



## **“IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE”**

**RELATORE: Dott. Carlo Ferrari**



### **PROGRAMMA**

**1. QUADRO NORMATIVO:**

**2. ASPETTI PECULIARI;**

**3. ANALISI ESEGETICA DELLA NORMATIVA E LINEE GUIDA  
CIRCOLARE A.E. N. 9/E/2012:**

- Norme compatibili;
- Limiti: quantitativo/soggettivo/oggettivo/temporale;

**4. L'ISTANZA DI RECLAMO:**

- Termini;
- Notifica;
- Soggetti legittimati;
- Contenuto;

**5. TRATTAZIONE DEL RECLAMO:**

- Proposta di mediazione;
- Accordo di mediazione;

- Criticità;

**6. MODELLO DELL'ISTANZA DI RECLAMO;**

**7. DINIEGO DELL'ISTANZA E COSTITUZIONE IN GIUDIZIO;**

**8. SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO: SPESE DEL GIUDIZIO;**

**9. SINTESI;**

**10. OSSERVAZIONI:**

- Tutela cautelare;
- Rapporto con altri Istituti deflattivi;
- Appello;
- Mediazione;
- Profili di incostituzionalità;
- Ulteriori osservazioni;

**11. RIFLESSIONE**

**QUADRO NORMATIVO  
DI RIFERIMENTO**

## NORMATIVA E PRASSI

- **Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992 come modif. Legge di Stabilità n. 147/13, art. 1, co. 611 lett. a)**
- **Circolare A. E., 19 marzo 2012, n. 9/E**
- **Circolare A.E., 12 febbraio 2014, n. 1/E**

## NORMATIVA E PRASSI

### VALENZA DELLE CIRCOLARI

**CASS., SS. UU., sent. 2 novembre 2007, n. 23031**

"le circolari, come è stato affermato dalla dottrina prevalente, non possono né contenere disposizioni derogative di norme di legge, né essere considerate alla stregua di norme regolamentari vere e proprie, che, come tali vincolano tutti i soggetti dell'ordinamento, essendo dotate di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'Amministrazione all'interno della quale sono emesse; ... Le circolari amministrative, quindi, non possono spiegare alcun effetto giuridico nei confronti di soggetti estranei all'Amministrazione, né acquistare efficacia vincolante per quest'ultima, essendo destinate esclusivamente ad esercitare una funzione direttiva nei confronti degli uffici dipendenti, senza poter incidere sul rapporto tributario, tenuto anche conto che la materia tributaria è regolata soltanto dalla legge, con esclusione di qualunque potere o facoltà discrezionale dell'Amministrazione finanziaria (in questa prospettiva cfr. Cass., Sez. I, 25 marzo 1983, n. 2092 e 17 novembre 1995, n. 11931; Cass., Sez. V, 10 novembre 2000, n. 14619 e del 14 luglio 2003, n. 11011).

- SEGUE -

**- SEGUE -**

**Questi risultati interpretativi vanno condivisi alla stregua delle seguenti considerazioni.**

- 1) La circolare emanata nella materia tributaria non vincola il contribuente, che resta pienamente libero di non adottare un comportamento ad essa uniforme, in piena coerenza con la regola che in un sistema tributario basato essenzialmente sull'autotassazione, ...**
- 2) La circolare nemmeno vincola, a ben vedere, gli uffici gerarchicamente sottordinati, ai quali non è vietato di disattenderla ...**
- 3) La circolare non vincola addirittura la stessa autorità che l'ha emanata, la quale resta libera di modificare, correggere e anche completamente disattendere l'interpretazione adottata. ... Non si può, al riguardo, non concordare con quella autorevole dottrina che sostiene che, ammettere che l'Amministrazione, quando esprime opinioni interpretative (ancorché prive di fondamento nella legge), crea vincoli per sé e i giudici tributari, equivale a riconoscere all'Amministrazione stessa un potere normativo che, a tacer d'altro, è in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge codificato dall'art. 23 della Costituzione. ...**

**- SEGUE -**

**- SEGUE -**

- 4) La circolare non vincola, infine, come già si è detto, il giudice tributario (e, a maggior ragione, la Corte di Cassazione) dato che per l'annullamento di un atto impositivo emesso sulla base di un'interpretazione data dall'Amministrazione e ritenuta non conforme alla legge, non dovrà essere disapplicata la circolare, in quanto l'ordinamento affida esclusivamente al giudice il compito di interpretare la norma ..." (IN TERMINI - Cass., sent. 24 febbraio 2012, n. 2850 - ID. Cons. di Stato, sent. 2916/2013)**



## **ASPETTI PECULIARI**



## **ASPETTI PECULIARI**

- **ATTI IMPOSITIVI NOTIFICATI A DECORRERE DAL 1 aprile 2012;**
- **NUOVA NORMATIVA - ATTI IMPOSITIVI NOTIFICATI DAL 2 marzo 2014;**
- **ATTI IMPOSITIVI EMESSI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE;**
- **CONTROVERSIE DI VALORE NON SUPERIORE €. 20.000,00;**
- **RECLAMO = RICORSO;**



## ASPETTI PECULIARI

➤ **OBIETTIVO:** riduzione delle controversie di valore poco significativo e veloce riscossione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

### ISTITUTO DEFLATTIVO



**RIMOZIONE IN VIA PREVENTIVA E IMMEDIATA DI EVENTUALI PROFILI DI ILEGITTIMITÀ E INFONDATEZZA DEGLI ATTI**



**EVITARE L'INSTATURAZIONE DEL CONTENZIOSO**



## NATURA GIURIDICA

### RECLAMO



### CARATTERE GENERALE

Opera in relazione agli atti di cui all'art. 19 - D.Lgs. n. 546/92

L'omessa presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso



IPSOA **Scuola di formazione**  
Gruppo Wolters Kluwer

**ANALISI ESEGETICA DELLA NORMATIVA**

**LINEE GUIDA CIRCOLARE N. 9/E/2012**



IPSOA **Scuola di formazione**  
Gruppo Wolters Kluwer

**NORMATIVA ANTE-RIFORMA**



**NORMATIVA ANTE-RIFORMA**

**OMESSA PRESENTAZIONE  
DEL RECLAMO**

**INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO**

**TERMINE PER LA COSTITUZIONE IN  
GIUDIZIO art. 22 - D.Lgs. n. 546/92**

- Spirare del termine di 90 gg. dalla mancata risposta dell'A.E.;
- Dal ricevimento del diniego del reclamo;
- Dal ricevimento del parziale accoglimento del reclamo

**PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO**

**TERMINE DI 90 gg. CONCESSO ALL'A.E.  
per rispondere al contribuente NON soggiace  
al periodo di SOSPENSIONE FERIALE**

**La presentazione del reclamo non sospende  
l'esecuzione dell'atto impositivo**



**PROFILI DI  
INCOSTITUZIONALITÀ  
L'INTERVENTO DELLA  
CORTE COSTITUZIONALE  
Sentenza 16 aprile 2014, n. 98**

**INTERVENTO CORTE COSTITUZIONALE****C. COST., sent. 16 aprile 2014, n. 98**

- ✓ promuove il "nuovo" art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/92;
- ✓ Ammonisce che il legislatore è tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa ... deve operare un congruo bilanciamento tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire;
- ✓ dichiara l'illegittimità costituzionale del "vecchio" art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/92 nella parte in cui statuisce che l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, alla tutela giurisdizionale, in patente contrasto con l'art. 24 Cost.;
- ✓ ne consegue che con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe ancora applicabile il censurato comma 2 dell'art. 17-bis nel suo testo originario, per effetto della presente decisione dichiarativa di illegittimità costituzionale, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche:

**INTERVENTO CORTE COSTITUZIONALE****C. COST., sent. 16 aprile 2014, n. 98**

- ✓ in merito all'intervento di un soggetto terzo non si pone alcuna violazione di norme costituzionali: "Più in generale, va osservato che la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-bis costituisce 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. Deve dunque escludersi che un tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa 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".

