



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## La disciplina del reclamo e della mediazione alla luce delle modifiche ex legge di stabilità 2014.\*

di Mario Valenzano\*

*Abstract*

*Tax mediation after changes ex L.146/2013. General characteristics and peculiarities of the legal device. The contents of the application. Procedural consequences due to the lack of an agreement.*

*Sintesi*

*L' articolo illustra le caratteristiche generali della mediazione, evidenziando le peculiarità del nuovo istituto in seguito alle modifiche introdotte con la legge 146/ 2013 Il lavoro si sofferma in particolare sugli effetti della mancata presentazione del reclamo, nonché sugli effetti processuali di un eventuale accordo*

SOMMARIO: 1. Caratteri generali e peculiarità dell'istituto; 2. Il valore della controversia; 3. I soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza; 4. Gli effetti della mancata presentazione del reclamo; 5. Il contenuto dell'istanza; 6. La notificazione; 7. Gli effetti dell'eventuale accordo; 8. Effetti processuali; 9 Reclamo e sospensione della riscossione; 9. Le spese.

### 1. Caratteri generali e peculiarità dell'istituto

L'art. 17 *bis* del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, recante la disciplina de “*Il reclamo e la mediazione*”, è stato introdotto nel nostro ordinamento dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 e successivamente modificato dalla L. 27 dicembre 2013, n.147 (legge di stabilità 2014). Le brevi notazioni che seguono danno atto delle peculiarità della normativa alla luce delle intervenute modifiche, ricordando che, ancor prima di affrontarne le tematiche applicative, la principale differenza rispetto alla mediazione disciplinata dal d.lgs. 28/2010 (finalizzata alla conciliazione di controversie di natura civile o commerciale), sta nel fatto che mentre quest'ultima verte su diritti disponibili, la mediazione tributaria risulta caratterizzata dal pur sempre vigente principio di indisponibilità dei diritti in ambito tributario.

\* Professore Aggregato di diritto Tributario – Dipartimento di Economia della Seconda Università degli Studi di Napoli

\* Lavoro sottoposto a revisione

Sotto il profilo applicativo, la disciplina, limitata alle sole controversie di valore non

superiore a ventimila euro e relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate a decorrere dal 1 aprile 2012<sup>1</sup>, prevede che il contribuente sia tenuto preliminarmente a presentare reclamo come condizione di procedibilità dell’eventuale successivo ricorso. Al reclamo, che va presentato alla struttura dell’Agenzia delle Entrate che ha emanato l’atto, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, 4° co., dello stesso d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546

Sono oggetto di mediazione le controversie relative a: avviso di accertamento, avviso di liquidazione, provvedimento che irroga le sanzioni, ruolo, rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari ed ogni altro atto emanato dall’Agenzia delle entrate per il quale la legge preveda l’autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie. Si ritiene oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito di restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti<sup>2</sup>.

La disciplina *de qua* non interessa però le controversie in materia di recupero di aiuti di Stato, regolate dall’art. 47 *bis* dello stesso decreto.

Va altresì precisato che il contribuente, qualora intenda impugnare anche un atto presupposto del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare comunque la disciplina introdotta dall’articolo 17 *bis* e, quindi, a presentare l’istanza di mediazione.

Non sono invece oggetto di mediazione le controversie concernenti gli atti non emessi dall’Agenzia delle entrate e non riconducibili all’attività della stessa<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Le modifiche intervenute ai sensi della legge di stabilità 2014 si applicano però solo agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all’entrata in vigore del provvedimento, e pertanto dal 2 marzo 2014.

<sup>2</sup> Come ricordato, ai sensi del comma 6 dell’articolo 17 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, al “*procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell’articolo 22, in quanto compatibili?*”. Tra gli atti impugnabili, l’articolo 19, comma 1, lett. g), del d.lgs. n. 546 del 1992 espressamente include il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori. Pertanto, in applicazione del combinato disposto dei commi 1 e 6 dell’articolo 17 *bis*, la fase della mediazione va esperita anche in relazione al rifiuto tacito di rimborso.

L’Amministrazione finanziaria, inoltre, ritiene che una diversa interpretazione non risulti giustificabile tenuto conto che tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso si determinerebbe una disparità di trattamento, tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell’azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere “decise”, di fatto, dall’Agenzia delle entrate, a seconda che quest’ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso.

