IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA
Riflessioni dopo le modifiche della Legge di Stabilità 2014, la censura della Corte dei Conti e la sentenza della Corte Cost. n. 98/2014

a cura del Dott. Giuseppe Zambon

"Condividere la conoscenza è un modo per raggiungere l'immortalità"
(Tensin Gyatso – 14° Dalai Lama, Premio Nobel per la Pace)

INDICE DELLA DISPENSA

ANTEFATTO p. 3

PROBLEMI TUTTORA IRRISOLTI E QUESTIONI CONTROVERSE p. 6

- ✓ L'UTILIZZO IN FASE PROCESSUALE DELLE PROPOSTE DI MEDIAZIONE p. 6
- ✓ GLI ALLEGATI p. 7
- ✓ L'ASSISTENZA TECNICA IN MEDIAZIONE p. 8

MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI STABILITA' 2014 p. 10

1. L'IMPROCEDIBILITA' IN LUOGO DELL'INAMMISSIBILITA' p. 11
2. LA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE p. 12
3. L'APPLICAZIONE DEI TERMINI PROCESSUALI p. 13
4. I CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI p. 13

LA CENSURA DELLA CORTE DEI CONTI p. 14

LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE EI SUOI EFFETTI p. 14

La dispensa ha finalità meramente informativa e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza, pertanto le considerazioni svolte nel documento non possono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di scelte e decisioni.

IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA
Riflessioni dopo le modifiche della Legge di Stabilità 2014, la censura della Corte dei Conti e la sentenza della Corte Costituzionale n. 98 del 16/04/2014

ANTEFATTO[1]

Nel 2011 con il D.L. 98 del 06/07/2011, art. 39, commi da 9 a 11, 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.

L'applicazione di queste norme è stata riservata e resa obbligatoria per gli **atti emessi dall'Agenzia delle Entrate** (dal 01/12/2012 anche dall'**Agenzia del Territorio** che è stata soppressa e accorpata alla stessa Agenzia delle Entrate) con **valore della lite[2] fino a 20.000 euro** notificati *(rectius ricevuti dal contribuente)* a decorrere **dal 01.04.2012[3]**.

---

[1] Questa dispensa non vuole spiegare il funzionamento del reclamo/mediazione in tutti i suoi aspetti procedurali, pertanto per una analisi completa della normativa antecedente le modifiche e tutt'ora in vigore vedi la dispensa del 02/05/2012 pubblicata sul sito dell'Istituto Nazionale Tributaristi, nell'area tematica di libera consultazione.

[2] *"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"* (ex art. 12, comma 5, del D.Lgs. 546/1992). 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 ***(dal 02.03.2014 improcedibili)*** quelle delle controversie soggette a reclamo obbligatorio.

[3] 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.

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 del 2012 e anche dalla stessa Agenzia nella citata circolare 9/E, veniva dato ampio risalto alla **"mediazione tributaria"**, che è **facoltativa**, e può anche non essere proposta da alcuna delle parti, e molto meno al **"reclamo"** che, invece, è **obbligatorio** ed era condizione di instaurazione dell'iter processuale, tant'è che al comma 2, dell'art. 17-bis veniva all'epoca 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 statuiva che ***"Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa".***

Anticipazione della modifica: dal 2 marzo 2014 la procedura di reclamo/mediazione pur rimanendo obbligatoria non è più condizione di ammissibilità del ricorso, ma solo di procedibilità dello stesso.

La maggiore attenzione nei confronti della mediazione tributaria rispetto al reclamo è forse riconducibile al fatto che la nuova mediazione sostituisce *(nelle cause in cui si poteva applicare)* la **CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**, che **non è più esperibile dinanzi al giudice tributario** per espressa previsione del comma 1, dell'articolo 17-bis e che non mi risulta fosse un istituto giuridico molto utilizzato, ancorché vi fosse l'obbligo da parte del giudice di tentarla *(o perlomeno chiedere alle parti se la volevano tentare).*
Ricordiamo che dal 01/04/2012 **la conciliazione giudiziale è esclusa comunque**, per le cause il cui valere della lite è <= a 20.000 euro, anche se il tentativo di mediazione, che ripeto non è obbligatorio, non viene nemmeno proposto!