**LA PRONUNCIA DEI GIUDICI DELLE LEGGI PRODUCE EFFETTO PER TUTTI GLI ATTI NOTIFICATI TRA L'ENTRATA IN VIGORE DELL'ART. 17/bis, AVVENUTA IL 1° aprile 2012, E L'ENTRATA IN VIGORE DELLA NUOVA VERSIONE, STABILITA A FAR DATA DAL 2 marzo 2014.**



## **INTERVENTO LEGISLATIVO RIFORMA**



### **NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ**

**Lg. n. 147/2013, art. 1, co. 611**

**Ha modificato l'art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/92**

**PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO**

**CONDIZIONE DI PROCEDIBILITÀ DEL  
RICORSO**

**DEPOSITO DEL RICORSO PRIMA DEI 90  
gg. - IMPROCEDIBILITÀ DEL RICORSO  
eccepibile solo dall'A.E.. Il Presidente  
rilevata l'improcedibilità rinvia la  
trattazione dell'udienza per consentire la  
mediazione**

**PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO**

**TERMINE PER LA COSTITUZIONE IN  
GIUDIZIO art. 22 - D.Lgs. n. 546/92**

- Spirare del termine di 90 gg. dalla  
mancata risposta dell'A.E.;
- Non è più legato alla risposta dell'Ufficio



## NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ

### PRESENTAZIONE DEL RECLAMO

**TERMINE DI 90 gg. CONCESSO ALL'A.E. per rispondere al contribuente SOGGIACE al periodo di SOSPENSIONE FERIALE**

La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo SONO SOSPESSI fino alla data dalla quale decorre il termine per la costituzione in giudizio, in assenza di mediazione sono comunque dovuti gli interessi.

La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità del ricorso.

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



## NOVITÀ LEGGE DI STABILITÀ

### ENTRATA IN VIGORE

**LE MODIFICHE SI APPLICANO AGLI ATTI NOTIFICATI A DECORRERE DA 60° GIORNO SUCCESSIVO ALL'ENTRATA IN VIGORE DELLA LEGGE DI STABILITÀ'**

**ENTRATA IN VIGORE LEGGE DI STABILITÀ - 1.01.2014**  
**ENTRATA IN VIGORE MODIFICHE - 2.03.2014**



**- COMMA 2 -**

**PRIMA PARTE**

**"La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso".**

**SECONDA PARTE**

**"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".**

intesa in termini di "reclamo"

della Sezione, verifica la procedibilità dell'azione avanzata



**IPOTESI NORMATIVI**

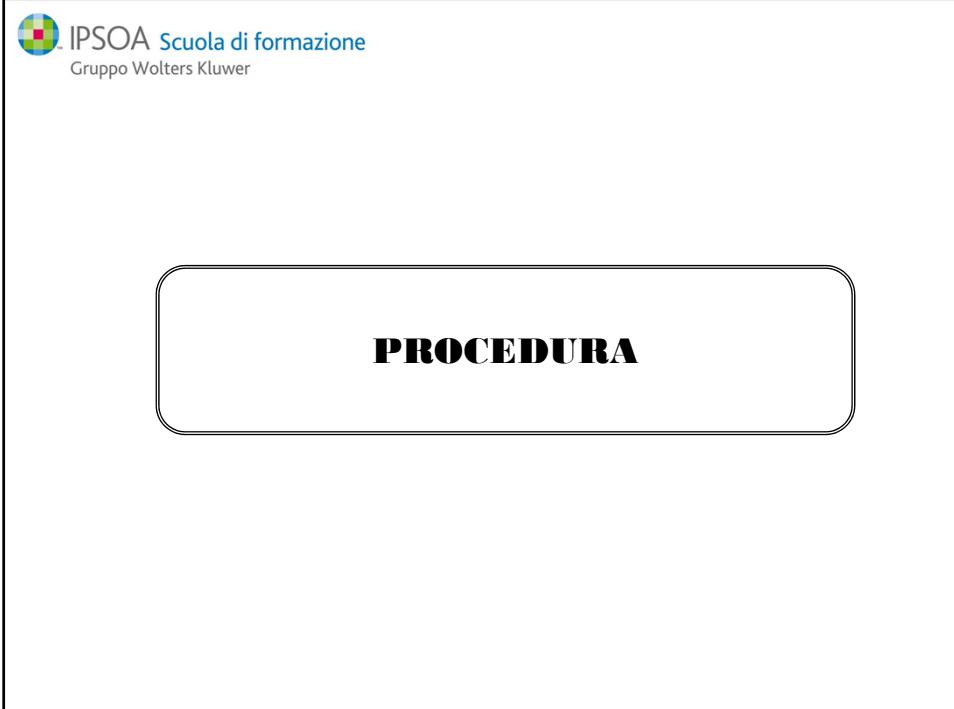
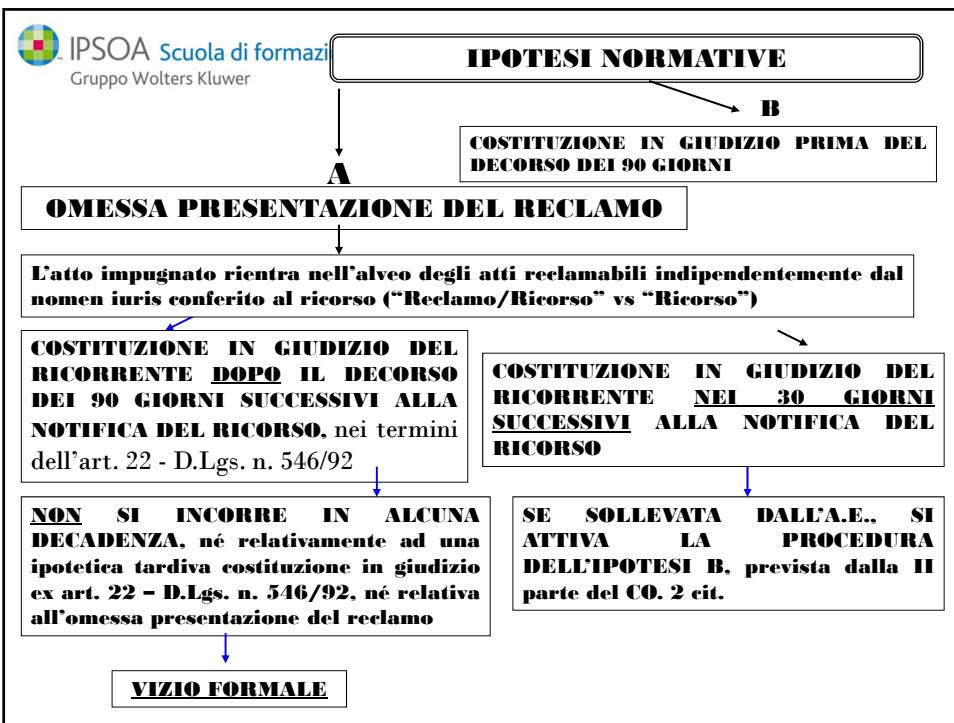
**A**

