

Il reclamo e la mediazione tributaria: inquadramento sistematico e novità introdotte dalla legge di stabilità 2014 ¹

Prof. Avv. Angelo Cuva

Docente di Diritto Tributario Università di Palermo - Avvocato Cassazionista e revisore contabile in Palermo

Avv. Daniele Baldassare Giacalone

Dottore Commercialista e revisore legale in Palermo

Sommario: 1. Introduzione e natura giuridica degli istituti - 2. Modifiche all'istituto introdotte dalla legge di stabilità 2014 - 3. Atti emessi dall'Agenzia - 4. Procedimento per il reclamo - 5. Il valore della controversia - 6. Le spese del giudizio - 7. Considerazioni conclusive

1. Introduzione e natura giuridica degli istituti

Il reclamo, disciplinato all'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, è un istituto deflativo delle c.d. "liti minori" la cui finalità è quella di definire in via amministrativa le controversie tra contribuente e Agenzia delle Entrate il cui valore non sia superiore a ventimila euro, evitando, in tal modo, il processo di fronte al Giudice tributario.

Il reclamo si sostanzia, dunque, in una sorta di ricorso gerarchico, consistente in un'istanza stragiudiziale rivolta all'Agenzia (con modalità e forma analoghe a quelle del ricorso in Commissione Tributaria) per l'ottenimento del riesame dell'atto da questa emanato, da parte di una struttura amministrativa, sempre facente parte dell'Agenzia delle Entrate, ma diversa ed autonoma rispetto a quella che ne ha curato l'istruttoria.

Il reclamo di cui al citato art. 17 *bis*, esperibile solo contro provvedimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate, non va confuso con il reclamo previsto dall'art. 28 del D.Lgs. n. 546/1992 disciplinante l'impugnazione dei decreti pronunciati dal Presidente di Sezione della Commissione Tributaria Provinciale. Mentre, infatti, tale ultimo istituto è uno strumento volto ad impugnare un provvedimento giurisdizionale il reclamo *ex 17 bis* ha la finalità di chiedere un riesame (o di instaurare un contraddittorio, mediante l'istituto della mediazione) che precede la lite processuale, proprio al fine di scongiurarla.

¹ I paragrafi 1, 2 e 7 sono di Angelo Cuva; i paragrafi 3, 4, 5 e 6 di Daniele Giacalone.

Solo allorquando il reclamo e l'eventuale mediazione abbiano esito negativo, il reclamo si tramuta in ricorso e, senza possibilità di integrazione dei motivi, dovrà essere depositato presso la segreteria del Giudice tributario.

Tale "trasformazione" dell'atto ha determinato l'insorgenza di dibattute questioni sulla natura giuridica dell'istituto, ovvero sulla sua classificazione quale istituto di natura amministrativa o giurisdizionale.

Il reclamo, in effetti, parrebbe avere una natura esclusivamente amministrativa sino a quando l'atto notificato all'Agenzia non produca gli effetti del ricorso (ossia all'atto della costituzione in giudizio).

Tuttavia, secondo i sostenitori della tesi della natura processuale di tale istituto, il fatto che il reclamo debba essere steso nelle forme del ricorso e che occorra sia osservare il termine per l'impugnazione sia conferire al difensore la procura alle liti, tradisce la sua natura "amministrativa".

Altra puntualizzazione che va fatta è relativa alla differenza esistente tra l'istituto del reclamo e quello della mediazione tributaria, i quali, pur essendo connessi, rimangono comunque due istituti diversi. Detta puntualizzazione, pur se apparentemente superflua, appare invece doverosa per il fatto che, sovente, sia l'Amministrazione finanziaria che il Legislatore hanno utilizzato tecnicamente la parola mediazione per far invece riferimento al reclamo.

Ad esempio, sia la relazione al disegno di legge di conversione del D.L. n. 98/2011, sia la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 dell'Agenzia delle Entrate, sia, da ultimo, anche la circolare n. 1/E del 12 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate, parlano impropriamente di mediazione per riferirsi, invece, al reclamo.

La mediazione tributaria è, invece, un "sub-procedimento amministrativo facoltativo" collocato all'interno del procedimento di reclamo e ad esso geneticamente collegato.

Dal punto di vista procedimentale essa può scaturire o da una proposta del contribuente contenuta nell'atto di reclamo o, invece, da una controproposta dell'Agenzia delle Entrate.

