



Editrice

ISTITUTI DI PROCEDURA CIVILE

Il reclamo e la mediazione tributaria: cosa sono, come funzionano e quando si applicano

Voce di **Alessandra MEI**

Sommario: 1. Introduzione - 2. La sentenza della Corte Cost. n. 98 del 6.4.2016 - 3. Schema sintetico dell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo e/o della mediazione tributaria - 4. Schema sintetico delle controversie escluse dal reclamo e/o dalla mediazione - 5. Atti reclamabili e mediabili ex art. 17 bis d.lgs. 546/92... - 5.1 ...sino al 1.3.2014 - 5.2. ... dal 2.3.2014 sino al 31.12.2015 - ...dal 1.1.2016 al 31.12.2017 - ... dal 1.1.2018 - 6. Come si presenta il ricorso ex art. 17 bis d.lgs. 546/92 dopo il d.lgs. 156/15 - 7. La mediazione tributaria: dalla formulazione della proposta al perfezionamento dell'accordo mediatorio - 8. Possibili conclusioni del ricorso con istanza ex art. 17 bis d.lgs. 546/92 - 8.1. accoglimento totale delle domande del contribuente - 8.2 Accoglimento parziale delle richieste del contribuente - 8.3 rigetto espresso o implicito delle richieste del contribuente - 9. - Schema del procedimento di reclamo ex art. 17 bis d.lgs 546/92: scenari.

1.Introduzione:

Il "reclamo e la "mediazione tributaria" sono disciplinati dall'art. 17 bis d.lgs. 546/92. Quest'ultimo è stato introdotto dal Governo con il d.l. n. 98 del 6.7.2011 (art. 39 co. 9) convertito con modifiche dalla legge 111 del 15.7.2011¹, successivamente modificato con plurimi interventi legislativi² e giurisprudenziali³. Sebbene il reclamo e la mediazione tributaria siano stati spesso utilizzati come sinonimi, in realtà sono due istituti ben distinti che, nell'auspicato tentativo di rendere più chiara e organica l'esposizione, verranno trattati in modo congiunto, delineandone le peculiarità e i rispettivi ambiti di applicazione.

Invero, sin dalla sua prima introduzione⁴, mentre il reclamo menzionato nell'art. 17 bis è un atto obbligatorio⁵ dalla cui omissione derivava originariamente la inammissibilità del ricorso giudiziario poi sostituita con la improcedibilità del ricorso; la mediazione, invece, ha sempre rappresentato una mera possibilità conclusiva del 'filtro' mediante la quale le parti possano addivenire ad una definizione bonaria della controversia in sede precontenziosa con la possibilità di scontare le sanzioni sino al 40% del minimo edittale, successivamente ridotte al 35% delle stesse a seguito delle modifiche introdotte con il d.lgs. 156 del 24.9.2015 applicabili agli atti notificati dopo il 1.12.2016.

Il d.l.98/2011, convertito con modifiche dalla legge 111/2011, prevedeva che erano reclamabili i soli atti emessi dalla Agenzia delle Entrate di valore non superiore a 20.000 € notificati dal 1.4.2012. La determinazione del valore della lite era al netto di interessi e sanzioni e, dunque, determinata con riguardo alla determinazione dei tributi accertati.

¹ Pubblicata in G.U. n. 164 del 16.7.2011, in vigore dal 17.7.2011

² Rif. : art. 1 con 611 let. a) n. 1 della legge n. 23 dell'11.3.2014 (in vigore dal 2.3.2014);
art. 9 d.lgs 156 del 24.9.2015 (in vigore dal 1.1.2016);
art. 10 d.l. 50 del 24.4.2017 convertito con modifiche dalla legge 96 del 21.6.2017
(in vigore dal 24.6.2017)

³ Rif. sent. Corte Cost 98 del 16.4.2014

⁴ Rif. art. 39 co. 9 d.l. 98 del 6.7.2011

⁵ A tal proposito la circolare n. 9/E/2012 dell'Agenzia delle Entrate definisce il reclamo "uno strumento deflattivo del contenzioso, con il quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale".