**OMESSA  
PRESENTAZIONE  
DEL RECLAMO**

**B**

**COSTITUZIONE IN  
GIUDIZIO PRIMA DEL  
DECORSO DEI 90 GIORNI**

**IMPROCEDIBILITÀ DEL  
RICORSO** eccepibile solo dall'A.E..  
Il Presidente rilevata l'improcedibilità rinvia la trattazione dell'udienza per consentire la mediazione



**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**- COMMA 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".**

**- COMMA 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".**

**NORME COMPATIBILI - D.LGS. N. 546/92**

**ART. 12 - L'assistenza tecnica;**

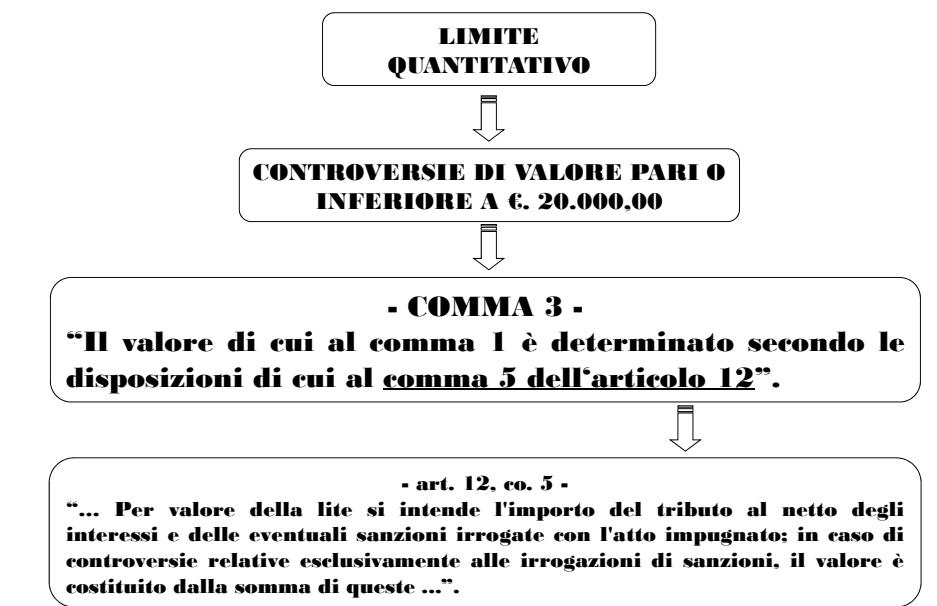
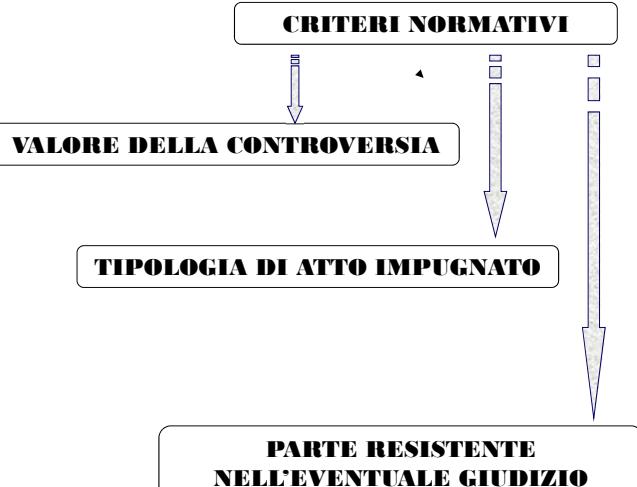
**ART. 18 - Il ricorso;**

**ART. 19 - Atti impugnabili e oggetto del ricorso;**

**ART. 20 - Proposizione del ricorso;**

**ART. 21 - Termine per la proposizione del ricorso;**

**ART. 22, co. 4 - Costituzione in giudizio del ricorrente**





**DETERMINAZIONE VALORE DELLA CONTROVERSIA  
(al netto dei contributi accertati)**

**ATTO COMPRENSIVO  
DI PIÙ TRIBUTI**

Il valore della lite viene calcolato con riferimento al totale delle imposte contestate

**IMPUGNAZIONE  
CUMULATIVA**

Il valore della lite viene individuato con riferimento a ciascun atto impugnato

**RIFIUTO ESPRESSO  
O TACITO  
alla restituzione di  
tributi**

Il valore della lite viene determinato con riferimento all'importo del tributo richiesto a rimborso al netto degli accessori

**RICHIESTA DI  
RIMBORSO  
Relativa a più periodi di  
imposta**

Il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta



**DETERMINAZIONE VALORE DELLA CONTROVERSIA  
(al netto dei contributi accertati)**

**RETTIFICA DELLE  
PERDITE**

Il valore della lite viene determinato sulla base dell'imposta VIRTUALE (vd. Circ. n. 9/E/2012, par. 1.3.1)

**VALORE INDETERMINABILE**

**ESCLUSE**

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**LIMITE  
SOGGETTIVO**



**ATTI EMESSI  
DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE**



**- COMMA 5 -**

**Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla  
Direzione regionale che ha emanato l'atto ...**

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**LIMITE  
OGGETTIVO - TEMPORALE**

**ATTI IMPUGNABILI  
EX ART. 19**



- Avviso di accertamento;
- Avviso di liquidazione;
- Prov. di irrogazione delle sanzioni;
- Ruolo;
- Rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanz. pecun. o altri accessori non dovuti;
- Diniego o revoca di agevolazioni o rifiuto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- Ogni altro atto emanato dall'A.E. per il quale è previsto l'autonomia impugnabilità.

**ATTI NOTIFICATI DAL  
1° aprile 2012 -  
nuova disciplina ATTI  
NOTIFICATI DAL  
2 marzo 2014**



**Occorre fare riferimento non alla  
data di spedizione da parte  
dell'A.E. ma alla data in cui il  
contribuente riceve l'atto  
impositivo**



## LIMITE OGGETTIVO - ATTI IMPUGNABILI

### CRITICITA'

#### - PROVV. DI IRROGAZIONE DELLE SANZIONI -

**Art. 16 - D.Lgs. n. 472/97: CO. 1** - "La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. ... **CO. 3** - Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solidi possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. ... **CO. 4** - Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solidi possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. ... **CO. 7** - Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. ... **CO.7/BIS** - Le sanzioni irrogate ai sensi del comma 7, qualora rideterminate a seguito dell'accoglimento delle deduzioni prodotte ai sensi del comma 4, sono definibili entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, con il pagamento dell'importo stabilito dal comma 3.