Gli istituti del reclamo e della mediazione sono definibili di natura pre-processuale/amministrativa e attengono all'impugnazione dell'atto, perciò 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** *(sempre che l'atto non sia stato preceduto dall'invito a comparire dell'Ufficio)* ottenendo 90 giorni di allungamento dei termini per l'impugnazione dell'atto, che essendo a tutti gli effetti termini processuali fruiscono anche della sospensione feriale, qualora ricadano nel periodo 01 agosto – 15 settembre.

E' stata premura della stessa Agenzia delle Entrate precisare subito nella Circolare 9/E che la mediazione tributaria è istituto assolutamente **diverso dalla mediazione civile/commerciale**.[4]

Con questi due nuovi strumenti deflativi si allontana nel tempo l'inizio della fase processuale vera e propria *(costituzione in giudizio avanti la Commissione Tributaria)*, ma, fino al 02/03/2014 non si faceva altrettanto con la fase propriamente riscossiva che, stante l'immediata esecutività degli accertamenti dal 01.10.2011, iniziava decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato a cui si aggiungevano 30 giorni per l'affidamento in carico all'agente per la riscossione. E' ben vero che la Circolare n. 9/E estendeva alla fase del reclamo la possibilità per l'ufficio, su richiesta della parte, di sospendere l'esecutività dell'atto che appariva illegittimo o infondato, già prevista dal comma 1-bis dell'art. 2-quater del D.L. 564/1994 nel procedimento di autotutela, ma tale estensione era una vera e propria concessione dell'Agenzia senza un reale supporto normativo e non era facile ottenerla.

Anticipazione della modifica: dal 2 marzo 2014 le fasi di riscossione e pagamento sono sospese *ex lege* fino al termine del procedimento di mediazione, anche senza una specifica richiesta di parte.

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 relativo al processo tributario telematico, anche tramite PEC)* decorrono **i termini per contare i 90 giorni** concessi per raggiungere eventualmente un accordo in mediazione.
La dilazione è stata definita dall'Agenzia di natura puramente amministrativa e **non processuale**, 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. La negata natura processuale della dilazione non permetteva di computare nel termine la sospensione per il periodo feriale *(1^ agosto-15 settembre)* e il computo si fermava, alla data di notifica del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza.

[4] Diversi soprattutto perché nella cosiddetta 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**, avente un suo Capo Area diretto, 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 la sua **area legale** subordinata al medesimo Capo Area. In ogni caso si tratta di uffici facenti tutti capo al Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Per tali motivi la Consulta ha rigettato le istanze di incostituzionalità, in quanto non si tratta di vera mediazione, ma di una forma di composizione pregiurisdizionale.

Anticipazione della modifica: dal 2 marzo 2014 al termine di 90 giorni entro il quale deve concludersi il procedimento di mediazione si applicano le disposizioni sui termini processuali e non si interrompe per effetto di diniego o accoglimento parziale.

PROBLEMI TUTTORA IRRISOLTI E QUESTIONI CONTROVERSE

- ✓ **L'utilizzo in fase processuale delle proposte di mediazione**. Un punto critico, questa volta irrisolto dalla novella legislativa del 2014, riguarda la **mancanza di una norma che preveda espressamente l'inutilizzabilità nella successiva fase processuale delle dichiarazioni rese e delle informazioni acquisite durante il procedimento di mediazione** con la consueta formula *"salvo consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni"*, come invece previsto nella mediazione civile/commerciale.
  Ciò ha fatto si che, di fatto, raramente il contribuente inserisce nel preventivo reclamo una proposta di mediazione al solo scopo di ottenere un vantaggio finanziario sotto il profilo sanzionatorio, perché influenzerebbe inevitabilmente il giudice della commissione tributaria che dovrebbe, invece, poter decidere in piena libertà e secondo il dettato legislativo.

  Relativamente al comportamento dell'Agenzia, invece, la stessa, sia che accetti dal contribuente o che formuli una sua proposta di mediazione, sia che provveda ad un diniego, non potrà sottrarsi a quanto già affermato ed eventualmente concesso al contribuente durante il tentativo di mediazione, in quanto ciò dovrà essere oggetto di motivazione scritta che alcuni uffici predispongono già in forma di controdeduzioni per la eventuale futura costituzione in giudizio; in questo modo le controdeduzioni vengono rese note al contribuente prima del deposito in Commissione Tributaria Provinciale e permettono al medesimo di valutare la convenienza, anche processuale, di aderire o meno alla proposta dell'Ufficio.[5]