L'articolo 17 *bis*, comma 8, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 recita "L'organo destinatario, 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'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi".

Secondo la citata norma, dunque, l'Agenzia delle Entrate, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione incorporata nel reclamo/ricorso notificatogli dal contribuente, formula d'ufficio una proposta di mediazione.

Reclamo e mediazione hanno, dunque, una diversa natura, si collocano su piani differenti e possono sottendere strategie difensive diverse, e ciò lo si evince chiaramente dal fatto che mentre con il reclamo possono essere eccepiti vizi di forma del provvedimento amministrativo o vizi sostanziali che possono determinare l'annullamento totale dello stesso provvedimento con la mediazione si possono far valere vizi dell'atto frutto di un eccesso di discrezionalità dell'Ufficio impositore (si pensi, ad esempio, alle ricostruzioni presuntive da studi di settore o da redditometro).

Riepilogando, l'ufficio può (non) accogliere il reclamo, (non) accogliere la mediazione e formulare una proposta di mediazione qualora ritenuto necessario.

Si può quindi avere un semplice reclamo che, come detto, deve contenere tutti gli elementi essenziali del ricorso innanzi la Commissione tributaria, senza che si avanzi alcuna proposta di mediazione, ovvero un reclamo contenente (ex comma 7) "una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa" con il quale il contribuente tende a definire bonariamente la vicenda.

Infine, il comma ottavo prevede che si applichino in quanto compatibili le norme sulla conciliazione giudiziale e tra queste sicuramente quelle che prevedono la riduzione delle sanzioni. Ma c'è da chiedersi se tale riduzione sia applicabile anche quando sia presentato reclamo o solo nel caso di reclamo-mediazione. A noi sembra che (astrattamente) solo la presenza della mediazione possa giustificare l'applicabilità delle norme sulla conciliazione giudiziale.

2. Modifiche all'istituto introdotte dalla legge di stabilità 2014

La legge di stabilità 2014 (Legge n. 147/2013, comma 611) ha modificato (per gli atti notificati dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge) gli istituti del reclamo e della mediazione disciplinati dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992 (così come introdotti dall'art. 39 del D.L. n. 98/2011).

La principale novità introdotta dalla citata legge attiene alla sostituzione della sanzione dell'inammissibilità con quella dell'improcedibilità dell'azione in caso di presentazione, da parte del contribuente, del ricorso in Commissione Tributaria senza la preventiva notifica all'Agenzia delle Entrate dell'istanza di reclamo.

La precedente sanzione, infatti, violava palesemente il diritto alla difesa ex art. 24 della Costituzione, in quanto la tutela giudiziale restava subordinata alla presentazione di un'istanza di reclamo.

L'articolo 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, nella sua nuova formulazione, statuisce quindi che la presentazione del reclamo prima del decorso del termine di novanta giorni non è più prevista a pena di inammissibilità, bensì di improcedibilità dell'azione. La nuova norma, tuttavia, si rivela poco felice ove il legislatore prevede, rilevata l'improcedibilità, il rinvio della trattazione "per consentire la mediazione".

Ancora una volta, infatti, il legislatore usa impropriamente il termine "mediazione", ingenerando, oltretutto, il dubbio che in tali casi il contribuente che abbia presentato reclamo/ricorso senza proposta di mediazione, verosimilmente perché non abbia intenzione di mediare, sia realmente obbligato a formulare una proposta di mediazione (e non semplicemente a proporre istanza di reclamo).

Altra importante novità introdotta dalla Legge di stabilità riguarda il mutamento della disciplina sui termini.

La nuova normativa, infatti, ha disposto l'applicazione, anche al reclamo/ricorso, dei "termini processuali", con la conseguenza che dovrà tenersi conto della sospensione feriale dei termini anche per tale istituto. Inoltre, è stato abolito il c.d. "termine mobile" per la costituzione in giudizio, per cui, anche nelle ipotesi in cui il diniego da parte dell'Ufficio venisse notificato al contribuente prima dei 90 giorni previsti dalla procedura, in ogni caso, il computo dei trenta giorni per la costituzione in giudizio dovrà calcolarsi a decorrere dal 91° giorno e non più dalla data di ricezione del diniego (totale o parziale).