\*comma aggiunto dall'art. 23, comma 29, lettera a), D.L. 6 luglio 2011, n. 98



## LIMITE OGGETTIVO - ATTI IMPUGNABILI



#### SOVRAPPOSIZIONE DEGLI ISTITUTI

**Il contribuente attendendo l'esito del reclamo nei 90 gg. successivi alla sua presentazione perde la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni nell'ipotesi di accoglimento parziale delle deduzioni difensive ex art. 16, co. 7/bis - D.Lgs. N. 472/97.**

#### CHIARIMENTI - Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E

**"Allo stesso modo di quanto avviene per gli altri atti impositivi, si deve ritenere, quindi, ammissibile consentire la definizione delle sanzioni anche nella successiva fase contenziosa, in sede di mediazione o di conciliazione giudiziale".**



**CHIARIMENTI IN MATERIA DI  
PROVV. IRROGAZ. SANZ.  
Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E**

**-SANZIONI IN MATERIA DI TRASMISSIONE TELEMATICA DELLE DICHIARAZIONI - art. 7/bis, art. 39 - D.Lgs. n. 241/97: rientra tra gli atti reclamabili;**

**-SANZIONI PER MANCATA EMISSIONE DELLO SCONTRINO FISCALE (sospensione della licenza ex art. 12, co. 2 - D.Lgs. n. 471/97): sono escluse dalla mediazione tributaria in quanto caratterizzate da valore indeterminabile;**



**CHIARIMENTI IN MATERIA DI  
PROVV. IRROGAZ. SANZ.  
Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E**

**- SANZIONI PER OMESSE O TARDIVI VERSAMENTI A SEGUITO DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO DELLA DICHIARAZIONE: si applica una sanzione pari al 30% ex art. 2, co. 1 - D.Lgs. n. 462/97 e art. 13, co. 1 - D.Lgs. n. 471/97. In assenza di pagamento a seguito dell'invio dell'avviso bonario, l'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo in tale ipotesi se ne ricorrono i requisiti ex art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/92, il contribuente è tenuto a presentare istanza di mediazione. È possibile definire un accordo di mediazione che preveda, contestualmente al versamento del tributo omesso, il pagamento della relativa sanzione in misura ridotta al 12 per cento dell'imposta non versata (pari al 40 per cento del 30 per cento previsto dalla norma). Allo stesso modo si può addivenire a un accordo di mediazione per definire un tardivo versamento tramite pagamento della relativa sanzione ridotta al 40 per cento.**



**CHIARIMENTI IN MATERIA DI  
PROVV. IRROGAZ. SANZ.  
Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E**

**RAPPORTO TRA MEDIAZIONE E DEFINIZIONE AGEVOLATA DI  
CUI ALL'ART. 16, CO. 3 e 17, CO. 2 - D.LGS. N. 472/97**

**IRROGAZIONE CON ATTO  
SEPARATO**

1. Presentazione deduzioni difensive;
2. Definizione della sanzione con il pagamento nella misura ridotta a un terzo;
3. Impugnazione dinnanzi alla C.T.P. competente.

**IRROGAZIONE IMMEDIATA**

1. Definire la sanzione con il pagamento nella misura ridotta a un terzo;
2. Impugnazione dinnanzi alla C.T.P. competente.

**OCCORRE SEMPRE VERIFICARE CHE RICORRANO I  
REQUISITI EX ART. 17 - D.LGS. N. 546/92 AI FINI DELLA  
PRESENTAZIONE DEL RECLAMO/RICORSO.**



**CHIARIMENTI IN MATERIA DI  
PROVV. IRROGAZ. SANZ.  
Circ. A.E. 3 agosto 2012, n. 33/E**

**L'AGENZIE DELLE ENTRATE NELLA SUMMENZIONATA  
CIRCOLARE PRESENTA DIVERSI ESEMPI IN MERITO  
ALLA RIDUZIONE DELLE SANZIONI IN CASO DI  
MEDIAZIONE (si vedano i punti nn. 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4)**



## LIMITE OGGETTIVO - ATTI IMPUGNABILI

CRITICITÀ



### - DINIEGO TACITO DI RIMBORSO -

**È reclamabile sempre che alla data del 1° aprile 2012 non siano decorsi 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, viceversa ove alla data del 31 marzo 2012 siano già trascorsi i 90 giorni, il diniego non potrà formare oggetto di reclamo**



## LIMITE OGGETTIVO - ATTI IMPUGNABILI

NON SONO RECLAMABILI



### - COMMA 4 -

**“Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all’articolo 47-bis”.**

### ATTI DI RECUPERO DEGLI AIUTI DI STATO ILLEGITTIMI



### ATTI NON EMESSI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- Cartella di pagamento;
- Avv. di mora/Int. di pagamento;
- Iscrizione ipotecaria;
- Fermo di beni mobili registrati;
- Atti relativi alle operazioni catastali.

★**ATTENZIONE:** Nel caso in cui si contesti l'omessa notifica di un atto presupposto riconducibile all'A.E. il contribuente è comunque obbligato a presentare preliminarmente il reclamo. (Circ. n. 9/E/2012)



**- INDICAZIONI ANTE - RIFORMA -  
CARTELLA DI PAGAMENTO  
NON E' RECLAMABILE  
MA**

(indicazioni Circolare A.E. n.9/E/2012)

**-CONTESTAZIONI INERENTI SOLO VIZI DELLA CARTELLA: NO RECLAMO;**

**-CONTESTAZIONI INERENTI SOLO L'ATTIVITA' DELL'A.E.: SI RECLAMO;**

**-CONTESTAZIONI RIGUARDANTI SIA L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE CHE  
L'A.E.:**

a) **RICORSO NOTIFICATO SOLO ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE:** quest'ultimo deve chiamare in causa l'A.E. ex art. 39 - D.Lgs. n. 112/99, l'A.E. che interviene in giudizio eccepisce, per le contestazioni ad essa attinenti, l'inammissibilità del ricorso ex art. 17/bis, co. 2 - D.Lgs. n. 546/92, in subordine si difende nel merito;

b) **IL CONTRIBUENTE PRESENTA RECLAMO SENZA NOTIFICARE IL  
RICORSO ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE;**

c) **IL CONTRIBUENTE NOTIFICA IL RICORSO ALL'AGENTE DELLA  
RISCOSSIONE E PRESENTA RECLAMO ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE.**



**CARTELLA DI PAGAMENTO**



**RIFORMA NORMATIVA**



**PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO**



**CONDIZIONE DI PROCEDIBILITÀ  
DEL RICORSO**



**INTERVENTO  
C. COSTITUZIONALE,  
sent. 16 aprile 2014, n. 98**



**OMESSA PRESENTAZIONE  
DEL RECLAMO  
(ante - riforma)**



**DICHIARA  
L'ILLEGITTIMITÀ  
COSTITUZIONALE DEL COMMA 2  
DELL'ART. 17-BIS, STABILENDO CHE  
L'EVENTUALE OMISSIONE DELLA  
PREVIA PRESENTAZIONE DEL  
RECLAMO RIMARREBBE PRIVA DI  
CONSEGUENZE GIURIDICHE;**