Aggiungendo, inoltre, che la previsione della possibilità di impugnazione anche in presenza di diniego tacito alla restituzione è ricollegabile alla volontà del legislatore di garantire al contribuente la tutela giurisdizionale dei suoi diritti anche in caso di inerzia da parte dell’Amministrazione (cfr Circ. n.9/E del 2012 *cit.*).

<sup>3</sup> Tra essi, a mero titolo di esempio:

Il reclamo deve contenere la richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto, e può contenere anche una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. L'amministrazione, qualora ritenga di non accogliere né la richiesta di annullamento né la proposta di mediazione, può tuttavia formulare una propria proposta di mediazione, tenuto conto dell'eventuale complessità delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e, in ogni caso, dell'economicità dell'azione amministrativa.

Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo né conclusa la mediazione, l'atto produce gli effetti del ricorso, e i termini per la costituzione in giudizio delle parti decorrono dalla predetta data.

## 2- Il valore della controversia

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 17 *bis*, il valore della controversia “è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12”. Tale norma

dispone che “per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”.

Il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione delle sanzioni, ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è invece costituito dalla somma delle sanzioni contestate .

Da ciò deriva che qualora un atto si riferisca a più tributi il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente. In presenza di impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti bisogna, invece, individuare il valore della lite con riferimento a ciascun atto impugnato.

- 
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del D.p.r. n. 602 del 1973, prevista dalla lett. e *bis*) del medesimo articolo 19, comma 1, del D.lgs. n. 546 del 1992;
  - il fermo di beni mobili registrati, di cui all'articolo 86 del DPR n. 602 del 1973, elencato sub lett. e-ter) dell'articolo 19, comma 1;
  - gli atti relativi alle operazioni catastali, indicate nell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto generatori di una controversia di valore non determinabile.

Relativamente alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori. Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tali ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta<sup>4</sup>.

Poiché l'articolo 17 *bis* richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile<sup>5</sup>.

Di contro, il contribuente deve esperire la fase della mediazione qualora oggetto di contestazione sia ad es. non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione, ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto.

In tal caso, infatti, il valore della controversia è individuabile nel tributo o maggior tributo accertato, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

Infine, novità introdotta è l'estensione degli effetti del procedimento anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Si tratta, in particolare, dei casi in cui la mediazione riguarda avvisi di accertamento o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni. In tal caso, il valore della lite va, ovviamente, determinato al netto dei contributi accertati. L'atto di mediazione dovrà pertanto tener conto anche dei contributi, ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso<sup>6</sup>.

### 3- I soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza

<sup>4</sup> Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima della eventuale instaurazione del giudizio.

<sup>5</sup> Ad esempio quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione.

<sup>6</sup> Si tratta in realtà di una soluzione già anticipata in via ermeneutica dall'Agenzia delle Entrate con la circ. n.9/E del 2012 *cit.*, chiarendo che "la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali". La previsione normativa, ha poi osservato la stessa Agenzia nella successiva circ. n. 1/E del 12 febbraio 2014, ha colmato il vuoto tra normazione sull'accertamento con adesione, per la quale le somme concordate hanno rilievo previdenziale (art. 2, comma 3 e 5, del d.lgs. n.218 del 1997), e normazione sulla mediazione, che non contemplava una disciplina di identica portata.

Anche se non espressamente richiamate dalla norma, si ritengono applicabili alla mediazione le disposizioni di cui agli articoli 10 e 11 d.lgs. n. 546/1992, per quanto concerne, in particolare, l'individuazione della *legitimatio ad causam*, vale a dire della capacità di essere parte nel processo tributario, e della *legitimatio ad processum*, che consiste nell'attitudine del soggetto che ha la titolarità dell'azione a proporre la domanda e a compiere validamente gli atti processuali.

Ciò comporta che l'istanza può essere alternativamente presentata dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo di procuratore generale o speciale; dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio; dal difensore, nelle controversie di valore pari o superiore a 2.582,28 euro<sup>7</sup>.

L'art. 17 *bis* rinvia, per la predisposizione dell'atto di reclamo, all'art. 12 del d.lgs. n. 546/1992, con la conseguenza che occorrerà inserire in calce all'atto l'incarico al difensore.