Ulteriore novità, che ha fatto venir meno il problema relativo all'ammissibilità della tutela cautelare durante le fasi di reclamo e mediazione, è stata l'introduzione del comma 9 *bis* che ha previsto l'introduzione della sospensione *ex lege* della riscossione delle somme pretese dall'Ufficio per tutto l'arco temporale (90 giorni) in cui si svolge la fase del reclamo.

Infine, la riforma ha previsto che l'esito del procedimento di reclamo/mediazione rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, determinando inoltre che sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

3. Atti emessi dall'Agenzia

Come già accennato, oggetto del reclamo obbligatorio sono i soli provvedimenti autonomamente impugnabili emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Più precisamente, dal combinato disposto del comma 1 dell'art. 17 *bis* che dispone l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi ad oggetto gli "atti emessi dall'Agenzia delle Entrate" nonché del successivo comma 6 che stabilisce che "Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'art. 22, in quanto compatibili" si evince chiaramente che il contribuente deve instaurare la procedura del reclamo ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, emessi dall'Agenzia delle Entrate, e il valore della controversia non sia superiore a ventimila euro.

Sulla scorta di tali norme, dunque, sono atti reclamabili gli avvisi di accertamento (ivi compresi i c.d. accertamenti "esecutivi"), gli avvisi di liquidazione, i provvedimenti che irrogano le sanzioni, i ruoli emessi dall'Agenzia delle Entrate, il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, nonché ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Gli atti suscettibili di reclamo sono solo quelli notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, intendendosi per atti notificati quelli "ricevuti dal contribuente" a decorrere da tale data.

V'è da dire, inoltre, che a seguito dell'incorporazione dell'Agenzia del Territorio all'Agenzia delle Entrate, avvenuta il 1° dicembre 2012 (articolo 23 *quater* del D.L. 6 luglio 2012, n. 95, inserito dalla Legge di conversione 7 agosto 2012, n. 135), si è avuta un'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo anche agli atti emessi dagli Uffici del Territorio.

Nella circolare 49/T del dicembre 2012, ove l'Ufficio ha fornito chiarimenti in ordine all'applicabilità del nuovo istituto del reclamo agli atti emessi dagli Uffici Provinciali Territorio dell'Agenzia, viene evidenziato che "rientrano.. nell'ambito di applicabilità dell'istituto tutti gli atti elencati nell'articolo 19 dello stesso decreto legislativo, purché emanati dall'Agenzia delle Entrate e di valore non superiore a ventimila euro", con la puntualizzazione che "devono invece ritenersi esclusi dalla fase di mediazione tributaria i ricorsi con cui si impugnano gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, in quanto tali atti, anche se emessi dagli Uffici Provinciali - Territorio dell'Agenzia e previsti dall'articolo 19, comma 1, lettera f), del suddetto decreto legislativo, sono caratterizzati da un valore non determinabile ai sensi dell'articolo 17-*bis*, comma 3".

Non sono, invece, oggetto di reclamo e mediazione le controversie concernenti gli altri atti elencati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546/1992: questi, infatti, pur essendo impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, non sono emessi dall'Agenzia delle Entrate e, di norma, non sono riconducibili alla sua attività.

Ci riferiamo, ad esempio, alle cartelle di pagamento, agli avvisi di mora (peraltro, soppressi e sostituiti dagli avvisi di intimazione di cui all'articolo 50, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), e alle iscrizioni di ipoteca sugli immobili e i fermi di beni mobili registrati.

Restano, infine, esclusi tutti quegli atti emessi da ogni altro ente impositore, quali ad esempio gli atti emessi da Agenzie fiscali diverse da quelle delle Entrate quali l'Agenzia delle Dogane, o da enti locali quali i Comuni e le Province, o ancora da Camere di Commercio e Consorzi di bonifica.

In relazione, invece, all'imposta contestata, non sussistendo alcuna specifica indicazione, si ritiene che la sua natura non abbia rilevanza, potendo così rientrare nel procedimento di reclamo gli atti relativi ad imposte sui redditi e imposte sostitutive, all'imposta sul valore aggiunto, all'Irap, ad imposte d'atto (quali registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali), ad imposte di bollo, etc..

Un caso che, invece, solleva rilevanti dubbi è quello relativo alle controversie scaturite dalla notifica, al contribuente, di cartelle di pagamento da parte dell'Agente della Riscossione, emesse sulla base di ruoli formati dall'Agenzia delle Entrate.