Inoltre la omessa presentazione del reclamo tributario comportava la inammissibilità del ricorso.

Tale normativa è stata molto criticata sin dalla sua introduzione e, poco dopo le novelle introdotte dalla legge di stabilità, ritenuta anche costituzionalmente illegittima dalla famosa sentenza n. 98 del 16.4.2014 della Corte Cost. con rif. all'art. 24 Cost. poiché la sanzione della inammissibilità del ricorso in caso di mancato deposito del reclamo mediatorio era eccessivamente lesiva del diritto costituzionalmente garantito al contribuente di ricorrere all'Autorità giudiziaria. Già prima che intervenisse la pronuncia costituzionale, con la legge di stabilità 2014, il legislatore aveva attenuato gli effetti della mancata presentazione del reclamo sostituendo l'inammissibilità con l'improcedibilità del ricorso. Tuttavia, tale normativa trovava applicazione solo con riferimento agli atti notificati successivamente alla entrata in vigore della legge modificatrice e dunque dal 2.3.2014, mentre continuava ad applicarsi la precedente normativa che disponeva la inammissibilità del ricorso e dunque la preclusione di accedere alla giurisdizione tributaria per coloro che non avessero esperito la mediazione tributaria preventivamente al giudizio.

Invero, l'art. 1 co. 611 let. a) n. 1 della legge 147/2013, per potenziare l'efficienza della attività di riscossione dell'Amministrazione Finanziaria, modificava l'art. 17 bis co. 2 d.lgs. 546/92 disponendo che la mancata presentazione del reclamo costituiva condizione di procedibilità del ricorso e che in caso di deposito dell'atto introduttivo del giudizio prima dei 90 giorni di cui al comma 9, l'ufficio, poteva eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente doveva rinviare la trattazione del giudizio per consentire l'esperimento del filtro auspicandone la definizione della lite con una mediazione.

Giova ricordare che - mentre l'improcedibilità è costituzionalmente legittima poiché non preclude al cittadino l'accesso alla giustizia ma ne differisce la procedibilità di un tempo, nella specie di 90 giorni, ritenuto legittimo e sopportabile in relazione alla bontà dell'istituto e alla possibilità di addivenire ad una soluzione concordata della lite con conseguente risparmio di risorse pubbliche - l'inammissibilità, come affermato dalla

Suprema Corte Costituzionale nella richiamata sentenza n. 98 del 16.4.2014, è costituzionalmente illegittima con riferimento all'art. 24 Cost. perché preclude il ricorso al giudice per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.

Successivamente, con il d.lgs. 156/15, nell'ambito delle revisioni del contenzioso tributario, tra le altre modifiche, il Governo ha esteso l'applicazione del reclamo e della mediazione tributaria agli atti emessi da qualsiasi ente impositore e, in alcuni casi dall'agente della riscossione che non superino il valore di € 20.000 senza modificare la modalità di calcolo dello stesso. Inoltre il comma 1 dell'art. 17 bis d.lgs. 546/92 prevede che il ricorso produca gli effetti del reclamo con facoltà per il contribuente di presentare una proposta di mediazione. Come rilevato da alcuni⁶, la mediazione diviene così una fase amministrativa automatica e, quindi, in luogo della originaria istanza contenuta nel reclamo in cui il contribuente doveva indicare i motivi di ricorso e allegare le prove documentali che avrebbe prodotto in sede contenziosa innanzi la CTP; secondo il novellato art. 17 bis d.lgs. 546/92 la notifica del ricorso all'ufficio apre automaticamente la fase amministrativa del reclamo e della mediazione che dura, come tutti i procedimenti amministrativi, non più di 90 giorni. In tale lasso di tempo, infatti può accadere che l'ente:

- 1) accolga tutte le richieste del contribuente e dunque annulli l'atto contestato;
- 2) accolga solo in parte le richieste avanzate dal contribuente con conseguente annullamento parziale dell'atto oggetto di contestazione;
- 3) accetti la proposta di mediazione formulata dal contribuente oppure formuli una controproposta;
- 4) decorra il termine di 90 giorni ma l'Amministrazione non emette alcun provvedimento. In tal caso il silenzio ha il significato di rigetto delle richieste e il contribuente potrà, nei successivi 30

