ZAMBON Dott. Rag. GIUSEPPE
Consigliere Nazionale
Coordinatore della Commissione Nazionale per la fiscalità
ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

Con l'**art. 39, commi da 9 a 11, del D.L. 98/2011** vengono introdotti in materia di **contenzioso tributario** i due nuovi istituti "deflativi" del RECLAMO e dalla MEDIAZIONE.

L'Agenzia si è occupata della novella legislativa con la corposa **Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012** di 79 pagine, comprendente anche un fac-simile dell'istanza.

Occorre premettere che l'applicazione di queste nuove norme è riservata agli **atti emessi dall'Agenzia delle Entrate** con **valore della lite fino a 20.000 euro** notificati *(rectius ricevuti dal contribuente)* a decorrere **dal 01.04.2012**.

La novità **riguarda la fase contenziosa e non quella accertativa**, infatti viene aggiunto l'**art. 17-bis al D.Lgs. 546/1992** che è intitolato *"Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413"* e regola tutte le fasi del processo tributario.

Sulla stampa specializzata, anche quella di diretta emanazione dell'Agenzia delle Entrate *(Fisco Oggi, rivista telematica, organo di stampa ufficiale dell'Agenzia)* viene dato ampio risalto alla nuova **"mediazione tributaria"**, che è assolutamente **facoltativa**, e molto meno al **"reclamo"** che è invece **obbligatorio** e condizione di procedibilità del ricorso, tant'è che al numero 2) dell'art. 17-bis viene stabilito che ***"La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio"*** mentre al successivo n. 7 si statuisce che ***"Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa".***

Ma allora perché tanta attenzione nei confronti della mediazione tributaria quando l'obbligo riguarda il reclamo? Forse perché di fatto la nuova mediazione sostituisce (nelle cause in cui si può applicare) la **conciliazione giudiziale**, che non è più esperibile dinanzi al giudice della commissione tributaria per espressa previsione del n. 1) del novello articolo 17-bis, e che non mi risulta fosse un istituto giuridico molto utilizzato, ancorché vi sia l'obbligo da parte del giudice di tentarla (o perlomeno chiedere alle parti se la vogliono tentare). Non dimentichiamoci che **la conciliazione giudiziale è esclusa comunque**, anche se il tentativo di mediazione, che ripeto non è obbligatorio, non viene nemmeno proposto!

Di mediazione si parla molto ultimamente per la sua obbligatorietà in alcune cause relative a controversie di natura civile e commerciale vertenti su diritti disponibili, disciplinata dal D.Lgs. 28/2010, che però non ha nulla a che vedere con la mediazione tributaria, tant'è che è stata premura della stessa Agenzia delle Entrate precisare subito nella Circolare 9/E che si tratta di due istituti assolutamente diversi.

Diversi soprattutto perché nella mediazione tributaria a "mediare" non è un soggetto terzo, ma lo stesso ente che ha emesso l'atto, anche se si è provveduto a diversificare l'**ufficio legale** che medierà *(ma poi sosterrà la pubblica accusa nel successivo processo)*, dall'**ufficio controlli** che emette l'atto e che prima presenziava al processo mediante l'**area legale** allo stesso subordinata. In ogni caso si tratta di uffici facenti tutti capo al Direttore dell'Agenzia che ha già firmato l'atto di accertamento e che dovrebbe, di fatto, fare ammenda e contraddire se stesso.

Ma è anche la stessa Agenzia nella Circolare n. 9/E che utilizza il termine "mediazione" per indicare indistintamente sia il reclamo che la vera e propria mediazione, confondendo, di fatto, i due istituti come se fossero uno solo, in una infelice scelta lessicale che sovrappone due strumenti che dovrebbero essere di natura processuale, mentre in realtà si rivelano un ibrido amministrativo/processuale che si frappone tra le due fasi che precedentemente erano divise fra loro in modo netto e giuridicamente più rispettoso della tutela del contribuente.