[5] **ATTENZIONE**: Vi sono alcuni uffici legali dell'Agenzia che, soprattutto se è già stato preventivamente esperito un infruttuoso tentativo di accertamento con adesione, si limitano a formulare una mediazione al solo scopo di ridurre la sanzioni al 40% (peraltro obbligatoria) indicando gli importi già richiesti e non accettati in adesione, senza predisporre le motivazioni della mancata accettazione, in quanto già esplicitati nei verbali del contraddittorio, riservandosi di produrre le controdeduzioni nell'eventualità della costituzione in giudizio del ricorrente. **DOVETE PRETENDERE MOTIVAZIONI SCRITTE DEL DINIEGO O DELLA PARZIALE ACCETTAZIONE IN QUANTO ATTO DOVUTO DALL'UFFICIO**.

E' la stessa Circolare 9/E-2011 a prevedere che il provvedimento di diniego, al pari del reclamo del contribuente[6], spiega effetti processuali, in quanto vale come atto di controdeduzioni nell'eventualità di costituzione in giudizio del ricorrente.

- ✓ **Gli allegati**. Secondo la Circolare n. 9/E, paragrafo 2.6, all'Ufficio Legale dell'Agenzia va notificato il ricorso/reclamo/istanza completo 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, anche se la mancata allegazione di atti e documenti già in possesso dell'ufficio, non costituisce motivo di rigetto dell'istanza[7].
  Questa pretesa dell'Agenzia 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.
  Fino all'avvento del processo tributario telematico con le notifiche via PEC è importante non dover allegare ciò che l'ufficio già possiede, perché permette, il più delle volte, di notificare il ricorso/reclamo spedendolo per posta raccomandata A/R in plico senza busta; cosa non possibile se il plico è troppo voluminoso, costringendo alla notifica manuale presso il protocollo dell'Ufficio.

[6] Al comma 9, dell'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 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.

[7] Per esperienza personale, gli Uffici presso i quali ho presentato ricorsi/reclami in questi primi tre anni di applicazione della normativa (Sondrio, Brescia, Genova e Perugia), applicando correttamente le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, non hanno opposto eccezioni al fatto che abbia allegato solo ciò che non era già in loro possesso *(tralasciando documenti contabili ed extra-contabili già depositati in sede di contraddittorio per adesione, per non dire dell'avviso di accertamento e dei verbali dell'adesione stessa)*, anziché tutti gli allegati previsti per la commissione.

- ✓ **L'assistenza tecnica in mediazione**. Stante il richiamo effettuato dalla norma all'intero art. 12 del D.Lgs. 546/1992[8] concernente l'assistenza tecnica in contenzioso, **anche relativamente all'istanza di reclamo/mediazione è obbligatoria l'assistenza di un difensore abilitato quando il valore della lite supera € 2.582,28**.

[8] **Art. 12, D.Lgs. 546/1992 - L'assistenza tecnica.** 1. Le parti, diverse dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale nei cui confronti è stato proposto il ricorso, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato. 2. Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori in agraria, gli agronomi e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR, e l'IRPEG nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. 3. **Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche i calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato**. **All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale**. 4. L'ufficio del Ministero delle finanze, nel giudizio di secondo grado, può essere assistito dall'Avvocatura dello Stato. 5**. Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all'**art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787**, possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica**. ***omissis*** 6. I soggetti in possesso dei requisiti richiesti nel comma 2 possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.

In realtà **la presenza del difensore**, come per il ricorso giurisdizionale, **dovrebbe essere obbligatoria solo nella fase di discussione dell'eventuale mediazione**, mentre il ricorso/reclamo dovrebbe essere proponibile anche dal solo contribuente che abbia capacità di stare in giudizio[9], senza rischio di nullità, giacché il ricorso è inammissibile solo qualora il difensore non venga nominato in seguito all'invito del giudice *(quindi dopo la costituzione in giudizio)*[10] e può essere nominato anche verbalmente dal contribuente presente in udienza. Se entro 90 giorni l'istanza di reclamo viene respinta o non ne viene notificato l'accoglimento, il ricorso/reclamo dovrà essere depositato in Commissione Tributaria 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" e la Consulta "un'intesa fuori e prima del processo")*, ma è il richiamo operato nella legge che obbliga alla presenza del difensore *(a parere dell'Agenzia già nella fase di presentazione del reclamo/mediazione).*

[9] **Art. 11, D.lgs. 546/1992 - Capacità di stare in giudizio**. 1. Le parti diverse da quelle indicate nei commi 2 e 3 possono stare in giudizio anche mediante procuratore generale o speciale. La procura speciale, se conferita al coniuge e ai parenti o affini entro il quarto grado ai soli fini della partecipazione all'udienza pubblica, può risultare anche da scrittura privata non autenticata. 2. L'ufficio del Ministero delle finanze nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata. 3. L'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio. 3-bis. Le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano anche agli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato davanti alle Commissioni tributarie provinciali.