IPSOA **Scuola di formazione**  
Gruppo Wolters Kluwer

## **L'ISTANZA DI RECLAMO**



IPSOA **Scuola di formazione**  
Gruppo Wolters Kluwer

## **TERMINI**



## L'ISTANZA DI RECLAMO

### TERMINI



**- ENTRO I TERMINI PER LA PRESENTAZIONE DEL RICORSO (60 giorni dalla notifica dell'atto impositivo) ex art. 21 - D.Lgs. n. 546/1992**



**- SI APPLICANO I TERMINI DELLA SOSPENSIONE FERIALE (1 agosto - 15 settembre)**



### OSSERVAZIONE

**IL TERMINE DI 60 GIORNI DECORRE, UNICAMENTE, DALLA "NOTIFICAZIONE", INTESA NELL'ACCEZIONE TECNICO-GIURIDICA, RESTANDO ININFLUENTE L'EFFETTIVA CONOSCENZA, ALTRIMENTI ACQUISITA, DALL'ATTO AUTONOMAMENTE IMPUGNABILE.**

**NEL DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO SOLTANTO LA CONOSCENZA LEGALE DELL'ATTO VALIDAMENTE NOTIFICATO È IDONEA A FAR DECORRERE IL TERMINE DI IMPUGNAZIONE.**

## NOTIFICA

### Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992

#### - COMMA 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".**



#### ART. 20

**Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16.**

#### ART. 16

**CQ. 2 - Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall' art. 17.**

**CQ. 3 - Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto 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, ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.**



## **SOGGETTO LEGITTIMATO**



## **L'ISTANZA DI RECLAMO**

### **SOGGETTO LEGITTIMATO (Circ. n. 9/E/2012)**



**- CONTRIBUENTE CHE HA LA CAPACITÀ DI STARE IN GIUDIZIO  
DIRETTAMENTE O A MEZZO PROCURATORE**



**- RAPPRESENTANTE LEGALE DEL CONTRIBUENTE CHE NON HA LA  
CAPACITÀ DI STARE IN GIUDIZIO**



**- DIFENSORE NELLE CONTROVERSIE DI VALORE SUPERIORE PARI O  
SUPERIORE A €. 2.582,28**



## SOGGETTO LEGITTIMATO

### CASI PARTICOLARI (Circ. n. 9/E/2012)



### LITISCONSORZIO NECESSARIO (Società di persone)



**I RAPPORTI GIURIDICI TRA SOCIETÀ E SOCI SONO AUTONOMI E INDEPENDENTI, QUINDI, LA SOCIETÀ PUÒ CONCLUDERE LA MEDIAZIONE AUTONOMAMENTE RISPETTO AI SOCI**



**ATTENZIONE:** se il rapporto (reclamo/mediazione) con la società è definito, la posizione del socio deve essere trattata tenendo conto della definizione effettuata dalla società (Vd. CTR Milano, sent. n. 184/2014)



## SOGGETTO LEGITTIMATO



### I SOCI:

- Possono concludere la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società;
- Possono autonomamente concludere la mediazione, nonostante la società non lo abbia fatto;
- Possono depositare il ricorso dopo aver, senza successo, tentato la mediazione;
- Possono presentare ricorso "diretto" se l'avviso a loro notificato è di valore superiore a €. 20.000,00



### - VALORE DELLA LITE -

- SOCIETÀ:** maggiori imposte accertate in capo alla stessa (Irap, Iva)
- SOCIO:** maggiore imposta accertata in capo allo stesso (I.I.D.D.)



## OSSERVAZIONI

**L'INDIRIZZO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SI PONE IN EVIDENTE CONTRASTO CON LA PRONUNCIA DEI GIUDICI DI LEGITTIMITÀ A SEZIONI UNITE CHE SI SONO COSÌ PRONUNCIATI: "La unitarietà dell'accertamento che è (o deve essere) alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'art. 5 cit. TUIR e dei soci delle stesse (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche avverso un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitaria del o dei correnti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione (Cass. SS.UU. 1052/2007). (Cfr. Cass., SS. UU., sent. 4 giugno 2008, 14815)**



## SOGGETTO LEGITTIMATO

### CASI PARTICOLARI (Circ. n. 9/E/2012)



### OBBLIGAZIONI SOLIDALI



**L'A.E. GESTISCE E CONCLUDE I PROCEDIMENTI DI MEDIAZIONE IN MODO COORDINATO NEI CONFRONTI DI TUTTI I COOBBLIGATI CHE ABBIANO PRESENTATO ISTANZA**



**LA MEDIAZIONE PERFEZIONATA CON UNO DEI COOBBLIGATI ESTINGUE L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA PER TUTTI GLI ALTRI**



## **CONTENUTO**



## **L'ISTANZA DI RECLAMO**

### **CONTENUTO**



#### **- COMMA 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”.**



**RECLAMO = RICORSO  
ex art. 18 - D.Lgs. N. 546/92**





## L'ISTANZA DI RECLAMO



### ART. 18 - D.LGS. N. 546/92

**CO. 1 - Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.**

**CO. 2 - Il ricorso deve contenere l'indicazione:**

- a) della commissione tributaria cui è diretto;**
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;**
- c) dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale o del concessionario del servizio di riscossione nei confronti il ricorso è proposto;**
- d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;**
- e) dei motivi.**

**CO. 3 - Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 3, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente, nel qual caso vale quanto disposto dall' art. 12, comma 5. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti, fatto salvo quanto previsto dall'art. 14, comma 2.**

**CO. 4 - Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto a norma del comma precedente.**



## L'ISTANZA DI RECLAMO

### CONTENUTO (Circ. n. 9/E/2012)



### RECLAMO = RICORSO ex art. 18 - D.Lgs. N. 546/92



#### L'UFFICIO VERIFICA:

- l'istanza contenga tutti gli elementi necessari ai fini della sua trattazione;**
- la configurabilità di motivi di inammissibilità del ricorso ex art. 18 - D.Lgs. n. 546/92**



**I PROFILI DI INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO ASSUMONO UNA RILEVANZA DIVERSA DATA LA NATURA AMMINISTRATIVA DEL PROCEDIMENTO IMPRONTATO SUL MINOR RIGORE**





## L'ISTANZA DI RECLAMO



**L'UFFICIO RIGETTERÀ L'ISTANZA SE:**

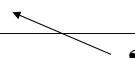
- l'istanza è tardiva;
- non è consentito individuare l'oggetto;



**ANCHE NEI CASI DI PALESE INAMMISSIBILITÀ L'ISTANZA PUÒ COMUNQUE ESSERE TRATTATA COME UNA RICHIESTA DI AUTOTUTELA**



**Configurandosi un motivo di inammissibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 18 - D.Lgs. n. 546/92 (es. sottoscrizione del contribuente in luogo del procuratore) il contribuente interessato a prevenire la pronuncia giurisdizionale di inammissibilità, può porvi rimedio contestualmente o - se ammesso - anche dopo la costituzione in giudizio.**



## L'ISTANZA DI RECLAMO



**OVE L'ISTANZA SIA IMPROPONIBILE I TERMINI DI COSTITUZIONE IN GIUDIZIO SI COMPUTANO NEI MODI ORDINARI PREVISTI DALL'ART. 22 - D.LGS. N. 546/92**



- di valore superiore a ventimila euro;
- di valore indeterminabile;
- riguardanti attività dell'Agente della riscossione;
- riguardanti atti non impugnabili;
- di atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate;
- di atti notificati prima del 1° aprile 2012;
- di rifiuti taciti di rimborso con riferimento ai quali alla data del 1° aprile 2012 siano già decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso;
- riguardanti recupero di aiuti di Stato;
- di provvedimenti emessi ai sensi dell'articolo 21 ("Sanzioni accessorie") - D.Lgs. n. 472/97;
- riguardanti istanze di cui all'articolo 22 ("Ipoteca e sequestro conservativo") - D.Lgs. n. 472/97;
- del diniego della chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti prevista dall'articolo 39, comma 12, - D.L. n. 98/2011.