⁶ Rif. Massimiliano Ferrari e Zaira Pagliara, "mediazione civile e tributaria a confronto", parte II, pag 273 e seg., ed. Ad Maiora 2016; Stefano Loconte e Giuseppe Lo Presti, "reclamo e mediazione tributaria: analisi prospettica", pubblicato il 14.6.2017 in <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/dirittoCivile/2017-06-14/reclamo-e-mediazione-tributaria-fino-5000000-euro-analisi-prospettica-170902.php>

giorni dalla scadenza del predetto termine, depositare il ricorso e gli allegati notificati all'Ufficio alla CTP.

Come rilevato dalla dottrina⁷, la ratio del procedimento di reclamo è quella di deflazionare le liti fiscali favorendone una risoluzione stragiudiziale con l'accordo di mediazione. Tuttavia, non resta preclusa la possibilità per il contribuente di rivolgersi all'A.G. in caso di mancato accordo o rifiuto espresso o implicito.

Da ultimo, il d.l. 50 del 24.4.2017⁸ - convertito con modifiche dalla legge n. 96 del 21.6.2017⁹ - ha esteso l'applicazione dell'istituto agli atti notificati successivamente al 1.1.2018 di valore pari o inferiore a 50.000 €. Sicché sino al 31.12.2017 restano reclamabili i soli atti emessi da ogni ente impositore e, in taluni casi anche quelli emessi dall'agente della riscossione purché il valore della lite non superi i 20.000 € al netto di interessi e sanzioni.

2. La sentenza n. 98 del 16.4.2014 della Corte Costituzionale

Nonostante il legislatore sia intervenuto prima dei giudici di legittimità costituzionale provvedendo alla sostituzione della originaria inammissibilità del ricorso con quella meno gravosa della improcedibilità dello stesso conseguente al mancato reclamo tributario ante ricorso - poiché sanciva che i provvedimenti notificati prima del 60° giorno successivo all'entrata in vigore della norma modificatrice¹⁰ continuavano ad essere assoggettati alla sanzione dell'inammissibilità del ricorso in caso di mancato esperimento del reclamo tributario - la Suprema Corte è stata comunque costretta a ritenere la incostituzionalità dell'art. 17 bis co. 2 d.lgs 546/92 per rimuovere quella residuale disparità di trattamento ritenendo illegittima la disposizione contenuta nel precedente d.l. 98/2011 con riferimento all'art 24 Cost. Infatti, anche dopo le modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2014¹¹, prima della pronuncia di incostituzionalità accadeva che:

⁷ Rif.

⁸ Pubblicato sulla G.U. n. 95 del 24.4.2017 S.O. n. 31

⁹ Pubblicata sulla G.U. n. 144 del 23.6.2017 S.O. n. 31

¹⁰ Rif. art. 1 co 611 let a) n. 1 l. 147/2013

¹¹ Rif. art. 1 co. 611 let. a) n. 1 l. 147/13

- con riferimento agli atti notificati dall'Agenzia delle Entrate di valore non superiore a 20.000€ dal 2.3.2014¹², i ricorsi notificati senza il previo esperimento del reclamo venivano dichiarati improcedibili e la trattazione del ricorso era differita di 90 giorni per consentire al contribuente di presentare il reclamo ex art. 17 bis d.lgs. 546/92;

- con riferimento agli atti notificati dal 1.4.2012¹³ sino al 1.3.2014, invece, alla omessa presentazione dell'istanza di mediazione tributaria conseguiva la inammissibilità del ricorso.