[10] **SUPREMA CORTE DI CASSAZIONE - SEZIONE TRIBUTARIA - Sentenza 2 febbraio 2007, n. 2281**: Con il primo motivo la Amministrazione ripropone la eccezione di inammissibilità del ricorso introduttivo per essere stato presentato senza assistenza del difensore. Il motivo deve essere rigettato. Invero in base al sistema delineato dalla giurisprudenza di questa Corte, che si è così adeguata alla pronuncia della **Corte Costituzionale 13 giugno 2000, n. 189**, la assistenza di un difensore tecnico non è, nel processo tributario, condizione di ammissibilità degli atti processuali ma è soltanto fonte di un dovere per il giudice adito di invitare le parti a munirsi di idonea assistenza; derivando la inammissibilità solo dalla inottemperanza di detto ordine. Ne consegue che la mancata emanazione dell´invito sopraindicato può essere rilevato solo dalla parte di cui sia stato leso il diritto ad essere adeguatamente assistita. Ed ove tale parte taccia (ed anzi come nel caso di specie si provvede spontaneamente di un difensore) parte contrapposta non ha un interesse giuridicamente tutelato a rilevare la irregolarità (che ad essa non nuoce). Si può in proposito ricordare la recente sentenza di questa **Corte n. 21510 del 6 ottobre 2006** secondo cui il ricorso proposto dal contribuente con l´assistenza di un professionista non abilitato ad assisterlo in controversia dal valore superiore ai 5 milioni di lire non è inammissibile, ma deve essere considerato come proposto in proprio (senza che assuma alcun rilievo la mancanza di autentica da parte del difensore). Quindi non è nulla la sentenza che accolga il ricorso del contribuente senza rilevare il difetto di rappresentanza.

MODIFICHE OPERATE DALLA LEGGE DI STABILITA' 2014

Con le modifiche introdotte dall'art. 1, comma 611, lettera a), Legge 27.12.2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014) il legislatore cerca di superare i numerosi profili di incostituzionalità sollevati dalla giurisprudenza di merito[11] apportando significative modifiche alla disciplina della cosiddetta mediazione tributaria.
Sono sostanzialmente quattro i punti su cui intervengono le modifiche legislative e che abbiamo già anticipato in sintesi nei riquadri inseriti nella prima parte di questa dispensa:

1. La presentazione del reclamo/mediazione è condizione di procedibilità e non più di ammissibilità del ricorso giurisdizionale.
2. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto impugnato sono sospese in pendenza del procedimento di reclamo/mediazione.
3. Al termine dei 90 giorni entro il quale deve concludersi il procedimento di reclamo/mediazione, si applicano le diposizioni sui termini processuali e non si interrompe per effetto di diniego o accoglimento parziale.
4. La mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, per i quali non sono dovuti né sanzioni né interessi.

Analizziamo ora le modifiche anche con l'ausilio della **Circolare n. 1/E del 12 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate.**

La prima considerazione che è doveroso fare è che le modifiche normative, per espressa previsione della lettera b) del medesimo comma 611, dell'art. 1 della Legge di stabilità 2014, si applicano agli **atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge**, ossia dal **02 marzo 2014**[12] anche se redatti o spediti precedentemente dall'ufficio.
Rileva, naturalmente, **il momento in cui la notifica si perfeziona per il destinatario.**
Per atti "notificati" si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a partire dal 2 marzo 2014, mentre relativamente al rifiuto tacito o silenzio/rifiuto ad un rimborso, occorre verificare se alla data del 2 marzo 2014 non sia già decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione della relativa istanza[13], nel qual caso si applica la nuova normativa.

[11] La Corte Costituzionale con sentenza n. 98 del 16/04/2014 dichiarerà l'incostituzionalità di una sola delle diverse eccezioni sottoposte al suo giudizio, quella relativa alla sanzione di inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo/mediazione nelle controversie <= a 20.000 euro con l'Agenzia delle Entrate.

[12] Di fatto la data effettiva è quella del 3 marzo 2014 cadendo il 2 marzo di domenica.