Il rinvio comporta che, nonostante la fase antecedente all'eventuale costituzione in giudizio sia, in sostanza, una fase amministrativa, il contribuente sia tenuto a munirsi di difensore tecnico (dottore commercialista, avvocato, etc.). Detto obbligo viene meno ove la causa sia di valore inferiore a euro 2.582,28.

#### **4. Gli effetti della mancata presentazione del reclamo**

Per poter procedere è necessario che l'istanza di mediazione sia notificata all'Agenzia, con le modalità e nel termine previsti per il ricorso.

In caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione.

Uno degli interventi più importanti apportati dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147 riguarda gli effetti previsti per il contribuente che non attivi la procedura di reclamo prima di rivolgersi al Giudice, stabilendo, in tali circostanze, che la presentazione del reclamo sia condizione di procedibilità del ricorso.

In precedenza, infatti, la mancata preventiva instaurazione del procedimento in esame portava all'inammissibilità (rilevabile dal Giudice in ogni stato e grado del giudizio) del ricorso

<sup>7</sup> Cfr. Circ. n.9/E del 2012, parag.2.1.

presentato e all'impossibilità per il contribuente di accedere alla tutela giudiziaria. Si veniva così a cristallizzare in modo indiscriminato la pretesa fiscale, anche di fronte ad un'evidente manifestazione di volontà da parte del contribuente di volersi opporre alla richiesta erariale. Sul tema, diverse sono state le richieste di intervento della Corte Costituzionale.<sup>8</sup> Molte delle perplessità rilevate dai giudici di merito, ed oggetto di rinvio alla Consulta, non sono state però esaminate, o perché ritenute inammissibili o per difetto di rilevanza<sup>9</sup>. E' stata invece ritenuta fondata la questione della costituzionalità del comma 2 dell'art. 17 *bis*, prima delle modifiche entrate in vigore, nella parte in cui era prevista la sanzione di inammissibilità del ricorso per la mancata presentazione del reclamo. A parere dei giudici rimettenti, con

questa previsione si generava “un'irragionevole discriminazione tra il diritto del contribuente a corrispondere il giusto tributo e la potestà impositiva dell'Amministrazione finanziaria”, pregiudicando irrimediabilmente, in caso di errore, il diritto di difesa.

La previsione di improcedibilità non comporta la consumazione dell'azione processuale in caso di errore del contribuente, traducendosi solamente in una momentanea sospensione dell'*iter* processuale. Ciò significa che, per il contribuente, una volta rimosso l'ostacolo di procedibilità, l'accesso alla Giustizia sarà possibile senza alcuna preclusione<sup>10</sup>.

La legge di stabilità 2014 prevede inoltre, anche per i ricorsi/reclami depositati anzitempo presso la Commissione tributaria (ossia prima del decorso dei 90 giorni previsto per la fase di contraddittorio), la meno grave comminatoria di improcedibilità.

<sup>8</sup> Cfr. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98 in *fisconline*; La questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 *bis* per violazione dei principi sanciti dagli artt. 3, 24 e 25 Cost., era stata sollevata da diversi giudici di merito, in particolare dalla Comm. trib. prov. di Perugia, Ord. 7 febbraio 2013, n. 18; Comm. trib. prov. di Campobasso, Ord. 17 aprile 2013, n. 75; Comm. trib. prov. di Benevento, Ord. 8 aprile 2013, n. 126. In dottrina Cfr. F. D'AYALA VALVA, *La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 94; A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 313 ss.; G. MARINI, *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr.trib.*, 2014, 178.

<sup>9</sup> E' il caso della tutela cautelare che non sarebbe garantita nella fase di mediazione e del problema delle spese di giudizio in caso di accoglimento del reclamo. Per queste due questioni la citata sentenza ha preso atto che nella specie i ricorrenti non avevano presentato reclamo ma direttamente ricorso e quindi era del tutto assente la rilevanza concreta delle violazioni dedotte: non avendo presentato reclamo i contribuenti non avevano sostenuto alcun onere né avuto alcun problema di tutela cautelare.