## L'ISTANZA DI RECLAMO

**CONTENUTO**  
(Circ. n. 9/E/2012)



**RECLAMO = RICORSO ex art. 18 - D.Lgs. N. 546/92**



**I MOTIVI DELL'ISTANZA DEVONO COINCIDERE INTEGRALMENTE CON QUELLI DEL RICORSO A PENA DI INAMMISSIBILITÀ**



**IL RICORSO DEPOSITATO IN CTP DEVE ESSERE CONFORME A QUELLO CONSEGNATO ALL'A.E. PER IL RECLAMO A PENA DI INAMMISSIBILITÀ**



## L'ISTANZA DI RECLAMO



**-DIREZIONE NEI CUI CONFRONTI È AVVIATO IL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO ex art. 10 - D.Lgs. n. 546/92: "atti emessi dall'Agenzia delle Entrate"**



**-CONTRIBUENTE E IL SUO LEGALE RAPPRESENTANTE ex art. 18 - D.Lgs. n. 546/92**



**Domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento**



**ATTO IMPUGNATO E L'OGGETTO DELL'ISTANZA**

**MOTIVI**





## L'ISTANZA DI RECLAMO



### -EVENTUALE PROPOSTA DI MEDIAZIONE (in forma libera)

#### - COMMA 7 -

**"Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa".**



### VALORE DELLA CONTROVERSIA



### RICHIESTA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE



### ALLEGAZIONE DEI DOCUMENTI CHE SI INTENDONO PRODURRE NELL'EVENTUALE GIUDIZIO, IDONEI A DIMOSTRARE LA FONDATEZZA DEL RICORSO

Art. 17/bis, co. 6 - D.Lgs. n. 546/92: "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".



## L'ISTANZA DI RECLAMO

### IN MERITO AI DOCUMENTI

### ALLEGAZIONE DEI DOCUMENTI CHE SI INTENDONO PRODURRE NELL'EVENTUALE GIUDIZIO, IDONEI A DIMOSTRARE LA FONDATEZZA DEL RICORSO

Art. 17/bis, co. 6 - D.Lgs. n. 546/92: "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".



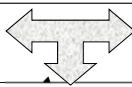
- L'allegazione dei citati documenti ha altresì la funzione di consentire all'Agenzia di procedere con immediatezza alla valutazione dell'istanza.
- Si ritiene, in ogni caso, che la mancata allegazione di atti o documenti **GIÀ IN POSSESSO** dell'Ufficio non costituisca motivo di rigetto dell'istanza.
- 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 ragioni addotte dal contribuente.



## L'ISTANZA DI RECLAMO

### IN MERITO AI DOCUMENTI

**Art. 17/bis**  
**D.Lgs. n. 546/92**



**Art. 32**  
**D.Lgs. n. 546/92**

**In caso di mancato buon fine del reclamo e costituzione in giudizio dinanzi alla C.T.P. competente, si avrà una disapplicazione tacita dell'art. 32 - D.Lgs. N. 546/92 o il ricorrente potrà produrre documenti che non erano stati legati al reclamo né prodotti dinanzi all'Agenzia delle entrate nel corso del procedimento amministrativo?**

**SI DOVREBBE RITENERE CHE IL CONTRIBUENTE NON POTRA' PRODURRE DOCUMENTI NUOVI PRECEDENTEMENTE NON PRODOTTI A MENO CHE SIANO DOCUMENTI CHE HA ACQUISITO SUCCESSIVAMENTE ALLA FASE DI RECLAMO MA TALE PREVISIONE SI SCONTERREBBE CON IL DATO NORMATIVO DI CUI ALL'ART. 32 - D.LGS. N. 546/92 ED, INOLTRE, L'ART. 58 - D.LGS. N. 546/92 FA SALVA LA FACOLTÀ DELLE PARTI DI PRODURRE NUOVI DOCUMENTI IN GRADO DI APPELLO.**

**LA CIRCOLARE, PREVEDE CHE QUALORA L'ISTANZA MANCHI DI TALUNI DOCUMENTI CHE NON SIANO IN POSSESSO DELLA.R., L'UFFICIO DOVRA' SOLLECITARE LA LORO PRODUZIONE.**



## L'ISTANZA DI RECLAMO



**ATTENZIONE: IL CONTRIBUTO UNIFICATO È DOVUTO AL MOMENTO  
DELL'EVENTUALE DEPOSITO DEL RICORSO IN CTP. L'ISTANZA DI  
RECLAMO NON RICHIENDE L'ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA DI  
BOLLO.**



## L'ISTANZA DI RECLAMO

### CRITICITÀ



### MOTIVI DI IMPUGNAZIONE E OGGETTO DELLA DOMANDA

- Poiché il reclamo è destinato a trasformarsi automaticamente, in caso di esito negativo, in "ricorso", il contribuente deve individuare specificamente ed immodificabilmente: **OGGETTO DELLA DOMANDA E MOTIVI DI IMPUGNAZIONE;**
- Allo stesso tempo l'A.E. non può procedere in seguito ai motivi di reclamo, salvi i casi cui si giunga ad una mediazione concordata, ad integrazioni e/o modificazioni dell'impianto motivazionale dell'atto al di fuori dell'istituto dell'autotutela sostitutiva (principio della immutabilità della contestazione contenuta nell'atto di accertamento - Cass., sent. n. 7158/2011)



## L'ISTANZA DI RECLAMO



**-OGGETTO DELLA DOMANDA (*petitum*):** determina la consumazione del potere d'impugnazione su ciò che non è stato impugnato, per cui la parte non reclamata si cristallizza.

**-MOTIVI DI IMPUGNAZIONE:** delimitano la materia del contendere nell'eventuale fase contenziosa. Se i vizi non sono dedotti, non sono deducibili successivamente nel corso dell'eventuale processo né sono rilevabili d'Ufficio. Non sono sufficienti generiche contestazioni richiedendosi a pena di inammissibilità l'enunciazione di specifici motivi di impugnazione.