In tali casi, se il destinatario dell'atto decide di impugnare solo il ruolo, e la pretesa tributaria non ha valore superiore a ventimila euro, non sorgono perplessità circa il necessario esperimento della fase del reclamo. Lo stesso dicasi per il caso in cui il contribuente decida di agire solamente avverso i vizi propri della cartella esattoriale; in tal caso, essendo la cartella un atto proprio dell'Agente della Riscossione, il ricorrente non sarà tenuto o, meglio, non potrà proporre preventivamente istanza di reclamo, ma dovrà proporre ricorso avverso la cartella per vizi propri.

Il problema nasce allorché il contribuente che riceve la cartella esattoriale intenda censurare sia il ruolo che la cartella stessa.

In tali ipotesi, se la causa è di valore superiore a ventimila euro, il contribuente può optare per la notifica del ricorso all'Agente della Riscossione (che sarà così onerato di chiamare in causa l'ente creditore) sollevando vizi imputabili sia all'Ufficio che all'Agente della Riscossione medesimo. Nel caso, invece, di liti di valore inferiore al suddetto limite, l'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzioni, eccepirebbe immediatamente l'improcedibilità (parziale) del ricorso per omessa presentazione di reclamo, con la conseguenza che il ricorso proposto, divenuto definitivo il ruolo, potrebbe essere accolto solo per i vizi relativi alla cartella.

Sul punto, ad oggi, permangono rilevanti perplessità sulle modalità di impugnazione che il contribuente deve utilizzare per evitare di incorrere in simili preclusioni.

Secondo la soluzione proposta dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente che intendesse contestare ruolo e cartella potrebbe o avviare la fase di reclamo nei confronti dell'Agenzia senza notificare il ricorso all'Agente della Riscossione e, se la mediazione dovesse chiudersi negativamente, valutare poi l'opportunità di proseguire il contenzioso, o, in alternativa, notificare il ricorso all'Agente della Riscossione e contestualmente avviare la fase di reclamo con l'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia, inoltre, precisa che nei casi di costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione di atti emessi dall'Agente della Riscossione, se questo solleva eccezioni concernenti sia l'attività svolta dall'Agenzia delle entrate sia quella dell'Agente della riscossione, notificando quindi il ricorso ad entrambi - ed essendo tenuto a presentare l'istanza di reclamo- dovrà costituirsi in giudizio non entro il termine di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero entro 30 giorni dalla data di notifica del ricorso, ma entro il termine di cui all'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero 30 giorni dal decorso dei 90 giorni dalla notifica del reclamo/ricorso (l'Agenzia ha confermato la sua posizione in ordine alla costituzione in giudizio a seguito di impugnazione di atti emessi dall'Agente della Riscossione anche nella Circolare 1/E di febbraio 2014).

Il ragionamento dell'Agenzia poggia sul fatto che, a loro modo di vedere le cose, la norma non consenta di sdoppiare gli adempimenti processuali inerenti ad un'unica controversia.

Tale posizione, tuttavia, non può essere condivisa, in quanto è pacifico che ruolo e cartella siano atti distinti ed autonomi.

In più, il fatto di notificare il ricorso all'Agente della Riscossione con i termini di cui all'art. 17 *bis* potrebbe comportare il rischio di incorrere in una costituzione tardiva in giudizio riguardo ai vizi della cartella.

Sarebbe auspicabile, pertanto, notificare il ricorso all'Agente della Riscossione (per vizi propri della cartella) ed il reclamo/ricorso all'Agenzia delle Entrate (per vizi del ruolo), secondo i termini previsti da ciascuna specifica normativa.

4. Procedimento per il reclamo

Pur essendo, il reclamo, collocato in una fase antecedente al processo tributario, a questo si applicano molte delle disposizioni che regolano, appunto, tale processo.

Qualora, infatti, reclamo e mediazione abbiano esito negativo, il reclamo si converte in ricorso e, senza integrazione dei motivi già proposti, dovrà essere depositato presso la segreteria della Commissione Tributaria competente.

Proprio per tale ragione, per l'individuazione del contenuto dell'atto di reclamo vengono applicati, in quanto compatibili, gli articoli 12, e da 18 a 22 del D.Lgs. n. 546/1992, relativi rispet-

tivamente all'obbligo di assistenza tecnica, alle modalità di stesura del ricorso, alla tipologia di atti impugnabili ed all'oggetto del ricorso, alle modalità di notifica del ricorso, ai termini di proposizione dello stesso e al deposito di documentazione in sede di costituzione in giudizio.