<sup>10</sup> L'improcedibilità riguarda solo le ipotesi in cui il contribuente si costituisca prima del termine previsto per l'espletamento della procedura, e non già l'ipotesi in cui lo stesso non inserisca all'interno dell'atto notificato all'Ufficio una “testuale” istanza di reclamo come indicato dall'Agenzia delle Entrate nel modello allegato alla circolare 19 marzo 2012, n. 9/E. Tale omissione è un mero vizio formale che non inficia la regolarità del procedimento. Si pensi all'ipotesi in cui il contribuente, con riferimento ad una lite di valore inferiore ad euro ventimila, presenti un vero e proprio ricorso. In questo caso, al di là dell'intestazione formale dell'atto, si tratterà, dal punto di vista processuale, di un reclamo e, in quanto tale, consentirà al contribuente di disporre di un termine di novanta giorni successivamente ai quali potrà costituirsi in giudizio.

Il comma 2 dell'art. 17 *bis* prevede che la citata improcedibilità possa essere rilevata dall'Agenzia delle Entrate “*in sede di rituale costituzione in giudizio*”, e spetterà al Presidente (inteso come Presidente della Sezione<sup>11</sup>), laddove ne riscontrasse i presupposti, “*rinvviare la trattazione per consentire la mediazione*”<sup>12</sup>.

Va tuttavia considerato che, in caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni decorrenti dalla presentazione dell'istanza, la sospensione della riscossione (come

prevista dal successivo comma 9 *bis* dello stesso art. 17 *bis*, di cui nel prosieguo nelle presenti notazioni) non opera, senza necessità di attendere la dichiarazione giudiziale di improcedibilità.

## 5. Il contenuto dell'istanza

Per individuare il contenuto dell'istanza bisogna fare riferimento ai commi 6 e 7 dell'art.17 *bis*, ove si richiama l'art.18 del d.lgs 546/92. Per effetto delle norme richiamate, nell'istanza andranno pertanto indicati:

1) la struttura dell'A.E. nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo in esame, cui spetta la legittimazione in giudizio ai sensi dell'articolo 10 del d.lgs. n. 546 del 1992, ossia alla struttura “*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*”;

2) il contribuente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale e l'eventuale indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);

3) l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;

<sup>11</sup> Si esclude che la norma faccia riferimento al Presidente della Commissione. Gli unici compiti attribuiti a quest'ultimo dal d.lgs. n. 546/1992 sono quelli di assegnare il ricorso ad una delle sezioni una volta ricevuto il fascicolo d'ufficio dalla segreteria (cfr. artt. 25 e 26). L'iter temporale previsto per l'assegnazione di tale fascicolo, esclude che a questi possa spettare il successivo rinvio della trattazione per consentire la mediazione.

L'opzione orientata al Presidente di Sezione viene invece giustificata dal fatto che quest'ultimo è deputato ad effettuare un vaglio preliminare sulla costituzione in giudizio delle parti e, dunque, anche a verificare la fondatezza di un'eventuale eccezione proposta dall'Ufficio in termini di procedibilità dell'azione avanzata dal contribuente. A supporto di tale tesi gli artt. 27 e 30 del d.lgs. n. 546/1992, secondo i quali “*Il presidente della sezione, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, esamina il ricorso e ne dichiara l'inammissibilità nei casi espressamente previsti, se manifesta*” (cfr. art. 27, comma 1) e “*se non ritiene di adottare preliminarmente i provvedimenti di cui all'art. 27, il Presidente, scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti, fissa la trattazione della controversia secondo quanto previsto dagli articoli 33 e 34 e nomina il relatore*” (Cfr. art. 30, comma 1). Cfr. G. SEPIO, *Reclamo e mediazione: il difficile coordinamento tra procedimento e processo*, in *il fisco*, 2014, 2869.

<sup>12</sup> L'art. 17 *bis* così come novellato dall'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della L. n. 147/2013 *cit.*, sancisce che “*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*”.



4) i motivi.

Nell'istanza va indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento, quali, ad esempio, l'accoglimento dell'istanza o il diniego. In assenza di elezione di domicilio, le comunicazioni sono effettuate presso la residenza o la sede legale del contribuente.

Nell'istanza il contribuente dovrà indicare, altresì, il valore della controversia che – come è noto – è determinante al fine di stabilire l'obbligatorietà della fase di mediazione.

Si reputa, inoltre, ammissibile la redazione di un'unica istanza allo scopo di avviare il procedimento di mediazione con riguardo a più atti impugnabili, in modo speculare alla redazione di un ricorso cumulativo<sup>13</sup>.