NELLA MIA RELAZIONE, PER COERENZA LEGISLATIVA, FARO' SEMPRE RIFERIMENTO AL RECLAMO IN QUANTO ATTIVITA' PROCESSUALE OBBLIGATORIA E ALLA MEDIAZIONE SOLO COME PURA FACOLTA'

Con questi due nuovi strumenti, infatti, si allontana nel tempo l'inizio della fase processuale vera e propria (costituzione in giudizio avanti la Commissione Tributaria), senza peraltro fare altrettanto con la fase propriamente riscossiva che, stante l'immediata esecutività degli accertamenti dal 01.10.2011, decorre sessanta giorni (+ 30) dopo la notifica dell'atto impugnato con l'affidamento in carico all'agente per la riscossione. E' ben vero che la Circolare n. 9/E estende alla fase del reclamo la possibilità per l'ufficio di sospendere l'esecutività dell'atto che appaia illegittimo o infondato, già prevista dal comma 1-bis dell'art. 2-quater del D.L. 564/1994 nel procedimento di autotutela, ma sino ad ora tale facoltà è stata raramente esercitata.

Non va sottaciuto il fatto che nel caso in cui non vada a buon fine l'eventuale mediazione, sarà improbabile che il giudice non tenga conto di quanto formulato nell'istanza di mediazione dal contribuente o dall'ufficio, anche perché non viene espressamente stabilita l'inutilizzabilità delle dichiarazioni rese e delle informazioni acquisite durante il procedimento di mediazione nella formula *"salvo consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni"* come invece previsto nella mediazione civile/commerciale.

La mediazione infruttuosa, quindi, influenzerà inevitabilmente il giudice della commissione tributaria che dovrebbe, invece, poter decidere in piena libertà e secondo il dettato legislativo, al di là degli accordi proposti dal contribuente al solo scopo di ottenere un vantaggio finanziario sotto il profilo sanzionatorio. Ciò comporterà la necessaria presentazione nella successiva fase contenziosa di memorie integrative da parte del contribuente tendenti a ribadire con forza quanto affermato nel ricorso/reclamo e a sminuire contemporaneamente le eventuali iniziali accettazioni di riduzione dell'imponibile e le aperture a possibili rettifiche operate nei confronti dell'Agenzia.

Analoghe considerazioni si possono fare relativamente al comportamento dell'Agenzia. Potrà l'ufficio legale nel redigere le sue memorie di costituzione in giudizio a difesa dell'accertamento, non tenere conto di quanto è già stato documentato, dichiarato e magari non condiviso tra le parti in sede di mediazione non andata a buon fine? Si ritiene che, come avviene con l'accertamento con adesione, l'ufficio non possa rimangiarsi quanto già affermato ed eventualmente concesso al contribuente durante il tentativo di mediazione, sia che la stessa sia iniziativa del contribuente sia che la proposta provenga dall'ufficio.

Un'altra criticità riguarda gli allegati. Secondo la Circolare n. 9/E, paragrafo 2.6 all'Ufficio Legale dell'Agenzia va notificata l'istanza di reclamo completa dei documenti che il contribuente intende eventualmente depositare in giudizio insieme al ricorso, compresa la copia dell'atto impugnato e di tutti i documenti già in possesso dell'ufficio, allo scopo di porre in grado l'ufficio stesso di conoscere tutti i profili di legittimità dei quali verrebbe a conoscenza il giudice. Ciò è in evidente contrasto con lo Statuto dei diritti del contribuente che prevede che non possono essere richiesti documenti o informazioni già necessariamente in possesso dell'Amministrazione, la quale, anche ai sensi della L. 241/90 sul procedimento amministrativo, è tenuta d'ufficio ad acquisire il documento in questione o copia di esso.

VEDIAMO ORA QUALI SONO I PRESUPPOSTI E LE MODALITÀ OPERATIVE DI QUESTI NUOVI ISTITUTI DEL RECLAMO E DELLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA.

I PRESUPPOSTI

Sono quattro le condizioni da verificare per individuare le controversie assoggettate alla nuova procedura del reclamo/mediazione:

1. La data di notifica *(dal 1° aprile 2012)*
2. La tipologia dell'atto impugnato *(riferimento all'art. 19, c. 1, D.Lgs. 546/1992)*
3. Ente impositore che ha emesso l'atto *(Agenzia delle Entrate)*
4. Valore della lite *(fino a 20.000 euro)*

In relazione alla **data di notifica**, il nuovo istituto trova applicazione con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere **dal 1° aprile 2012**; per atti notificati si intendono gli atti **"ricevuti dal contribuente"** a decorrere da tale data**.**

Nel caso di atto notificato a mezzo posta anteriormente al 1° aprile 2012, ma ricevuto dal contribuente successivamente a tale data, il nuovo istituto risulta applicabile, con la conseguenza che l'eventuale giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale non può essere proposto direttamente, dovendosi avviare in via preventiva il procedimento del reclamo obbligatorio.