Tale disparità di trattamento è venuta meno a seguito della incostituzionalità della disposizione contenuta nell'art. 17 bis d.lgs. 546/92 ante modifica nella parte in cui, nonostante lo ius superveniens operato dalla legge di stabilità 2014, disponeva l'applicazione della precedente disposizione con riferimento agli atti notificati prima del 60° giorno della entrata in vigore della legge di stabilità 2014. Nella stessa sentenza, come rilevato da alcuni¹⁴, se da un lato i Giudici hanno affermato nell'an la legittimità costituzionale dell'istituto della mediazione tributaria finalizzata alla risoluzione stragiudiziale della lite, ritenendo altresì legittima la discrezionalità legislativa di assoggettare a tale incombente i soli provvedimenti emessi dalla A.F.; con riferimento alle conseguenze giuridiche della inammissibilità del ricorso (sebbene limitatamente agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate successivamente al 1.4.2012¹⁵ e sino al 2.3.2014¹⁶ escluso) in caso di mancata presentazione del reclamo hanno ritenuto la illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis co. 2 d.lgs. 546/92

¹² Data di entrata in vigore della disposizione modificatrice dell'art. 17 bis co. 2 d.lgs. 546/92 contenuta nell'art. 1 co. 611 let a) n.1 della legge di stabilità 2014

¹³ Data di entrata in vigore del d.l. 98/2011

¹⁴ Rif. Simona Caruso, "la mediazione tributaria al vaglio della Corte Costituzionale. Corte Cost. 98/14" pubblicato il 29.4.2014 in <https://www.personaedanno.it/articolo/la-mediazione-tributaria-al-vaglio-della-corte-costituzionale-cort-cost-982014-simona-caruso>; Francesco Machina Grifeo, "illegittimo il reclamo a pena di inammissibilità, promossa la nuova mediazione" pubblicato il 16.4.2014 in <http://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/guidaAlDiritto/dirittoCivile/2014-04-16/contenzioso-tributario-illegittimo-reclamo-165018.php> ; Giuseppe Buffone, "mediazione tributaria, Consulta: no ad inammissibilità, si ad improcedibilità" pubblicato il 6.5.2014 in <http://www.altalex.com/documents/news/2014/05/06/mediazione-tributaria-consulta-no-ad-inammissibilita-si-ad-improcedibilita>

¹⁵ Data di entrata in vigore delle modifiche introdotte dall'art. 39 co. 9 d.l. 70/2011 convertito dalla legge 111/2011

¹⁶ Data di entrata in vigore della disposizione modificatrice dell'art. 17 bis co. 2 d.lgs. 546/92 contenuta nell'art. 1 co. 611 let. a) n. 1 legge 147/2013

perché lesiva dell'art. 24 Cost. Pertanto, con riferimento ai rapporti non esauriti - che prima della sentenza 98/2014 rientravano nell'art. 17 bis co. 2 d.lgs. 546/92¹⁷ - l'eventuale omessa presentazione del reclamo tributario resta priva di conseguenze giuridiche. Resta, invece, salva la legittimità dell'istituto con riferimento alla improcedibilità della domanda giudiziaria nonché alla assenza di terzietà nella fase amministrativa poiché l'esito positivo del tentativo di conciliazione stragiudiziale è rimesso anche al consenso del contribuente.

3. Schema ambito di applicazione del reclamo e della mediazione tributaria

Rif. normativo temporale	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nel d.l.98/2011 conv. dalla l. 111/2011	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nella legge di stabilità 2014	Art. 17 bis d.lgs.546/92 nel d.lgs.156/15	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nel d.l.50/2017 conv. dalla l.96/2017
Atti reclamabili e mediabili In relazione ai soggetti, al tempo e al valore	Notificati da Agenzia delle Entrate dal 1.4.2012 al 1.3.2014 con valore non superiore a 20.000€	Notificati da Agenzia delle Entrate dal 2.3.2014 al 31.12.2015 con valore pari o inferiore a 20.000€	Notificati da qualsiasi ente impositore o dall'agente della riscossione dal 1.1.2016 al 31.12.2017 con valore non superiore a 20.000€	Notificati da qualsiasi ente impositore o da agente riscossione dal 1.1.2018 il cui valore non sia superiore ad € 50.000

4. Schema delle controversie escluse dal reclamo e/o dalla mediazione

Rif. normativo temporale	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nel d.l.98/2011 ¹⁸	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nella legge di stabilità 2014	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nel d.lgs. 156/15	Art. 17 bis d.lgs. 546/92 nel d.l.50/17 ¹⁹
Atti non	Atti notificati da soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate del prima del	Atti notificati da soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate	Atti notificati da qualsiasi ente impositore o dall'agente della riscossione dal 1.1.2016	Atti notificati da qualsiasi ente

¹⁷ Dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla sentenza 98/2014 Corte Cost.