[13] Vedi anche la nota n. 3 a pagina 3 di questa dispensa.

1. L'IMPROCEDIBILITA' IN LUOGO DELL'INAMMISSIBLITA'

Per gli atti notificati dal 02.03.2014 la preliminare presentazione del ricorso/reclamo per le liti fino a ventimila euro non è più condizione di ammissibilità del ricorso, ma rileva come condizione di procedibilità dello stesso. A seguito di questa modifica legislativa, quindi, se il contribuente, in presenza di un atto suscettibile di reclamo/mediazione notifica all'Ufficio un "normale" ricorso anziché un ricorso/reclamo con istanza e si costituisce in giudizio depositandolo in Commissione Tributaria nei successivi trenta giorni, sarà comunque possibile accedere alla fase giudiziale, in quanto l'Ufficio nelle sue deduzioni per la costituzione in giudizio, **può eccepire** l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se è del medesimo avviso, rinvia la trattazione per consentire la mediazione. **Si passa da un regime di inammissibilità rigido ad un regime di improcedibilità sanabile.** Identica procedura verrà posta in essere qualora il ricorrente depositi il ricorso/reclamo in Commissione Tributaria costituendosi in giudizio prima del decorso dei 90 giorni prescritti per espletare la procedura di mediazione.[14] Solo dopo il compimento di 90 giorni dal ricevimento del ricorso/reclamo da parte dell'Ufficio, sempre che non vi sia stato un accoglimento totale o sia stato formalizzato un accordo di mediazione, decorrono i termini previsti per il compimento degli atti processuali[15] e per l'adozione dei provvedimenti giudiziali, posto che la norma stabilisce ora come allora che a partire da tale data "*il reclamo produce gli effetti del ricorso*".

Viene soppressa anche la norma che prevedeva, fino alle modifiche in commento, che se l'Agenzia delle entrate respingeva il reclamo in data antecedente ai 90 giorni i termini processuali decorrevano dal ricevimento del diniego, mentre in caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrevano dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.
Pertanto il periodo di sospensione giudiziale di 90 giorni deve ora essere conteggiato nella sua interezza come già avviene nella procedura di accertamento con adesione.

Qualora il ricorso sia prodotto, oltre che contro l'Agenzia delle Entrate avverso l'atto prodromico, anche contro l'Agente della riscossione (Equitalia) per vizi propri dell'atto emesso da quest'ultimo, **la sospensione giudiziale dei termini per 90 giorni** *(+ periodo feriale)* **opera anche nei confronti di Equitalia**, quando è parte del processo, **ancorché il tentativo di mediazione venga esperito solo con l'Agenzia delle Entrate.**

[14] Nella precedente formulazione della norma era previsto che l'inammissibilità fosse rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio; questa previsione legislativa non è stata ripresa per quanto riguarda l'improcedibilità, mentre viene previsto soltanto che l'Ufficio "può" e non "deve" eccepirlo in fase di costituzione in giudizio. Nella Circolare 1/E-2014 l'Agenzia analizza una ulteriore possibilità di improcedibilità, quando è il Giudice che fissa l'udienza prima dei 180 giorni *(90 giorni per la mediazione + 60 giorni per la costituzione dell'Ufficio + 30 giorni per l'invio dell'avviso di trattazione)*; in questo caso impone all'Ufficio legale di costituirsi prima dell'udienza, eccepire l'improcedibilità e chiedere il rinvio dell'udienza, nell'evidente intenzione di essere rimesso nei termini e consentire il corretto e tempestivo esercizio del diritto di difesa, financo impugnare l'eventuale sentenza qualora il giudice non accolga l'eccezione di improcedibilità.

[15] Deposito del ricorso, delle controdeduzioni, di memorie e documenti, ecc.

2. LA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

La sospensione della riscossione era una delle modifiche più attese nell'ambito dell'istituto del reclamo/mediazione. Con la Legge di stabilità 2014 viene finalmente posto rimedio ad una carenza normativa importante, in quanto nella precedente formulazione della norma non era prevista alcuna sospensione della riscossione in pendenza di reclamo/mediazione; la sospensione giudiziale dell'esecuzione ex art. 47 del D.lgs. 546/1992, poi, può essere richiesta alla Commissione Tributaria Provinciale solo in pendenza di giudizio, quindi non può essere proposta prima dell'instaurazione dello stesso, dovendo attendere la conclusione della fase di mediazione.

