

Gruppo congressuale Negoziazione e altre ADR

Mediazione tributaria e Reclamo

1. Stato dell'arte.

La mediazione tributaria, prevista e disciplinata dall'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992, è un istituto deflativo del contenzioso che non gode di vita autonoma nel nostro ordinamento. Infatti essa è strettamente collegata e dipendente dal reclamo. Per tale motivo i due istituti devono essere trattati congiuntamente. Non a caso il succitato art. 17-bis è rubricato "*Il reclamo e la mediazione*". Il reclamo è quell'istituto deflativo obbligatorio (costituente condizione di procedibilità del ricorso in CTP), previsto per le c.d. "controversie minori", mediante il quale il contribuente, raggiunto da un atto impositivo, esattivo o impositivo, chiede all'Ente che lo ha emesso il riesame della pretesa. A seguito delle modifiche normative introdotte con il d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, che hanno dato un nuovo volto all'istituto in esame, lo stesso è applicabile non più soltanto agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, ma anche a quelli emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dagli Enti locali e agli atti emessi dagli Agenti della riscossione. Resta invariato, invece, il limite di valore della controversia che non deve superare i ventimila euro, al netto delle sanzioni e degli interessi.

La mediazione, invece, è l'istituto (o sub-procedimento) che si colloca all'interno del procedimento di reclamo ed è volto a definire la controversia in via amministrativa. La mediazione, anche dopo la riforma, rimane facoltativa e pertanto il reclamo può o meno contenere anche una proposta di mediazione.

In riferimento alla natura giuridica del reclamo si rileva che, a seguito delle modifiche introdotte, è venuta meno, anche se solo in apparenza, la diaframma relativa al suo inquadramento tra i procedimenti aventi natura amministrativa o, invece, fra quelli aventi natura giurisdizionale. Invero, mentre prima della riforma parte della dottrina attribuiva natura esclusivamente amministrativa al reclamo, almeno sino a quando l'atto notificato all'Agenzia non avesse prodotto gli effetti del ricorso, oggi, stante che "*il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo*", almeno in teoria il procedimento nasce già "giurisdizionale". Tale tesi sembrerebbe avallata anche dal primo comma dell'art. 18 del d.lgs. n. 546/1992, il quale recita "*Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale*". In verità, però, così come avveniva prima della riforma, con la notifica del ricorso/reclamo il contenzioso non è ancora pendente, rimanendo l'atto notificato, nella sostanza, di natura amministrativa.

Ad ogni modo, per quel che rileva nel presente lavoro, si osserva che nell'importo predetto di 20.000,00 Euro si colloca molta parte del contenzioso tributario. Si pensi che, nell'anno 2015, il 70% circa dei 130.000 ricorsi di primo grado presentati aveva un valore uguale o inferiore al limite di 20.000,00 euro. Secondo parte della dottrina si tratterebbe di un istituto che anticiperebbe quello della conciliazione giudiziale applicabile nei due gradi del processo tributario di merito.

Si segnala, tra l'altro, che la recente riforma ha apportato numerose novità alla disciplina del reclamo e della mediazione. Tra le novità più rilevanti vi sono ad esempio:

- 1) l'estensione dell'ambito di applicazione della disciplina del reclamo a tutti gli Enti impositori, agli Agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 (ovvero l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni), nonché alle controversie in materia catastale;
- 2) la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;
- 3) la quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;
- 4) le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;
- 5) l'estensione anche alle cause reclamabili della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale.

Pertanto, anche dopo la riforma e con riferimento all'ambito di applicazione, continuano a rimanere esclusi dall'istituto in esame gli atti non autonomamente impugnabili (quali ad esempio il P.V.C., il questionario inviato al contribuente, l'accordo scaturente dall'accertamento con adesione) e le liti relative al recupero degli aiuti di Stato individuate dall'art. 47-bis del decreto n. 546. Inoltre, il nuovo art. 17-bis conferma l'esclusione dall'ambito di applicabilità del reclamo/mediazione delle controversie di valore indeterminabile, ad eccezione, come visto, delle liti in materia catastale, individuate dall'art. 2, comma 2, del medesimo decreto.

Infine, si rileva che dal primo gennaio 2016, in caso di accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, le sanzioni, così come previsto dal comma 7 dell'art. 17-bis, passano dal 40% dell'irrogato, al 35% del minimo di legge previsto.

Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, l'ultimo periodo del comma 7 citato, ripropone la previgente disposizione secondo cui non si applicano sanzioni e interessi.

La disciplina, dunque, risulta essere più favorevole al contribuente sotto un duplice aspetto: in primis le sanzioni sono ridotte al 35 per cento in luogo del 40

per cento, inoltre, sono irrogabili sulla base del minimo edittale previsto dalla legge e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione.

2. Prospettive di sviluppo

L'attuale regolamentazione è aspramente criticata in quanto riserva la decisione sulle richieste del contribuente allo stesso Ufficio originatore della controversia a seguito della notifica dell'atto impositivo, seppur come disposto dal comma 4 dell'art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992 ad opera di "*apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*".

Questo comporta che i casi di conclusione con esito positivo della mediazione, nonostante le diverse tesi dell'Agenzia delle Entrate, sono molto ridotti. Ne consegue che l'istituto rappresenta un appesantimento di scarsa utilità per l'attuale processo tributario.

Tra l'altro è stato osservato che l'istituto in oggetto, collegato al reclamo obbligatorio, in alcuni casi aggrava gli adempimenti per il contribuente in quanto si sovrappone ad altri istituti simili quali l'annullamento in autotutela e l'accertamento con adesione. È, invero, presumibile che il contribuente che si sia avvalso del tentativo di adesione o dell'autotutela in materia tributaria e che non abbia conseguito il risultato sperato, non possa ragionevolmente aspettarsi di ottenere qualcosa di diverso da parte dell'Ufficio impositore con la proposizione del reclamo. Si comprende, da ciò, che l'istituto del reclamo spesso dilata inutilmente i tempi delle procedure volte alla tutela delle ragioni del contribuente

Occorre altresì tenere conto che l'istituto stesso trova un limite nella considerazione che, essendo l'obbligazione tributaria indisponibile, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate chiamato a pronunciarsi - sia pure con funzionari diversi dagli autori dell'atto impositivo - finisce con l'averne un potere decisionale limitato.

Negli ultimi provvedimenti di riforma del processo tributario era stata ipotizzata, senza però esito, l'elevazione dell'attuale limite di valore da 20.000,00 euro a 50.000,00 euro.

3. Proposte

Alla luce di quanto osservato si propone di attribuire la funzione di esperire il tentativo di mediazione tra le parti ad un apposito organismo di mediazione terzo ed imparziale, posto alle dipendenze funzionali del Ministero della Giustizia o della Presidenza del Consiglio dei Ministri.