¹⁸ Convertito dalla legge 111/2011

¹⁹ Convertito dalla legge 96/2017

reclamabili e/o non mediabili con riferimento al tempo, al valore e alla materia	1.4.2012 sino al 1.3.2014 con valore superiore ai 20.000€ o indeterminabile	prima del 2.3.2014 sino al 31.12.2015 con valore superiore ai 20.000€ o indeterminabile	31.12.2017 1) Con valore superiore ai 20.000€ o indeterminabile ²⁰ 2) in materia doganale aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali sono invece escluse dalla mediazione ma non dal reclamo	impositore o da agente della riscossione dal 1.1.2018 con valore superiore ai 50.000€
--	---	---	--	---

5. Atti reclamabili e mediabili ex art. 17 bis. d.lgs. 546/92...

5.1 ...Sino al 1.3.2014²¹

Come già accennato in precedenza, prima delle modifiche introdotte dalla legge di stabilità 2014²² e successivi interventi legislativi²³, erano reclamabili e mediabili per legittime ragioni di discrezionalità amministrativa del legislatore i soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate notificati dal 1.4.2012 di valore pari o inferiore a 20.000 €. Con la circolare n. 9 del 19.3.2012²⁴, la stessa A.F. chiariva che, ai sensi del combinato disposto delle precedenti disposizioni contenute nell'art. 17 bis. co. 1 e 6 nel testo ante legge di stabilità 2014, erano reclamabili i seguenti atti:

- avviso di accertamento;
 - avviso di liquidazione;
 - ruolo;
 - rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi,
 - sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
 - provvedimento che irroga le sanzioni;
 - diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- nonché

²⁰ Fatta eccezione per quelle in materia catastale

²¹ E' il giorno prima dell'entrata in vigore delle novità introdotte dalla legge di stabilità 2014

²² Rif. art. 1 co. 611 let. a) n. 1l. 147/2013

²³ Rif. art 10 della legge n. 23 dell'11.3.2014

²⁴ Al par. 1.1.

- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

5.2. ... dal 2.3.2014 sino al 31.12.2015²⁵

Con riferimento all'ambito oggettivo del reclamo e della mediazione tributaria, la legge di stabilità 2014 ha avuto il pregio di includere tra gli atti mediabili anche i contributi previdenziali e assistenziali purché il loro valore, al netto di interessi e sanzioni non superi la soglia dei 20.000 €.

5.3. ... dal 1.1.2016 al 31.12.2017

Come evidenziato da diversi²⁶, a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. 156/15²⁷, dal 1.1.2016 sono diventati reclamabili oltre a quelli che già lo erano in precedenza pocanzi ricordati, anche quelli emessi da altri enti impositori quali: agenzia delle dogane, comuni, province, Camere di commercio, Consorzi di bonifica aventi un valore non superiore a 20.000 € nonché gli atti emessi in materia di attribuzione e classamento delle rendite catastali, la ruralità e i fabbricati di valore indeterminabile notificati dal 1.1.2016 al 31.12.2017.