Nelle ipotesi di rifiuto tacito o di silenzio/rifiuto il ricorso giurisdizionale non può essere proposto prima del decorso di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione o dell'istanza.

La nuova procedura del reclamo trova applicazione, quindi, con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito o di silenzio/rifiuto per le quali, alla data del 1° aprile 2012, non siano decorsi novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza.

Per converso, il reclamo obbligatorio non si applica alle controversie riguardanti i rifiuti taciti o i silenzi/rifiuto per i quali, alla data del 31 marzo 2012, sia già decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della relativa istanza.

***ATTENZIONE**:L'avviso di accertamento deve essere sempre motivato, a pena di nullità, e deve indicare oltre agli imponibili accertati, alle aliquote applicate, alle imposte liquidate al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, anche l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni nonché il responsabile del procedimento, le modalità e il termine del pagamento e l'organo giurisdizionale al quale è possibile ricorrere.*
Gli avvisi di accertamento spediti dopo il 01.04.2012, quindi, per non essere considerati nulli, devono contenere le modalità di invio obbligatorio del reclamo e l'indicazione della possibilità di proporre istanza di mediazione.
Gli avvisi di accertamento spediti per posta entro il 31.03.2012 e ricevuti dal contribuente dopo il 01.04.2012, se non contengono l'indicazione delle modalità relative al reclamo obbligatorio si devono intendere correttamente motivati in quanto "formati" e "inviati" prima dell'entrata in vigore della norma?
E se fossero stati "formati" entro il 31.03.2012, ma spediti dopo il 01.04.2012?

E' obbligatoria la presentazione preventiva del reclamo, con facoltà di proporre istanza di mediazione, per tutti gli atti ricompresi nell'elencazione dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. 546/1992, qualora **emessi dall'Agenzia delle Entrate** e pertanto:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e 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.

Ne sono, per contro, esclusi:

- cartella di pagamento;
- avviso di mora, oggi sostituito dall'avviso di intimazione di pagamento;
- iscrizione di ipoteca sugli immobili;
- fermo di beni mobili registrati;
- atti relativi alle operazioni catastali;
- ogni altro atto emesso da soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate (Agenzia del Territorio, Agenzia delle Dogane, Enti locali, Enti Pubblici, Agente della riscossione, ecc.)

Sono escluse espressamente dalla nuova procedura le controversie concernenti il **recupero di aiuti di Stato**.

La Circolare n. 9/E identifica il terzo requisito non tanto nel soggetto che ha emesso l'atto, come recita la norma, ma più correttamente nell'Agenzia delle Entrate quale **parte resistente nell'eventuale giudizio, in quanto titolare della legittimazione processuale passiva**. Se così non fosse, infatti, rimarrebbero estranei alla procedura del reclamo obbligatorio le contestazioni alle attività di controllo (art. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/73) e di liquidazione (art. 36-ter DPR 600/73) della dichiarazione che non producono atti autonomamente impugnabili e le contestazioni in relazione ad atti prodromici alla riscossione che l'Agenzia avrebbe dovuto emettere.

Nel caso, infatti, in cui il contribuente eccepisca la **mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle Entrate**, il contribuente è comunque **obbligato a presentare preliminarmente il reclamo e l'eventuale istanza di mediazione.**

In relazione alla titolarità della legittimazione processuale passiva, l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 9/E individua alcune casistiche in cui, in relazione alle controversie relative ad atti emessi dall'Agente della riscossione, quale ad esempio la cartella di pagamento, vengano eccepiti vizi attinenti l'attività dell'Agenzia e/o in alternativa anche vizi riconducibile all'Agente.