Ora, invece, con la ormai nota rilevanza per i soli atti notificati dal 02.03.2014, **la riscossione e il pagamento** delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo **sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio** *(quindi per tutta la durata della mediazione che, come spiegato nel prossimo capoverso, si arricchisce anche della sospensione feriale dei termini).*

Questo comporta che durante tutto il periodo di svolgimento della mediazione l'Ufficio non può procedere all'affidamento del carico all'agente della riscossione qualora l'atto impugnato sia immediatamente esecutivo e non potrà, negli altri casi, procedere all'iscrizione a ruolo. Nel caso in cui l'atto soggetto a reclamo/mediazione sia un ruolo, l'Agenzia delle Entrate dovrà comunicare all'agente della riscossione l'intervenuta sospensione *ex lege* dello stesso.

La novella normativa prevede, inoltre, che qualora non vi sia accoglimento della mediazione ovvero non si sia formato un accordo di mediazione, sugli importi sospesi **sono comunque dovuti gli interessi** come previsti dalle singole leggi d'imposta.

Viene anche stabilito che **la sospensione non opera se il ricorso/reclamo risulta improcedibile** come spiegato nel precedente paragrafo.

Con la circolare 1/E-2014 l'Agenzia delle Entrate afferma anche che, qualora il contribuente depositi il ricorso in Commissione costituendosi in giudizio prima del decorso del periodo di 90 giorni dalla presentazione del ricorso/reclamo, la sospensione non opera, **senza necessità di attendere la declaratoria di improcedibilità del giudice**.[16]

Naturalmente la sospensione non può operare se il reclamo è improponibile, ovvero se non vi sono le condizioni previste per la sua applicazione. In questo caso, però, sarebbe auspicabile che l'Ufficio comunicasse tempestivamente al contribuente l'improponibilità, al fine di consentirgli la costituzione in giudizio nei termini e la possibilità di adire tempestivamente alla sospensione giudiziale ex art. 47 del D.lgs. 546/1992.

[16] Questa affermazione dell'Agenzia delle Entrate sembra andare oltre la norma, perché il legislatore ha statuito che la sospensione non si applica nei casi di improcedibilità previsti per legge dal novellato comma 2, dell'art. 17-bis, del D.lgs. 546/92 e quindi anche nel caso commentato dal documento di prassi analizzato, ma ha previsto altresì che sia il presidente della Commissione a rilevare l'improcedibilità su eccezione sollevata dall'Ufficio.
Il fatto che l'Ufficio ritenga il ricorso improcedibile non significa affatto che lo sia, perlomeno fintanto che il giudice non lo dichiara tale rinviando la trattazione per consentire la mediazione.

3. L'APPLICAZIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Novità importante è anche quella che prevede, sempre a decorrere dal 02.03.2014, che nel reclamo/mediazione, come nel procedimento di accertamento con adesione, ai fini del computo del termine di 90 giorni, **si applicano le disposizioni sui termini processuali**.
A differenza, quindi, di quanto previsto nella precedente formulazione normativa, il termine concesso per esperire il procedimento di reclamo/mediazione non va più considerato come una dilazione meramente amministrativa, ma diventa a tutti gli effetti un **prolungamento dei termini di natura processuale** per la costituzione in giudizio, sia del ricorrente che se lo vede aumentare da 30 a 120 giorni, sia dell'ufficio per il quale passa da 60 a 150 giorni.
Per effetto di questa nuova previsione normativa anche il procedimento di mediazione è sottoposto alla **sospensione dei termini feriali** *(dal 1° agosto al 15 settembre)* di cui al D.Lgs. n. 742/1969.
Il prolungamento dei termini è da considerarsi obbligatorio perché, a differenza di quanto avviene con l'accertamento con adesione dove la costituzione in giudizio prima della scadenza del termine allungato vale come rinuncia all'adesione da parte del contribuente, nel reclamo/mediazione, come abbiamo già visto, il deposito anticipato per costituirsi in giudizio rende improcedibile il ricorso e le parti vengono rimesse in termini dal giudice per ultimare la procedura di mediazione.