Inoltre con il decreto delegato 156/15 il Governo ha innalzato il valore delle liti in cui il contribuente può far valere le proprie ragioni innanzi al fisco nella fase amministrativa stragiudiziale nonché in caso di successivo giudizio senza l'obbligo di farsi assistere da un soggetto abilitato al patrocinio davanti la magistratura tributaria elevandola sino a 3.000€

5.4 ... dal 1.1.2018

Con il d.l. 50/17 convertito con modifiche dalla legge 96/17, è stato ulteriormente modificato l'ambito oggettivo della normativa aumentando la

²⁵ Il giorno prima dell'entrata in vigore del d.lgs 156/15

²⁶ Rif. Fabrizio Gianni Poggiani, "Mediazione tributaria estesa a tutti gli enti" pag. 23 di Italia Oggi, serie speciale n. 12, anno 25 pubblicato il 15.10.2015 a cura di Marino Longoni; Alessandra Mei, "Riflessioni sulla estensione della mediazione tributaria a qualsiasi atto sotto la soglia dei 20.000€ di valore ex art. 9 co. 1 d.lgs. 156/15 pubblicato in La Nuova Procedura Civile, 3, 2015 in data 18.12.2015 nonché Alberto Calzolari "Contenzioso Tributario", parte II cap. 23 pag. 423 e seg. ed. Ipsoa 2017

²⁷ Adottato in esecuzione della legge delega contenuta nell'art. 10 della legge n. 23 dell'11.3.2014 (detta anche delega fiscale)

soglia del valore degli atti reclamabili e mediabili sino a 50.000€ che tuttavia saranno applicabili con riferimento agli atti notificati a decorrere dal 1.1.2018.

6. Come si presenta il ricorso ex art 17 bis d.lgs. 546/92 dopo il d.lgs. 156/15

Come già accennato nella introduzione al presente lavoro, con le recenti modifiche introdotte dal Governo con il d.lgs. 156/15 si è passati dalla presentazione di un reclamo anticipatorio delle difese e con le allegazioni probatorie che il contribuente avrebbe fatto valere innanzi alla CTP all'ente che lo ha emesso mediante la notifica di un ricorso con istanza di mediazione²⁸ ex art. 17 bis. d.lgs. 546/92 con il quale il contribuente introduce con il ricorso stesso il procedimento della mediazione tributaria avente natura amministrativa e di durata non superiore a 90 giorni durante i quali il ricorso è improcedibile e sia la riscossione che il termine per il pagamento delle somme sono sospesi.

Poiché ora la fase amministrativa del reclamo si apre con il ricorso, quest'ultimo deve contenere i seguenti elementi risultanti dal combinato disposto degli artt. 17 bis e 18 d.lgs. 546/92:

- a) l'indicazione della CTP competente,
- b) i dati personali del contribuente,
- c) l'indicazione del difensore con elezione di domicilio e procura alla rappresentanza, assistenza e difesa;
- d) l'Ufficio nei confronti del quale è promosso,
- e) gli estremi dell'atto impugnato con indicazione dell'ente che lo ha emesso, il numero di protocollo, il valore economico dell'atto²⁹ e il giorno in cui è stato notificato al contribuente;
- f) i motivi su cui si fonda la contestazione,
- g) le richieste del contribuente
- h) eventualmente la proposta del contribuente di definizione delle lite;
- i) la sottoscrizione³⁰ del ricorso.

²⁸ Denominato reclamo

²⁹ Determinato ai sensi dell'art. 12.co.2 d.lgs 546/92 al netto di interessi e sanzioni ovvero con riferimento alla somma delle sanzioni qualora siano solo queste ad essere contestate

7. La mediazione tributaria: dalla formulazione di una proposta di mediazione al perfezionamento dell'accordo mediatorio

Come abbiamo già accennato, la mediazione rappresenta la fase conclusiva dell'esito positivo del procedimento amministrativo del reclamo tributario che, invece, si apre con il ricorso notificato alla controparte.

Invero, come pocanzi illustrato, nell'ambito del 'filtro obbligatorio'³¹ a pena di improcedibilità del ricorso al giudice, il contribuente ha la facoltà di formulare una proposta di mediazione che, tuttavia, come rilevato da un'attenta dottrina³² - non essendo coperta dalla riservatezza in caso di mancato accoglimento da parte dell'Ufficio - potrebbe essere percepita come una debolezza dei motivi e pertanto appare quantomeno sconsigliabile che sia il contribuente a formularla dato che, in caso di rigetto delle richieste con provvedimento espresso l'ente impositore dovrebbe essere obbligato comunque a formularne una.