5. Il valore della controversia

Come già visto il nuovo istituto si applica per le liti fiscali di valore non superiore a ventimila euro. Il valore della controversia, in base al comma 3 dell'art. 17 *bis*, si determina secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 12; la seconda parte di tale norma stabilisce che per valore della controversia 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 sola sanzione. Nel caso di pluralità di tributi o di sanzioni il valore si determina sommando i relativi importi.

La norma nulla dice in merito alle controversie che riguardano i rimborsi d'imposta. In tal caso si tiene conto della somma richiesta a rimborso.

Per ciò che riguarda le rettifiche delle perdite, secondo la prassi il calcolo del valore della lite si deve effettuare nel seguente modo: a) se l'avviso di accertamento rettifica la perdita, riducendola, si calcola l'imposta virtuale derivante da tale differenza; b) se, viceversa, la rettifica della perdita comporta anche un maggior reddito, il valore si determina in base all'imposta relativa a tale reddito.

Secondo la circolare n. 9 del 2012 dell'Agenzia delle Entrate sono da ritenere escluse dalla mediazione le controversie di valore indeterminabile.

Tale principio implicitamente viene ribadito nella successiva circolare del 3 agosto laddove si escludono dalla mediazione le sanzioni accessorie che prevedono la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che, nell'ipotesi di riforma parziale dell'atto di accertamento a seguito di autotutela e prima che il contribuente abbia proposto ordinario ricorso, qualora lo stesso non sia soddisfatto e pretenda una ulteriore modifica o addirittura l'annullamento totale, deve proporre impugnazione contro l'atto parzialmente annullato e se, per ipotesi, tale atto rientri nella previsione di cui al comma 1 dell'art. 17 *bis*, deve seguire la normativa afferente al reclamo e mediazione.

A parere di chi scrive, nell'ipotesi di cui sopra, sarebbe auspicabile la notifica del reclamo/ricorso con costituzione in giudizio ante tempo (ossia nei 30 giorni che generalmente si applicano per i casi di ricorso), e ciò al fine di evitare l'eventuale eccezione per tardiva costituzione in giudizio.

6. Le spese del giudizio

Vi è da aggiungere che il comma decimo della norma in esame stabilisce alcune regole in tema di spese del giudizio. Viene previsto che “la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento” di reclamo-mediazione. Pertanto, se il contribuente è soccombente deve rimborsare il 50 per cento di dette spese, se, invece, soccombente è l’amministrazione le spese sono a totale carico della stessa. Tuttavia nel caso di soccombenza del contribuente la Commissione tributaria, con provvedimento motivato, può compensare parzialmente o per intero le spese se ricorrono giusti motivi che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione. E’ evidente che in questo modo si intendono creare le condizioni più favorevoli per spingere il contribuente ad aderire in fase di mediazione alla proposta formulata, fatte naturalmente salve tutte quelle fattispecie che presentano un grado di incertezza tale da rendere non colpevole il contribuente che insiste sulle proprie ragioni.

7. Considerazioni conclusive

La diversità di tale istituto rispetto ad altre forme deflative previste nell’ordinamento giuridico è indubbiamente costituita dal fatto che tale procedimento è affidato alla stessa amministrazione che è anche parte in causa. Consapevole di questa circostanza il legislatore ha voluto garantire una sorta di imparzialità nella gestione del reclamo-mediazione da parte della stessa amministrazione che ha emanato l’atto in contestazione. Infatti, in base al comma quinto dell’art. 17 *bis* il reclamo va presentato alla Direzione Provinciale o alla Direzione Regionale che ha emanato l’atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili.

Non sembra, però, che tale soluzione soddisfi pienamente i principi di imparzialità che normalmente possono essere garantiti da un organo veramente terzo in quanto non dipendente gerarchicamente e funzionalmente a quello che ha emesso l’atto, pur se appartenente ad una unità organizzativa diversa.

Al fine di garantire l’imparzialità del “mediatore” potrebbe essere auspicabile, a nostro avviso, potenziare il ruolo del Garante del contribuente, attribuendo ad esso la valutazione delle istanze di reclamo e delle proposte di mediazione, fornendo allo stesso organo strutture adeguate e personale qualificato a supporto di tale attività.