4. I CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

L'Agenzia con la Circolare 9/E-2011, ancorché in assenza di una precisa norma di legge in tal senso, affermava che 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. La norma però prevedeva e prevede tutt'ora l'applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione alle sole controversie contro gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, il legislatore, pertanto, in linea con quanto previsto in tema di accertamento con adesione, ha **previsto per via legislativa** che a partire dal 02.03.2014 **l'esito del procedimento di mediazione rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali** la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.
Viene altresì stabilito, come per l'adesione, che sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali **non si applicano sanzioni e interessi**.
La circolare 1/E, inoltre, estende anche ai contributi la rateazione eventualmente richiesta dal contribuente per le imposte e si verseranno unitamente ad esse con il medesimo piano di rateazione.

LA CENSURA DELLA CORTE DEI CONTI

Durante l'audizione del 12.03.2014 dinanzi alla Commissione parlamentare per la semplificazione amministrativa, il Presidente della Corte dei Conti, Raffaele Squitieri, ha censurato la mediazione tributaria obbligatoria, ancorché rivista e modificata dalla Legge di stabilità 2014.
Secondo la Corte dei Conti l'istituto del reclamo/mediazione è una **procedura onerosa per il contribuente che dissimula molto spesso l'autotutela che l'amministrazione avrebbe dovuto adottare senza alcuna formalità**. Il contribuente, infatti, come abbiamo esposto in questa dispensa, deve necessariamente passare per la mediazione anche qualora non intenda chiedere alcunché all'Ufficio.
Il monito della Corte non è che una conferma di ciò che era chiaro fin dall'inizio e cioè che la mediazione tributaria è un inutile ed oneroso appesantimento procedurale, soprattutto per i contribuenti che non hanno intenzione di proporre alcuna mediazione, considerato anche l'ampio ventaglio di istituti deflativi del contenzioso. Sarebbe, invece, preferibile "*un obbligo generale ed effettivo di autotutela a carico dell'amministrazione, anche in caso di errore del contribuente, con l'unico limite del giudicato* (favorevole all'amministrazione) *e senza onerose formalità a carico dell'interessato*".

LA SENTENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE E I SUOI EFFETTI

Delle diverse censure mosse all'istituto del reclamo/mediazione[17] con le sei ordinanze delle quattro Commissioni Tributarie Provinciali[18] che si sono appellate alla Corte Costituzionale, solo una è stata ritenuta fondata dai giudici delle leggi. L'unica eccezione di incostituzionalità, infatti, che ha trovato accoglimento è stata quella che criticava il testo originario dell'art. 17-bis, comma 2, del D.lgs. 546/92 *(ante modifica del 2014)* nella parte in cui qualificava l'omessa presentazione del reclamo come causa di inammissibilità del ricorso.
Con la **sentenza n. 98 depositata il 16/04/2014** la Corte Costituzionale *(richiamandosi alla propria giurisprudenza consolidata)* ha, quindi, dichiarato il suddetto comma 2 in contrasto con l'art 24 della Costituzione in quanto anche qualora ricorrano forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri finalizzati al perseguimento di interessi generali, tuttavia il legislatore è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa e deve contenere l'onere nella misura meno

[17] 1. Aggravio del procedimento a causa dell'obbligo della procedura di reclamo/mediazione – 2. Limitazione della procedura di reclamo/mediazione alle controversie con l'Agenzia delle Entrate e solo per importi <= a 20.000 euro – 3. Assenza di terzietà dell'organo deputato alla gestione della mediazione. – 4 . Obbligo del contribuente di rendere note tutte le proprie argomentazioni difensive già in fase di reclamo/mediazione.

[18] Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna

gravosa possibile, operando un congruo bilanciamento tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso intende perseguire.

In sintesi sono costituzionalmente illegittime le disposizioni che comminino la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo.

La conseguenza immediata di questa sentenza è che per tutti i casi ancora aperti regolati dal "vecchio" comma 2, dell'art. 17-bis, del D.lgs. 546/92, la mancata presentazione del reclamo/mediazione, nei casi in cui era obbligatoria, non può determinare l'inammissibilità del ricorso; considerando però che la modifica legislativa operata dalla Legge di stabilità 2014 si applica agli atti notificati dal 02.03.2014, tutti gli atti notificati in precedenza e per i quali, pur nell'obbligo legislativo, non è stato preventivamente presentato il reclamo/mediazione, **devono essere ammessi alla discussione in udienza sic et simpliciter in quanto l'inammissibilità non opera più**[19] e **l'improcedibilità non opera ancora.**[20]

Relativamente alle altre questioni di legittimità costituzionale sollevate, la Consulta non le ha ritenute fondate:

- Per quanto concerne l'**aggravio del procedimento a causa dell'obbligo della procedura di reclamo/mediazione**, la critica è stata respinta perché secondo la Consulta è da promuovere l'adempimento di oneri, quali un previo procedimento amministrativo, purché giustificati da esigenze di ordine generale e da superiori finalità di giustizia, definendo tale il reclamo/mediazione tributaria. Tale istituto, infatti, soddisfa l'interesse generale riducendo il numero dei processi senza contrastare gli altri preventivi istituti deflativi previsti dall'ordinamento, inoltre assicurano un più veloce e meno costoso soddisfacimento delle situazioni sostanziali.

[19] Ai sensi dell'art. 136 della Costituzione, ribadito dall'art. 30 della Legge 11 marzo 1953, n. 87, la norma dichiarata incostituzionale cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione. In forza di un principio generale consolidato, la dichiarazione di incostituzionalità di una norma produce effetti anche in relazione ai rapporti sorti anteriormente alla dichiarazione stessa, purché ancora non esauriti.

[20] In senso conforme la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Sondrio n. 80/2/14 del 26/05/2014 depositata il 16/06/2014 su istanza del difensore (Zambon Giuseppe) nonostante il parere contrario dell'Agenzia: *"Preliminarmente, va rilevato che i ricorsi promossi dai singoli associati sono ammissibili nonostante il difetto del preliminare tentativo di conciliazione a fronte della pronuncia della Corte Costituzionale 98/14 che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per contrasto con l'art. 24 Cost., l'art. 17-bis, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (nel testo originario anteriore alla sostituzione operata dalla legge n. 147 del 2013), che, relativamente alle controversie concernenti atti emessi dall'Agenzia delle entrate e di valore non superiore a ventimila euro, sanzionava l'omessa previa presentazione del reclamo amministrativo ivi disciplinato con l'inammissibilità rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, del ricorso alla giurisdizione tributaria, assumendo che* ***con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile la disposizione in esame, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimane priva di conseguenze giuridiche****."*

- Per quanto concerne la **limitazione della procedura di reclamo/mediazione alle controversie con l'Agenzia delle Entrate e solo per importi <= a 20.000 euro**, la Consulta osserva che costituiscono la maggioranza numerica delle liti tributarie, ma contemporaneamente corrispondono ad una percentuale assai ridotta del valore complessivo delle controversie contro l'Agenzia delle Entrate. Risulta, quindi, perseguito dal legislatore l'interesse generale a deflazionare il contenzioso in modo ragionevole, riservando l'accesso diretto al giudice con riguardo alle liti numericamente inferiori e, al contempo, quelle che comportano le maggiori conseguenze finanziarie. L'ottica deflativa del legislatore non è, quindi, sindacabile e proprio perché trattasi di atti di importo e rilevanza minore il reclamo/mediazione, che di fatto diventa un raddoppio dell'istituto dell'adesione con conseguente raddoppio dei termini da 90 a 180 giorni, sembra pensato per convincere il contribuente *(e forse anche l'Ufficio)* ad un ulteriore ripensamento al fine di abbandonare eventualmente la controversia con una riduzione delle sanzioni e magari un ulteriore sconto, quando il tentativo di adesione con l'Ufficio controlli non si è concluso favorevolmente.
- Per quanto concerne l'**assenza di terzietà dell'organo deputato alla gestione della mediazione, in quanto affidata alla stessa Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto**, la Consulta ha dichiarato che proprio la mancanza all'interno della mediazione tributaria di un soggetto terzo che svolga la mediazione, fa si che detto istituto non sia riconducibile di per sé *"all'ambito mediatorio propriamente inteso"*; essa rappresenta, infatti, una *"forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità"*. Un tale procedimento conciliativo pre-processuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, non può violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge *(le commissioni tributarie)*.
- Per quanto concerne l'**obbligo del contribuente di rendere note tutte le proprie argomentazioni difensive già in fase di reclamo/mediazione**, senza possibilità di modificarle nel successivo giudizio, secondo la Consulta la censura è priva di fondamento in quanto non è possibile neppure per l'amministrazione modificare i motivi della pretesa impositiva o fondarla su presupposti diversi. Inoltre, anche nelle controversie in cui il reclamo non è applicabile, il ricorrente indica nel ricorso i motivi e l'oggetto della domanda e non li può ulteriormente modificare.

COMMERCIALISTA TELEMATICO .com

F I N E

(Chiuso in Sondrio il 10 settembre 2014)