dall'**1.8** al **15.9** di cui alla L. 742/1969.

ARTICOLI CORRELATI



Mediazione tributaria: chiarimenti ministeriali
(Luigi Ferrajoli)

Guida ai controlli fiscali, n. 4/2012, pag. 68