In tal caso, tuttavia, si instaurano – per ciascuno degli atti impugnati - separati procedimenti, non trovando applicazione l'articolo 29 del d.lgs. n. 546 del 1992, che disciplina la riunione dei giudizi.

Sempre in riferimento al comma 6 dell'articolo 17 *bis* risultano altresì applicabili le disposizioni di cui all'articolo 22, comma 4<sup>14</sup>, del medesimo decreto 546/92, secondo cui *“unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia”*.

In base al combinato disposto delle norme sopra richiamate, all'istanza predisposta il contribuente dovrà allegare: copia dell'atto reclamato; copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione e di eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, con il proprio fascicolo di causa, per provare in giudizio la fondatezza delle eccezioni sollevate avverso l'atto impugnato.

La mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisce motivo di rigetto dell'istanza.

Di contro, la mancata allegazione di atti o documenti non in possesso dell'Ufficio potrebbe rendere l'istanza incompleta (e non conforme quindi al ricorso, completo di allegati, eventualmente depositato in Commissione al termine del procedimento), allorché tali atti o documenti siano dimostrativi di fatti rilevanti ai fini della compiuta e corretta disamina delle

<sup>13</sup> Cfr. Circ. n.9/E del 2012 *cit.*

<sup>14</sup> È evidente come il testuale richiamo all'applicabilità del comma 4 dell'articolo 22 del d.lgs. n. 546 del 1992 realizza le condizioni necessarie a che il nuovo istituto, attraverso la disamina delle medesime eccezioni e dei medesimi atti che si intende sottoporre al Giudice, possa risultare funzionale all'obiettivo di anticipare l'esito del giudizio in sede amministrativa e di evitare il ricorso alla fase giurisdizionale.

ragioni addotte dal contribuente.

Nell'istanza, infine, può essere formulata una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

#### 4. La notificazione

Tra le disposizioni applicabili al procedimento di mediazione, il comma 6 dell'articolo 17 *bis* richiama anche l'articolo 20 dello stesso decreto, il quale, al comma 1, stabilisce che “*Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16*”. Ne consegue pertanto che la notifica dell'istanza nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'atto deve essere effettuata secondo una delle seguenti modalità:

- 1) a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità previste dall'articolo 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- 2) mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, che ne rilascia ricevuta;
- 3) direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Si ricorda infine che, nelle ipotesi di spedizione a mezzo del servizio postale, la notificazione dell'istanza, al pari della notificazione del ricorso, si considera effettuata – ai fini del computo del termine di sessanta giorni utile per l'impugnazione dell'atto - alla data di spedizione tramite servizio postale della medesima istanza e non a quella di ricezione da parte della Direzione<sup>15</sup>.

#### 5. Gli effetti dell'eventuale accordo

L'A.E., all'esito dell'istruttoria, può:

- a) accogliere l'istanza, anche solo parzialmente;
- b) rigettarla;
- c) formulare una propria proposta di mediazione, instaurando un eventuale contraddittorio col reclamante.

La mediazione comporta il beneficio per il contribuente dell'automatica riduzione delle sanzioni amministrative. Ai sensi del comma 8, ultimo periodo dell'articolo 17 *bis* alla fase di mediazione “*si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili*”. Ciò comporta che, in conformità a quanto previsto dal comma 6 del citato articolo 48, in caso di avvenuta

<sup>15</sup> Cfr. articolo 16, comma 5, del d.lgs. n. 546 del 1992.

mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte dell'Ufficio e del contribuente di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (comprese le modalità di rateizzazione delle somme dovute).

L'accordo può anche concludersi mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione formulata da una delle parti, quando dalla proposta risulti in modo specifico e univoco il contenuto dell'accordo, con particolare riferimento alla determinazione delle somme dovute e alle modalità di versamento delle stesse.

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata (in caso di pagamento rateale), effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione<sup>16</sup>.

## 6. Effetti processuali

Secondo quanto indicato al comma 9 dell'art. 17 *bis* “*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*”. Tenuto conto del tenore della disposizione, dunque, la costituzione in giudizio, in caso di presentazione del reclamo, viene differita allo spirare del termine (di 90 giorni) previsto per il contraddittorio tra le parti senza che, grazie alle ultime modifiche apportate dalla legge di stabilità 2014, un'eventuale risposta negativa o accoglimento parziale da parte dell'Agenzia possa influire sul decorso di tale termine.