**NON È PRECLUSA IN SEDE DI EVENTUALE CONTENZIOSO LA PRESENTAZIONE DI MEMORIE ILLUSTRATIVE ex art. 32 - D.Lgs. n. 546/92 E DI MOTIVI AGGIUNTI ex art. 24 - D.Lgs. n. 546/92**  
**(ATTENZIONE: il co. 6 dell'art. 17/bis non fa alcun rimando alle suddette norme)**



## **TRATTAZIONE DELL'ISTANZA**



**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

### **- COMMA 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".**

**CIRC. n. 9/E/2012**



**Le predette strutture si identificano con gli Uffici legali delle Direzioni provinciali e con le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro Operativo di Pescara.**

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**- RESPONSABILITÀ -**

**Art. 39, co. 10 – D.L. n. 98/2011:** “Ai rappresentanti dell’ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all’articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”.

**Art. 29, co. 7, secondo periodo – D.L. n. 78/2010:** “Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall’articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dall’articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la responsabilità di cui all’articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata alle ipotesi di dolo”.

**PROPOSTA DI MEDIAZIONE**

## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### - COMMA 7 -

**“Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell’ammontare della pretesa”.**

### - COMMA 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.**

## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### LA MEDIAZIONE PUÒ SCATURIRE

**PROPOSTA DAL CONTRIBUENTE CONTENUTA NEL RECLAMO**

**CONTROPROPOSTA DELL’UFFICIO**

**ATTENZIONE:**  
Si applica l’art. 48 -  
D.Lgs. n. 546/92

**L’UFFICIO VALUTERÀ  
(Circ. n. 9/E/2012)**

**Incertezza delle questioni controverse**

**Grado di sostenibilità della pretesa**

**Princípio di economicità  
dell’azione amministrativa**



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### INCERTEZZA DELLE QUESTIONI CONTROVERSE



-quando la posizione assunta nell'atto impugnato contrasta con l'orientamento giurisprudenziale

### GRADO DI SOSTENIBILITÀ DELLA PRETESA



-prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito

### PRINCIPIO DI ECONOMICITÀ DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA



-impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi



## ACCORDO DI MEDIAZIONE



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

**L'UFFICIO SE SUSSISTONO I PRESUPPOSTI  
PER LA MEDIAZIONE  
(Circ. n. 9/E/2012)**



**SE l'istanza presentata dal contribuente contiene una motivata proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa l'Ufficio può invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione nel modo che risulti più celere ed efficace, senza bisogno di particolari formalità**



**in mancanza di proposta formulata nell'istanza, l'Ufficio, quando opportuno, comunica una propria proposta motivata di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa tributaria,**



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE



**negli altri casi in cui ritenga possibile esperire la mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio**



### IN QUESTO CASO

**L'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio quando non reputa opportuno formulare immediatamente una proposta di rideterminazione della pretesa e valuta:**

- i motivi del ricorso, con i quali il contribuente espone in dettaglio i vizi formali e sostanziali che potrebbe eccepire in sede contenziosa;
- l'eventuale indicazione di documenti non disponibili o non esibiti dal contribuente in fase di accertamento con adesione;
- la formazione di un orientamento della Corte di cassazione ovvero della giurisprudenza di merito locale, contrario o favorevole alle posizioni dell'Agenzia.



**L'esito del contraddittorio viene descritto in un apposito verbale**



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### - COMMA 8 -

**“Si applicano le disposizioni dell’articolo 48, in quanto compatibili”**



### IN CASO DI MEDIAZIONE



#### ART. 48, CO. 6 - D.LGS. N. 546/92

**“In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell’ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”**



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

#### ART. 48, CO. 3 - D.LGS. N. 546/92

**“Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d’imposta, di sanzioni e di interessi ....”.**



**LA CONCLUSIONE DELL’ACCORDO DI MEDIAZIONE INDIVIDUA IL MOMENTO A PARTIRE DAL QUALE DECORRE IL TERMINE PER EFFETTUARE IL PAGAMENTO CHE REALIZZA IL PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE.**



**L’accordo di mediazione deve essere firmato dal Direttore provinciale o regionale ovvero da un suo delegato.**





## PROPOSTA DI MEDIAZIONE



### ART. 48, CO. 3 - D.LGS. N. 546/92

**“Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994, n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro ”.**



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE



**IL TERMINE DI VENTI GIORNI per l'effettuazione del versamento delle somme dovute decorre:**

- dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, quando la proposta sia stata formulata dall'Ufficio;
- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta era contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente.



## IN CASO DI MANCATO PAGAMENTO



### ART. 48, CO. 3/BIS - D.LGS. N. 546/92

**“In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo. ”**



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### IN CASO DI MANCATO PAGAMENTO

#### **DELLA PRIMA RATA**

La mediazione non si perfeziona e l'atto impositivo continua a produrre effetti per cui il contribuente può:  
-costituirsi in giudizio (ex art. 22  
- D.Lgs. n. 546/92);  
-desistere dal contenzioso

#### **DI UNA RATA SUCCESSIVA ALLA PRIMA**

La mediazione è già perfezionata per cui l'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo delle somme residue

### IN CASO DI PAGAMENTO DI TUTTE LE SOMME DOVUTE



### L'ATTO PERDE DI EFFICACIA



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### CASI SPECIFICI



### LITI DI RIMBORSO



La mediazione si perfeziona con l'erogazione dello stesso e la restituzione delle somme deve avvenire entro venti giorni dalla formazione del processo verbale di mediazione



## CRITICITÀ



## PROPOSTA DI MEDIAZIONE

### CRITICITÀ



#### **-CREA UNA DUPLICAZIONE DI ALTRI ISTITUTI**

**-IN QUALI OCCASIONI IL CONTRIBUENTE POTRÀ AVERE UN'EFFETTIVA CONVENIENZA A PRESENTARE UNA PROPOSTA DI MEDIAZIONE? IL GIUDICE POTREBBE ESSERE INFLUENZATO DALLA PROPOSTA DEL CONTRIBUENTE!**

**-ACCERTAMENTI ANALITICI O A CARATTERE PRESUNTIVO:** la proposta di mediazione potrebbe restare assorbita nel contenuto del reclamo laddove il contribuente presenta una richiesta di annullamento parziale dell'atto;

**-LA PROPOSTA DI MEDIAZIONE SI ADATTA MEGLIO A FORME ACCERTATIVE DI CARATTERE PRESUNTIVO** (percentuali di ricarico, acc. Sintetico/redditomentro) in tali casi la richiesta col reclamo di annullamento parziale potrebbe non essere sufficiente rendendosi necessario presentare una diversa metodologia per la ricostruzione del reddito in base alla quale rimodulare la pretesa impositiva.

## MODELLO DELL'ISTANZA (Circ. A.E. n. 9/E/2012)

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ...

### RICORSO CON ISTANZA

ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92

Può essere apposta  
anche in calce al  
ricorso

proposto dal Sig.