Tre sono le ipotesi principali individuate dall'Agenzia:

1) se il contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente a vizi propri della cartella di pagamento - quali, ad esempio, le eccezioni relative alla ritualità della notifica – la controversia non può essere oggetto di reclamo ed eventuale mediazione;

2) nel caso in cui il contribuente impugni la cartella di pagamento sollevando vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle Entrate e la relativa controversia sia di valore non superiore a 20.000 euro, deve preventivamente esperire il procedimento del reclamo ed eventuale mediazione;

3) qualora il contribuente, in sede di impugnazione della cartella di pagamento, formuli eccezioni relative sia all'attività svolta dall'Agenzia sia a quella dell'Agente della riscossione, si possono verificare le ulteriori seguenti ipotesi, sempre per valori della lite fino a 20.000 euro:

    a. Se il contribuente notifica il ricorso solo all'Agente della riscossione, quest'ultimo ha l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate, la quale, intervenendo in giudizio, eccepisce, limitatamente alle contestazioni sollevate in relazione all'attività dell'Agenzia, l'inammissibilità del ricorso, in quanto doveva essere proposto preliminarmente il reclamo; e in subordine, si difende nel merito;

    b. Se il contribuente notifica il reclamo con l'eventuale istanza di mediazione all'Agenzia, senza notificare il ricorso all'Agente della riscossione, in caso di mancata conclusione favorevole della mediazione, il contribuente potrà valutare l'eventuale prosecuzione del contenzioso;

    c. Se il contribuente notifica il ricorso all'Agente della riscossione e contestualmente notifica separato reclamo all'Agenzia delle Entrate, anche in tal caso trova applicazione il procedimento di mediazione.

L'istituto del reclamo, come abbiamo visto, è obbligatorio quando il **valore della lite (**o valore **della controversia)** non supera i **20.000 euro** (<= 20.000) e deve essere determinato ex art. 12, comma 5, del D.Lgs. 546/1992 che così recita: *"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"*.

Il valore della lite si intende costituito dalla somma delle sanzioni sia quando si impugna un avviso di irrogazione sanzione con il quale non vengono accertati maggiori tributi, sia quando si contestano solo le sanzioni contenute in un avviso di liquidazione o di accertamento di maggiori tributi, ma questi ultimi non si impugnano.

Nelle controversie che hanno come oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore viene determinato in base all'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto di eventuali accessori. Nel caso, inoltre, in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta.

Nel caso di **impugnazione cumulativa** avverso una pluralità di atti, il valore della lite va individuato con riferimento a ciascun atto impugnato e, relativamente ai soli atti aventi un valore non superiore a 20.000 euro, il contribuente è tenuto a presentare il preventivo reclamo.

Ciò comporta la rinuncia in questi casi al ricorso cumulativo per non lasciar scadere i termini di impugnazione delle singole controversie superiori a 20.000 euro e/o rendere inammissibili quelle delle controversie soggette a reclamo obbligatorio.

Si ricorda che l'ammissibilità del ricorso cumulativo è stata confermata dalla Cassazione con le sentenze 29 marzo 2011, n. 7157 e n. 7159, secondo cui la *"cumulabilità è prevista dall'art. 104 c.p.c., cfr. anche Cass. nn. 7359/02 e 19666/04, giurisprudenza che va confermata anche alla luce dei principi di cui all'art. 111 Cost., giovando alla speditezza della giurisdizione la riunione delle cause"*.

Speditezza che con l'istituzione del reclamo obbligatorio di certo non si agevola.

C'è da sperare che il nuovo istituto del reclamo permetta almeno di evitare l'instaurarsi di numerosi contenziosi, visto che di fatto quelli che si instaureranno nonostante il reclamo e la mediazione dureranno inevitabilmente di più.

L'Agenzia nella Circolare 9/E ha anche affrontato il problema della quantificazione del valore della lite nel caso di **rettifica delle perdite dichiarate** con o senza emersione di reddito imponibile e relative imposte.

La soluzione dell'Agenzia ha sollevato qualche polemica, ma, in effetti, si è limitata a riformulare la medesima soluzione interpretativa adottata per le sanatorie delle liti fiscali pendenti.

L'Agenzia ha spiegato che qualora l'avviso di accertamento riduca o azzeri la perdita dichiarata, senza accertare un reddito, il valore della lite è pari alla sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Se, invece, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento porta ad un imponibile o, comunque, ad un'imposta dovuta, il valore della lite è dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale", come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

In caso di accertamento che rettifica in aumento l'imposta dovuta da persona fisica che aveva utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dall'imposta "virtuale" relativa all'eventuale frazione di perdita riportabile.

Qualora la causa sia di **valore indeterminabile**, quale, ad esempio, quelle relative ai provvedimenti di diniego **di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus** oppure quelle concernenti esclusivamente la **spettanza di un'agevolazione**, è esclusa dall'obbligo della proposizione del reclamo.

Qualora, però, oggetto di contestazione sia non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto, la procedura del reclamo diventa obbligatoria nei limiti previsti, in quanto il valore della controversia è individuabile nel tributo o maggior tributo accertato, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

Relativamente ai **contributi previdenziali e assistenziali**, gli stessi non rientrano nel calcolo del valore della lite, ma una eventuale mediazione tributaria produce effetto anche su di essi. L'atto di mediazione dovrà quindi indicare anche i contributi ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso.

Prima di passare alle modalità operative e alla sequenza procedurale, consideriamo anche il caso del cosiddetto **litisconsorzio necessario** che si realizza quando ci troviamo di fronte a liti concernenti controlli ai fini delle imposte sui redditi di società in trasparenza e dei relativi soci.

Secondo la Circolare 9/E dell'Agenzia, nella fase di reclamo/mediazione i rapporti devono essere considerati autonomi e indipendenti. Ciò significa che la società presenta il proprio reclamo e può concludere la mediazione autonomamente rispetto ai soci.

A loro volta i soci presentano il proprio reclamo e possono concludere la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società ovvero possono concluderla autonomamente in relazione al proprio rapporto anche se la società non ha mediato in ordine al proprio; possono costituirsi in giudizio dopo aver infruttuosamente esperito la fase amministrativa del reclamo/mediazione relativa al proprio reddito; possono presentare direttamente ricorso al giudice tributario se il valore della lite relativa ai loro redditi è superiore a 20.000 euro.

Se lo stesso Ufficio è competente sia per la società sia per soci, gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti gli istanti, mentre se l'Ufficio competente nei confronti della società non è competente nei confronti di uno o più soci, ciascun Ufficio gestisce la mediazione relativamente agli atti di propria competenza, con le precisazioni che seguono:

- l'Ufficio che riceve un'istanza relativa al reddito di partecipazione del socio deve coordinarsi con quello competente in ordine alla società, a prescindere dalla presentazione di un'eventuale istanza da parte della società;

- se il rapporto con la società è già definito, la posizione del socio deve essere trattata tenendo conto della definizione concernente la società e l'eventuale annullamento totale o parziale o la mediazione sulla pretesa riguardante la società produce effetti sui rapporti riguardanti i soci, anche se loro non mediano o non rientrano nell'ambito di applicazione della mediazione. In questo caso le sanzioni calcolate sul reddito rideterminato devono essere irrogate per intero, poiché non è applicabile la riduzione al 40% prevista per chi chiude positivamente la fase di mediazione.

Per quanto riguarda **i coobbligati** (tipico dell'imposta di registro), anche le liti nelle quali sono coinvolti più soggetti legati ex lege da un vincolo di solidarietà sono mediabili. L'Ufficio, ove lo ritenga necessario od opportuno, gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti i coobbligati che abbiano o che potrebbero presentare il reclamo e l'istanza. Tale accorgimento è finalizzato ad evitare l'eventuale instaurazione di giudizi plurimi da parte di ciascuno dei coobbligati.

La mediazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri.

LE MODALITA' OPERATIVE *(per valore della lite <= 20.000 euro vs Agenzia Entrate)*

Al n. 9 del novello articolo 17-bis aggiunto al D.Lgs. 546/1992 viene stabilito che 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** e i termini di costituzione in giudizio delle parti decorrono dalla predetta data.

Con questa affermazione il legislatore ci dice che il reclamo **da inviare all'Ufficio Legale della Direzione Provinciale o Regionale competente in relazione all'ufficio**[1] che ha emesso l'atto impugnato o non ha emesso l'atto richiesto è, di fatto, il **ricorso giurisdizionale**, lo stesso che dovrà poi essere depositato presso la Commissione tributaria provinciale per la costituzione in giudizio e che deve essere, in quella sede, dichiarato dalla parte o dal suo difensore **"conforme all'originale notificato all'ufficio"**, pena l'inammissibilità. E' infatti **inammissibile il motivo di ricorso proposto innanzi la C.T.P. per il quale non sia stata preventivamente esperita la procedura del reclamo/mediazione.**

IL reclamo/ricorso deve essere notificato in **esenzione di bollo** essendo soggetto a contributo unificato, che sarà dovuto, nelle misure previste, solo in caso di costituzione in giudizio avanti la Commissione Tributaria Provinciale.

Stante il richiamo effettuato dalla norma all'intero art. 12 del D.Lgs. 546/1992 concernente l'assistenza tecnica in contenzioso, anche per presentare l'istanza di reclamo/mediazione **è obbligatoria l'assistenza di un difensore abilitato quando il valore della lite supera € 2.582,28.**

In realtà la presenza del difensore dovrebbe essere obbligatoria solo nella fase di discussione dell'eventuale mediazione, mentre il ricorso/reclamo dovrebbe essere proponibile anche dal solo contribuente, senza rischio di nullità, giacché il ricorso è inammissibile solo qualora il difensore non venga nominato decorsi 30 giorni dall'invito del giudice (quindi dopo la costituzione in giudizio) e può essere nominato anche verbalmente in udienza.

Se l'istanza di reclamo viene respinta o non ne viene notificato l'accoglimento entro 90 giorni , il ricorso/reclamo dovrà essere depositato in Commissione Provinciale per la costituzione in giudizio e, in quella sede o anche successivamente può essere nominato il difensore.

Il contraddittorio con il funzionario dell'Agenzia per il tentativo di mediazione non è equiparabile ad una udienza processuale (la stessa Agenzia la definisce "fase amministrativa pre-processuale"), ma è il richiamo operato nella legge che ***sembra obbligare alla presenza del difensore****.*

Da queste prime considerazioni si può affermare, come giustamente fa l'Agenzia nella sua Circolare 9/E, che **i 90 giorni concessi** per tentare di ottenere per via extra giudiziale l'annullamento o la rettifica da dell'atto ovvero raggiungere un accordo di mediazione, **sono un periodo dilatorio** e non, quindi, un lasso temporale definito che si aggiunge tout court ai tempi processuali del contenzioso *(come nell'accertamento con adesione)*, bensì **un lasso di tempo massimo non superabile per tentare un accordo.**

Se l'accordo o il diniego dell'ufficio arriva prima dei 90 giorni, questo extra time cessa di scorrere. Per questo motivo il periodo di 90 giorni non risulta influenzato dalla sospensione feriale (01/08 – 15/09) dei termini processuali.

[1] Prestando particolare attenzione agli atti emessi dai centri di Servizio e dal Centro Operativo di Pescara.
In ogni caso sull'atto impugnabile è obbligatoria l'indicazione dell'ufficio a cui presentare il ricorso e la Commissione provinciale competente.

Va subito precisato, però, che i nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria sostituiscono, come detto all'inizio, quello della conciliazione giudiziale, non più esperibile, ma permettono comunque la proposizione di istanza di autotutela e/o di accertamento con adesione prima dello scadere dei termini per l'impugnazione.

E' quindi ancora possibile per il contribuente tentare di farsi annullare o modificare l'atto presentando **istanza di autotutela**, compilata anche in modo relativamente semplice e senza l'assistenza tecnica di un difensore qualora il valore della lite superasse i 2.582,28 euro; così come può in proprio **esperire il tentativo di adesione all'accertamento** ottenendo 90 giorni di allungamento *(non dilazione)* dei termini per l'impugnazione dell'atto, che sono a tutti gli effetti termini processuali e quindi fruiscono anche della sospensione feriale, qualora vi ricadano.

L'istanza di reclamo, che può contenere la richiesta motivata di una mediazione, **è parte del ricorso** e con esso **va notificata all'ufficio nei normali termini processuali di 60 giorni** dalla notifica dell'atto, eventualmente aumentati di 90 giorni se è stata inviata l'istanza di accertamento con adesione e del periodo di sospensione feriale dei termini se vi ricade.

La notifica del reclamo produce gli effetti della cosiddetta "chiamata in giudizio", interrompendo il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto e avvia contemporaneamente una fase amministrativa nel corso della quale il contribuente e la stessa Agenzia delle Entrate possono giungere a una rideterminazione della pretesa tributaria ovvero dell'importo chiesto a rimborso.

Dalla data di notifica del ricorso contenente l'istanza di reclamo/mediazione, da effettuarsi con le normali procedure previste *(ufficiale giudiziario, consegna diretta, raccomandata a/r senza busta e in futuro, dopo l'emanazione dell'apposito provvedimento, anche tramite PEC)* decorrono **i termini per contare i 90 giorni** concessi per raggiungere eventualmente un accordo in mediazione.

Si tratta di una dilazione di natura amministrativa e non processuale, come abbiamo visto, e i termini **decorrono dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'Agenzia** e non da quella di spedizione, che vale come data di avvenuta notifica solo per il ricorrente.

Va considerata, in sostanza, come una **istanza di autotutela "sui generis"** *(parziale o totale)* **inoltrata all'ufficio insieme al ricorso vero e proprio** e rientrante in una fase che l'Agenzia definisce pre-processuale/amministrativa per tentare, anche attraverso una eventuale mediazione extragiudiziale di evitare l'instaurazione del giudizio presso la Commissione tributaria provinciale.

La stessa Agenzia nella Circolare 9/E ammette che anche in caso di palese inammissibilità del reclamo/ricorso, lo stesso **può comunque essere trattato come un'istanza di autotutela**.

Dopo quanto esposto, possiamo elencare la casistica relativa alla scadenza del periodo di 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente e quello di 60 giorni per la costituzione in giudizio dell'ufficio.

Detto periodo decorre dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;

- a quello di comunicazione *(data di ricevimento per il ricorrente – data di spedizione per l'ufficio)* del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti 90 giorni;

- a quello di comunicazione *(data di ricevimento per il ricorrente – data di spedizione per l'ufficio)* 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 90° giorno**, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio **decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni.**

Nei casi, ovviamente, di accoglimento totale dell'istanza o di raggiunta mediazione sottoscritta dalle parti, il problema della costituzione in giudizio, sia del ricorrente che dell'ufficio, non si pone in quanto **l'accoglimento comporta l'annullamento dell'atto da parte dell'ufficio e l'atto di mediazione non è impugnabile.**

Con la notifica del reclamo/ricorso inizia la fase denominata pre-processuale/amministrativa che prevede alcuni adempimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, preliminari all'eventuale contraddittorio, con il ricorrente o il suo difensore, finalizzato al raggiungimento di un accordo in mediazione.

Gli adempimenti previsti sono:

a) esaminare se sussistono i presupposti e i requisiti fissati dal novello articolo 17-bis aggiunto al D.Lgs. n. 546/1992 per la presentazione dell'istanza anche in ordine al contenuto della stessa *(che corrisponde al contenuto previsto per il ricorso giurisdizionale ex art. 18, D.Lgs. 546/92)*. **ATTENZIONE:** nel caso di assenza di alcuno degli elementi previsti dall'art. 18 del D.Lgs. 546/92, ma esistendo tutti i requisiti previsti dalla successiva lettera b), **il reclamo/ricorso non viene rigettato dall'Ufficio in quanto l'istanza può comunque essere ammessa alla trattazione** e costituire valido impulso al procedimento. Ciò comporta che se non viene accettato il reclamo o non si giunge ad una mediazione entro 90 giorni e se il reclamo viene respinto o solo parzialmente accolto, **il ricorso** *(non modificabile!!)* che sarà depositato in C.T.P., **verrà dichiarato inammissibile dal giudice tributario** per carenza dei requisiti previsti. Solo ove il reclamo/ricorso sia improponibile in quanto la controversia non rientra nel campo di applicazione dei nuovi istituti del reclamo/mediazione, ma contenga tutti gli elementi necessari, l'istanza è valida come ricorso giurisdizionale, ma **i termini di costituzione in giudizio si computano nei modi ordinari.**