Rispetto alla previgente versione, è stata espunta infatti dal comma 9 dell'art. 17 *bis* la disposizione secondo cui “*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*

<sup>16</sup> Per effetto del rinvio disposto dal comma 8 dell'articolo 17 *bis*, devono, infatti, ritenersi applicabili alla mediazione le disposizioni dell'articolo 48 del D.lgs. n. 546 del 1992, disciplinanti il perfezionamento della conciliazione giudiziale. Ai sensi del comma 3 dell'articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, infatti, la conciliazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata entro venti giorni dalla data dell'udienza in cui è stato raggiunto l'accordo tra le parti ed è stato redatto il processo verbale. In caso di conciliazione c.d. “fuori udienza”, i 20 giorni decorrono dalla data di comunicazione del decreto del Presidente della Commissione tributaria che ha dichiarato l'estinzione del giudizio.

*decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale*".

Trascorsi, quindi, 90 giorni dal ricevimento dell'istanza senza che sia stata conclusa la mediazione ovvero che sia intervenuto l'accoglimento, anche parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di 30 giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente<sup>17</sup>. La costituzione avviene con il deposito presso la Commissione tributaria provinciale, del ricorso con l'istanza, con le stesse modalità previste per il ricorso non preceduto da mediazione tributaria obbligatoria.

## **7. Reclamo e sospensione della riscossione**

Per il nuovo comma 9 *bis* dell'art. 17 *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.*"<sup>18</sup>.

L'originaria formulazione dell'art. 17 *bis* lasciava aperta la questione sulla tutela cautelare giurisdizionale: la sospensione legale dei termini per la costituzione in giudizio sembrava impedire l'accesso al procedimento dell'art. 47 della legge processuale<sup>19</sup>.

Il nuovo comma 9 *bis* introduce, così, una tutela per il reclamante nelle more della procedura. Le somme oggetto di reclamo, infatti, non possono più essere riscosse se non sono trascorsi i 90 giorni per la costituzione in giudizio. Si tratta così di una sospensione per legge degli effetti esecutivi del provvedimento, che evita ogni possibile conseguenza in capo al contribuente durante questo arco temporale.

Gli Uffici, sulle nuove mediazioni, non possono procedere alla riscossione delle somme. Pertanto, per gli accertamenti esecutivi ovvero le intimazioni di pagamento, non si procederà all'affidamento del carico all'Agente della riscossione.

Nei casi di ruoli o di altri atti per i quali è richiesta l'iscrizione a ruolo, deve essere comunicata

<sup>17</sup> Ulteriore elemento di novità è che il termine di 90 giorni andrà computato applicando appieno le disposizioni sui termini processuali e quindi tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali dal 1 agosto al 15 settembre, di cui alla l. 742/1969.

<sup>18</sup> La sospensione della riscossione non opera con riferimento alle istanze *improponibili*, ossia che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17 *bis* del d.lgs. 546/1992.

<sup>19</sup> A. GIOVANNINI, *Cirv. n. 1/E del 12 febbraio 2014 - La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *il fisco*, 2014, 814.

ad Equitalia la sospensione della riscossione<sup>20</sup>.

Decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza senza che vi sia stato accoglimento della stessa o che sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

## 10. Le spese

Il comma 10 dell'art. 17*bis*, infine, disciplina le spese. In particolare stabilisce che la parte soccombente è tenuta a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al cinquanta per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso. Si sottolinea come il riferimento si limiti alle sole ipotesi nelle quali non si raggiunga la mediazione, il reclamo si sia trasformato in ricorso e il giudizio si concluda con sentenza.

Fuori dei casi della soccombenza reciproca, i giudici di primo grado possono decidere di compensare, tra le parti, le spese parzialmente o per intero solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

Analogamente a quanto disposto in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale<sup>21</sup>, la norma prevede che i rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo rispondono solo in caso di dolo<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> Nella Circolare n. 1/E del 2014 *cit.*, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di deposito del ricorso prima del decorso dei 90 giorni dalla presentazione dell'istanza, la sospensione viene automaticamente meno

<sup>21</sup> *Ex* art. 29, comma 7, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

<sup>22</sup> *Ex* art. 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20.