La cd. "proposta di mediazione" rappresenta una mera facoltà in seno al cd reclamo obbligatorio che, se accettata dal destinatario, sfocia in un accordo di mediazione che, invece, rappresenta l'iter conclusivo positivo della procedura amministrativa ante causam idoneo a definire bonariamente la materia del contendere.

Come rilevato da taluni³³, il contribuente che decida di avanzare una proposta di mediazione deve indicare la misura entro cui è disposto a scontare il versamento di una maggiore imposta.

I criteri che l'Ufficio dovrebbe adottare nella valutazione e/o formulazione della proposta di mediazione sono:

- 1) la sostenibilità della pretesa,
- 2) l'incertezza delle questioni giuridiche sottese; nonché

³⁰ Del contribuente per le liti di valore non superiore a 3000€ o del difensore per liti di valore superiore

³¹ Rif. al reclamo ex art. 17 bis d.lgs 546/92

³² Rif. Alberto Calzolari "contenzioso tributario" (a cura di Alberto Marcheselli) parte II, cap. 23 pag.432 e seg.

³³ Rif. Rosa Geraci, in "Reclamo e mediazione tributaria tra istanze deflattive ed esigenze di garanzia" pubblicato il 31.5.2016 in

<https://www.unipa.it/riviste/osservatorioTributario/.content/documenti/documenti-news-osservatorio/2016-05-31-Reclamo-e-mediazione-tra-istanze-deflattive-ed-esigenze-di-garanzia-Geraci.pdf>

3) il principio di economicità dell'azione amministrativa³⁴.

L'esame della proposta di mediazione tributaria formulata dal contribuente nella ipotesi in cui non venisse accettata dal destinatario, dal tenore letterale della disposizione contenuta nell'art. 17 bis co. 5 d.lgs 546/92 imporrebbe all'Ufficio di formularne una nello stesso provvedimento di rigetto. Tuttavia, alcuna sanzione sembrerebbe prevista in caso di inosservanza. Peraltro, l'Ufficio che non volesse esprimersi in modo espresso potrebbe, pervenire ad un risultato analogo lasciando decorrere il termine di 90 giorni senza emanare alcun provvedimento poiché la stessa legge equipara il comportamento inerte della Amministrazione a quello di un mancato accoglimento sia del reclamo che della proposta mediatrice. E' quantomeno doveroso chiedersi se tale comportamento sia legittimo. Invero - poiché il tenore letterale della disposizione contenuta nell'art. 17 bis co. 5 parrebbe negare all'Ufficio la possibilità di non accogliere il reclamo e/o l'eventuale proposta mediatrice imponendo all'Ufficio un dovere di replicare con una sua controproposta tutte le volte in cui rigetta in modo espresso le richieste del contribuente. Invece, ai sensi dell'art. 17 bis. co. 2 d.lgs. 546/92, ben potrebbe venire meno all'obbligo (formale) lasciando decorrere il termine di 90 giorni senza emanare alcun provvedimento di rigetto espresso. Pertanto, entrambe le condotte sembrerebbero legittime poiché alcuna sanzione è previsto in caso di inottemperanza all'obbligo di emanare una controproposta ogni volta che l'Ufficio intenda rigettare il reclamo e/o la mediazione. A parere dell'autrice, sarebbe opportuno che il legislatore sanzionasse l'omissione della proposta di ufficio eludendo il fine deflattivo del contenzioso tributario voluto dalla normativa prevedendo ad esempio che il comportamento tenuto dall'Ufficio possa essere considerato al fine di ottenere quello stesso risultato di cui il contribuente avrebbe potuto beneficiare (riduzione delle sanzioni) per essere stato costretto a dover ricorrere al giudice naturale precostituito per legge.

³⁴ quale corollario del principio costituzionale del "buon andamento" consacrato nell'art. 97 Cost.