b) Verificare che l'istanza di reclamo/ricorso non sia inammissibile sotto il profilo della **tardività della notifica**, della **identificazione del contribuente** (ad es. assenza di sottoscrizione) o della **individuazione dell'oggetto**. Nei predetti casi l'ufficio rigetterà il reclamo/ricorso per assoluta inammissibilità **senza che possa considerarsi assolto l'onere di attivare la fase di reclamo/mediazione**. Se ancora in termini per l'impugnazione, occorrerà quindi presentare una nuova istanza di reclamo/ricorso.

c) Verificare la fondatezza dei motivi in base ai quali il ricorrente contesta l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa impositiva. In caso di accoglimento dell'istanza di reclamo del contribuente, **l'Ufficio Legale dell'Agenzia Entrate provvede alla comunicazione di accoglimento**.

d) Qualora secondo l'Ufficio Legale dell'Agenzia delle Entrate non sussistano i presupposti per un annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, il funzionario valuta la **proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente** in relazione alla sussistenza dei presupposti riguardo all'eventuale **incertezza delle questioni controverse**, al **grado di sostenibilità della pretesa** e al **principio di economicità dell'azione amministrativa**. La valutazione preventiva deve essere condotta con l'intento di addivenire alla mediazione ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso. Se l'ufficio ritiene sussistenti i presupposti per la mediazione e se la proposta del contribuente risulta compiutamente motivata e contiene la rideterminazione dell'ammontare della pretesa, **invita il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione, senza bisogno di particolari formalità nel modo più celere possibile**.

e) **In assenza di proposta formulata dal contribuente**, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a un accordo di mediazione; a tal fine, se ne ravvisa i presupposti, può alternativamente **inviare una motivata proposta di mediazione**, completa della rideterminazione della pretesa tributaria ovvero **invitare il contribuente al contraddittorio** per cercare un'intesa. **Qualora il contribuente non si presenti al contraddittorio, il dirigente o funzionario incaricato annota la "mancata presentazione" dello stesso sull'originale dell'invito al contraddittorio.** Nel caso sopradescritto in cui l'ufficio invii al contribuente la sua proposta motivata di mediazione, quest'ultimo può aderirvi sottoscrivendola oppure richiedere l'avvio di un contraddittorio sulla proposta dell'ufficio. **Resta esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi.**

f) **Qualora l'Ufficio Legale dell'Agenzia delle Entrate non ravvisi i presupposti** per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, 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.

g) **In tutti gli altri casi, l'Ufficio Legale dell'Agenzia delle Entrate provvede al diniego**.

LA CONCLUSIONE DELLA MEDIAZIONE

L'eventuale 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 *(un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo non potendo per ovvie ragioni le somme dovute superare i 50.000 euro).*

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

Per effetto del richiamo operato dalla norma all'art. 48, D.Lgs. 546/92, **le sanzioni amministrative si applicano nella misura ridotta del 40% delle somme irrogabili** in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Una volta conclusa con la sottoscrizione, la mediazione si perfeziona col pagamento integrale delle somme dovute o con il pagamento della prima rata e la pretesa tributaria risulta integralmente soddisfatta. In ipotesi di versamento rateale, l'atto originariamente impugnato perde efficacia in seguito al pagamento della prima rata e **in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, l'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione per tardivo versamento, applicata in misura doppia (60%), sul residuo importo dovuto a titolo di tributo.**

Se non viene effettuato nei termini il 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 nel termine di 30 giorni dal raggiunto accordo.
- desistere dal contenzioso; in tal caso, decorso il termine di 30 giorni dal raggiunto accordo. l'atto oggetto del reclamo/ricorso diviene definitivo e l'Ufficio procede alla conseguente riscossione.

Qualora le somme versate siano lievemente inferiori a quelle dovute per un errore del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente sanato l'errore, l'Ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell'intento deflativo dell'istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell'atto amministrativo. Le stesse valutazioni possono essere effettuate nel caso di lieve ritardo nel versamento da parte del contribuente o di altre minime irregolarità.

F I N E

(Chiuso in Sondrio il 2 maggio 2012)