(riportare dati identificativi, domicilio fiscale, C.F., PEC, difensore  
eventualmente nominato con relativi C.F. e PEC, domicilio eletto, ecc.)

contro

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di \_\_\_\_\_,  
con sede in \_\_\_\_\_, in persona del Direttore *pro tempore*.

in relazione

a ... (avviso di accertamento, iscrizione a ruolo, diniego di rimborso, ecc.)  
n. \_\_\_\_\_ notificato in data \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_, emesso dall'Agenzia  
delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di \_\_\_\_\_

per far valere i fatti, i motivi e le richieste di seguito riportati

FATTO

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

MOTIVI

Per tutti questi motivi,

CHIEDE

a codesta Commissione tributaria provinciale, di voler \_\_\_\_\_

Si dichiara che il valore della presente lite, ai fini del contributo

Procura speciale(*eventuale*)  
Delego a rappresentarmi e  
difendermi nel presente  
procedimento, in ogni sua  
fase, stato e grado,  
con la facoltà di:  
facoltà di legge, inclusive  
quelle di proporre reclamo  
e di mediare ai sensi  
dell'art. 17-bis del D.Lgs.  
n. 546/92, trattare,  
compromettere, conciliare,  
transigere, rinunciare agli  
atti e accettare rimozie,  
farsi sostituire. Eleggo  
domicilio, anche per le  
notificazioni relative al  
procedimento di reclamo e  
mediazione, presso

Luogo e data

È autentica



IPSOA Scuola di formazione

Gruppo Wolters Kluwer

unificato di cui al DPR n. 115/02, è di \_\_\_\_\_ euro.

Luogo e data\_\_\_\_\_

Firma

\*\*\*\*

**ISTANZA**

*ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92*

Il contribuente, Sig. \_\_\_\_\_, come prima rappresentato, sulla base  
dei fatti e dei motivi sopra evidenziati

**CHIEDE**

che l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale/Regionale di  
\_\_\_\_\_, in alternativa al deposito del ricorso che precede presso  
la Commissione tributaria provinciale, accolga in via amministrativa  
le richieste nel medesimo ricorso formulate.

Valore ai fini dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92: \_\_\_\_\_ euro.

*/segue parte eventuale/*

Formula altresì **proposta di mediazione** fondata sui seguenti

**MOTIVI**

1) \_\_\_\_\_

2) \_\_\_\_\_

Per quanto motivato, la pretesa verrebbe ad essere così rideterminata:

Imposta: euro \_\_\_\_\_;

Interessi: euro \_\_\_\_\_;

Sanzioni: euro \_\_\_\_\_;



IPSOA Scuola di formazione

Gruppo Wolters Kluwer

Comunica in ogni caso la sua disponibilità a valutare in  
contraddittorio la mediazione della controversia.

Per l'invito al contraddittorio, le comunicazioni e le notificazioni  
relative al presente procedimento, si indicano uno o più dei seguenti  
recapiti:

- via \_\_\_\_\_, città \_\_\_\_\_;
- PEC: \_\_\_\_\_;
- telefono \_\_\_\_\_;
- fax \_\_\_\_\_;
- posta elettronica ordinaria: \_\_\_\_\_.

Si allegano i seguenti documenti, richiamati nel ricorso:

1) \_\_\_\_\_

2) \_\_\_\_\_

3) \_\_\_\_\_

Luogo e data\_\_\_\_\_

Firma



## **ACCOGLIMENTO DEL RECLAMO**



### **- COMMA 8 -**

**“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”.**

### **ACCORDO DI MEDIAZIONE - EFFETTI**

L'accordo si conclude al momento della **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).

Il **PERFEZIONAMENTO** avviene con il versamento dell'intero importo dovuto o con il pagamento della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.

**Si applicano le disposizioni dell'art. 48 - D.Lgs. n. 546/92, in quanto compatibili.**

### **ACCORDO DI MEDIAZIONE - EFFETTI**

#### **EFFETTI:**

- ✓ la pretesa tributaria viene definitivamente rideterminata nella misura fissata dall'accordo di mediazione;
- ✓ il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, si intende definito e non ulteriormente contestabile;
- ✓ Nelle ipotesi di versamento rateale, l'atto originariamente impugnato perde efficacia a seguito del pagamento della prima rata;
- ✓ la cartella di pagamento, emessa in caso di mancato versamento di una delle rate successive alla prima, può essere impugnata solo per vizi propri;
- ✓ A seguito del perfezionamento, la mediazione non è impugnabile in quanto viene meno l'interesse ad agire in giudizio: l'eventuale ricorso sarebbe inammissibile;

### **ACCORDO DI MEDIAZIONE - EFFETTI**

- ✓ In assenza del versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario, avverso il quale il contribuente ha proposto l'istanza, continua a produrre effetti.

Il contribuente può decidere di:

- A. **agire in giudizio**, costituendosi in giudizio ai sensi dell'art. 22 - D.Lgs. n. 546/92;
- B. **desistere dal contenzioso**; in tal caso, decorso il termine di cui all'art. 22 - D.Lgs. n. 546/92, l'atto oggetto di istanza diviene definitivo e l'Ufficio procede alla conseguente riscossione.

### **DINIEGO DEL RECLAMO E COSTITUZIONE IN GIUDIZIO**



## DINIEGO DEL RECLAMO

NON È UN ATTO  
IMPUGNABILE →

**DINIEGO DEL RECLAMO**  
(Circ. n. 9/E/2012)



In assenza dei presupposti per procedere all'annullamento  
dell'atto o per concludere la mediazione



**Nel dimiego:**

- vanno esposte in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria, avendo presente che il contenuto del provvedimento di diniego, in caso di successiva costituzione in giudizio da parte del contribuente, varrà come atto di controdeduzioni;
- Vanno altresì descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione, sia al fine di chiedere la condanna del contribuente al pagamento delle somme di cui al comma 10 dell'articolo 17-bis, sia allo scopo di illustrare al giudice i motivi in base ai quali si è ritenuto di disattendere l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente



## DINIEGO DEL RECLAMO

PRECISAZIONI  
(Circ. n. 9/E/2012)



Gli atti emessi in esito al procedimento amministrativo di mediazione, che non sono impugnabili, possono essere portati a conoscenza del contribuente nella forma della notificazione prevista per gli atti tributari di cui all'articolo 60 del DPR n. 600 del 1973 oppure - come è preferibile - utilizzando la posta elettronica certificata (PEC), che ne assicura la conoscenza certa e in tempo reale.

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992****- COMMA 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".**

**- COMMA 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".**

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**L'AGENZIA DELLE ENTRATE PUÒ ECCEPIRE L'IMPROCEDIBILITÀ DEL RICORSO, IN SEDE DI "RITUALE" COSTITUZIONE IN GIUDIZIO:**

✓ **ASSENZA DI RECLAMO SEPPURE PREVISTO:** la costituzione in giudizio deve avvenire nei 60 giorni (ex art. 23 - D.Lgs. n. 546/92) dalla notifica del ricorso

\*

**NEL CASO DI PRESENTAZIONE DEL RECLAMO SI RITIENE "RITUALE" LA COSTITUZIONE IN GIUDIZIO, AI FINI DELLO SVOLGIMENTO DI EVENTUALI ATTIVITÀ PROCESSUALI, LADDOVE QUESTA AVVENGA** nei 60 giorni (ex art. 23 - D.Lgs. n. 546/92) successivi al decorso dei 90 giorni stabiliti al comma 9

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**“IL PRESIDENTE, RILEVATA L’IMPROCEDIBILITÀ,  
RINVIA LA TRATTAZIONE PER CONSENTIRE LA  
MEDIAZIONE”**

? La norma non indica le incombenze delle parti durante il rinvio disposto dal Presidente della Sezione.

? