Nuove regole per la mediazione tributaria

Ormai da diverso tempo assistiamo a vari tentativi di risoluzione delle controversie come metodi alternativi alle aule delle commissioni tributarie.

C'è come la sensazione di voler restringere l'ambito della giurisdizione.

In ogni branca del diritto, oramai, è presente l'istituto della mediazione, intenta a ridurre il contenzioso e, contestualmente, ad evitare anche i costi di giudizi spesso illegittimi o immotivati.

È il caso della mediazione tributaria, nata con l'art. 39 commi 9 – 10 – 11 del D.L. n. 98 del 06.07.2011 – convertito con modificazioni in L. n. 111 del 15.07.2011, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale del 16 luglio 2011 (manovra economica 2012-2014)– , che introduce, nel D. Lgs. 546/92 (recante disposizioni in materia di processo tributario), l'art. 17 bis, rubricato "il reclamo e la mediazione".

A partire da gennaio 2014 la mediazione tributaria non sarà più la stessa: e meno male!!

Il maxiemendamento approvato dal sentato il 26.11.2013 ha stabilito delle importanti modifiche alla norma di cui all'art. 17 bis cit. che riportiamo nella tabella seguente.

Art. 17 bis del D. Lgs. 546/92

Dal 02 aprile 2012 al 31 dicembre 2013	**Dal 1 gennaio 2014 in poi**
1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48. 2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. 3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12. 4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis. 5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da	1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48. **2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle Entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.** 3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12. 4. Il presente articolo non si applica alle

quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. 6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili. 7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. 8. 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. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili. 9. Decorsi novanta 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. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale. 10. Nelle controversie di cui al comma 1 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 disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.	controversie di cui all'articolo 47-bis. 5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. 6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili. 7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. 8. 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.** Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili. 9. Decorsi novanta 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. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. **Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.** **9 bis. 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 di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.** 10. Nelle controversie di cui al comma 1 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 disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

Da quanto emerge dalle modifiche apportate, vi sono stati rilevanti mutamenti alla disciplina in esame, che ne consentirebbero, ora, l'applicazione effettiva.
In particolare sono previste le seguenti modifiche:

1. **<u>L'improcedibilità in luogo dell'inammissibilità</u>**.

La prima e, forse, più importante novità è costituita dal fato che il comma 2 della norma è stato interamente sostituito. Ricordiamo che il limite posto dalla attuale normativa, prevede la misura invalidante più grave in caso di mancata attivazione della procedura di reclamo; infatti, attualmente è prevista l'inammissibilità in tutti i casi in cui non venga esperita preventivamente la procedura di reclamo. Il nuovo comma 2, invece, prevede l'improcedibilità, in luogo dell'inammissibilità; questo significa che, qualora il contribuente salti la procedura di reclamo, sarà comunque possibile accedere alla fase giudiziale, in quanto, , come nelle altre branche del diritto, in fase di costituzione in giudizio, l'Ufficio eccepirà l'improcedibilità della domanda e il presidente, se dello stesso avviso, potrà concedere un nuovo termine di trattazione per consentire la mediazione. Tale inversione di rotta, consentirà di superare i gravi limiti costituzionali sollevati più volte dalla scrivente (ancora pendenti presso la Consulta) che non hanno concesso, in questo breve periodo di sperimentazione dell'istituto, il corretto svolgimento dell'azione legale tributaria dei contribuenti. Limitare l'accesso alla fase giudiziale attraverso l'inammissibilità del ricorso, ha causato numerosi danni sia in termini economici (i contribuenti che hanno incardinato un giudizio tributario evidentemente avevano e hanno delle ragioni in base alle quali ricorrere in giudizio, una fra tutte le illegittimità di alcuni atti di accertamento, spesso emessi in contrasto con la disciplina delle relative imposte o con le norme relative al procedimento di notifica degli atti) ed anche in termini di "*mala practis*" tributaria che, per oltre un anno, ha messo in atto una procedura del tutto illegittima e anticostituzionale (non rispettando il principio costituzionale del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione).

2. **<u>I contributi previdenziali e assistenziali.</u>**

Superata ogni polemica, l'emendamento include (con l'aggiunta di due periodi al comma 8, i contributi previdenziali e assistenziali; ricordiamo

che la norma espressamente prevedeva l'applicazione dell'istituto alle sole controversie avverso gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, in evidente collegamento con l'ultima ordinanza delle SS.UU. nella quale veniva definitivamente spostata la competenza delle cause previdenziali al giudice ordinario. Inoltre, l'emendamento precisa che "*l'esito del procedimento rileva anche per il 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*".

3. <u>I termini processuali</u>.

Una importante novità è contenuta nel terzo nuovo periodo del comma 9: " *ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali*.". Ricordiamo che la procedura di mediazione prevede un termine di novanta giorni ai fini dell'accettazione o del diniego da parte dell'Ufficio; nella precedente formulazione della disciplina non era prevista la sospensione feriale dei termini, circostanza che ha chiaramente creato innumerevoli ed irreparabili *misunderstanding*. Da gennaio, invece, correttamente anche la procedura di mediazione rispetterà i termini processuali e quindi la procedura rispetterà (ad esempio) i termini di sospensione feriale (dal 1 agosto al 15 settembre). Inoltre, qualora il diniego da parte dell'ufficio sia comunicato entro i novanta giorni previsti dalla procedura, si attenderà comunque il termine previsto dalla mediazione al fine del computo dei trenta giorni per la eventuale e successiva costituzione in giudizio.

4. <u>La sospensione della riscossione</u>.

Ultima novità, ma non di minor pregio, il neo introdotto comma 9 bis, che stabilisce la sospensione della riscossione delle somme dovute fino al momento della costituzione in giudizio. La sospensione sarà applicata per tutti i novanta giorni previsti per la procedura di mediazione, tranne che nei casi di improcedibilità della domanda (di cui al punto 1). Di questi tempi, sembra una scelta opportuna, considerato anche che gli accertamenti sono ormai esecutivi dal 2011.

Superate le eccezioni relative alle questioni di costituzionalità (improcedibilità in luogo di inammissibilità), restano ancora molti dubbi

da sciogliere, soprattutto in relazione alla tempistica dell'applicazione della norma.

Il maxiemendamento specifica che: "*le modifiche di cui alla lettera a) si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore del presente articolo*.".

La circostanza che fa un po' sorridere è che in confronto alle modifiche di altri istituti del diritto tributario, giustamente la norma stabilisce per il futuro.

Di qui una riflessione importante: come saranno gestite tutte le procedure mediazione attualmente pendenti, che hanno seguito le regole incostituzionali dell'inammissibilità?

Come mai, ad esempio nel caso del redditometro, opera una retroattività immotivata e illegittima ed invece la procedura di mediazione guarda al futuro?

Sembrerebbero degli interrogativi privi di perché, ma a ben vedere, si tratta sì di due istituti diversi, ma al tempo stesso di procedure che possono essere (dal 2 aprile 2012 al 1 marzo 2014) e sono state sicuramente ausiliarie e contestuali in questo periodo.

In altre parole, un contribuente che ha ricevuto un avviso di accertamento al di sotto della soglia di € 20.000 e ha dovuto avvalersi della (incostituzionale e illegittima) procedura di reclamo, in base a quale criterio potrà contare sulla ragionevolezza e certezza del diritto, applicato con i crismi sanciti dalla Costituzione?

Infatti, dal 2 aprile 2012 al 1 gennaio 2014 sono state attivate (e sono *in itinere*) numerosissime procedure di reclamo, ed altrettante sono state rigettate in virtù di quel limite dell'inammissibilità che non ha concesso a chi ancora poco pratico o all'oscuro della nuova procedura, avrebbe potuto tranquillamente riproporre la domanda ed invece è stato costretto a pagare, magari chiedendo anche una rateizzazione del debito (con i relativi interessi).

Sarà opportuno gestire anche queste situazioni ibride che si sono mal concluse alla luce di una disciplina male organizzata ed ancora in fase di sperimentazione.

Il solito problema del "periodo transitorio", che dovrebbe essere regolato prima di ogni modifica legislativa, soprattutto perché parliamo di diritti

indisponibili che gravano sui pochi risparmi (ove presenti) dei contribuenti.

In attesa dell'applicazione della nuova norma, sarà opportuno migliorare l'istituto soprattutto sotto il profilo della formazione dei soggetti preposti a tale mansione accertatrice, da cui non si può prescindere, soprattutto al fine di condurre un giusto processo come stabilito dall'art. 111 della Costituzione (norma che sembra essere stata dimenticata).

Lecce, 11.12.2013

Avv. Maurizio Villani
Avv. Francesca Giorgia Romana Sannicandro