Con riferimento al perfezionamento della mediazione, l'art. 17 bis co. 6 dispone che nelle liti riguardanti un atto impositivo o di riscossione, esso si ha con la presenza dei seguenti elementi:

- a) la sottoscrizione dell'accordo di mediazione;
- b) l'avvenuto pagamento integrale o della prima rata nei 20 giorni successivi alla stipula dell'accordo.

Con riferimento alle liti in materia di rimborso di tributi, invece, la mediazione si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'accordo purché siano indicate in modo preciso e puntuale le modalità e i tempi della restituzione delle somme. La sottoscrizione dell'accordo in materia di rimborso costituisce un atto di riconoscimento del debito ma non titolo esecutivo, sicché il contribuente, in caso di inadempimento, potrà chiedere al Giudice ordinario l'emissione di un decreto ingiuntivo.

8. Possibili esiti del reclamo ex art. 17 bis. d.lgs. 546/92:

8.1. Accoglimento totale delle domande del contribuente

In tale ipotesi l'ente che ritiene fondati i motivi addotti dal contribuente nel ricorso con istanza ex art. 17 bis. d.lgs. 546/92 e che conseguentemente ritenga opportuno accogliere la richiesta di annullamento integrale dell'atto procederà al suo totale annullamento

8.2 Accoglimento parziale delle richieste del contribuente

E' il caso in cui il contribuente chieda in via principale l'annullamento integrale dell'atto e, in via subordinata l'annullamento parziale dello stesso. Nella ipotesi in cui l'Ufficio abbia accolto solo la seconda e dunque abbia provveduto in sede stragiudiziale all'annullamento parziale dell'atto contestato, il contribuente dovrà scegliere se:

- a) accontentarsi del risultato conseguito³⁵, oppure
- b) proseguire innanzi la CTP il giudizio. In tale ultimo caso, ovviamente il contribuente dovrà depositare il ricorso-reclamo notificato nei successivi 30 giorni ma ciò è consigliabile soltanto se i motivi su cui si fonda la richiesta di annullamento siano realmente sostenibili.

³⁵ Rif. all'annullamento parziale dell'atto

8.3 rigetto espresso o implicito delle richieste del contribuente

Se l'Amministrazione destinataria non accoglie in sede amministrativa le nostre domande né la nostra eventuale proposta, è tenuta a formularne una al contribuente tenendo conto:

- 1) della giurisprudenza in ordine:
 - alla sostenibilità della pretesa,
 - all'incertezza delle questioni giuridiche sottese; nonché
- 2) del principio di economicità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.

I suddetti criteri infatti dovrebbero orientare l'esercizio dell'attività amministrativa sia nella valutazione dei motivi di reclamo sollevati dal contribuente che nella valutazione e/o formulazione della proposta di mediazione.

Come evidenziato dalla dottrina³⁶, è possibile che al ricorso - reclamo notificato all'ufficio, non segua alcun riscontro e che non si concluda con un provvedimento espresso di rigetto delle richieste. Invero, in caso di mancata risposta nei 90 giorni successivi alla ricezione del ricorso da parte del destinatario, tale silenzio produce gli stessi effetti di un diniego espresso. Pertanto, nei 30 giorni successivi al 90° giorno (decorrente dal giorno in cui l'ufficio ha ricevuto il ricorso contenente l'istanza ex art. 17 bis. d.lgs. 546/92) il contribuente personalmente³⁷ o tramite il suo difensore³⁸ dovrà costituirsi in giudizio depositando in CTP la copia del ricorso con la fotocopia della ricevuta di spedizione o di deposito nonché la nota di iscrizione a ruolo del ricorso tributario.

³⁶ Rif. Fabio Pace, "formulario del processo tributario commentato", VI ed. Ipsoa 2017 pag. 486

³⁷ Nelle controversie di valore non superiore a 3.000 €

³⁸ Obbligatorio nei giudizi di valore superiore a 3.000 € e facoltativo per quelli di valore pari o inferiore

9. Schema del procedimento di ricorso-mediazione tributaria ex art. 17 bis d.lgs 546/92: scenari

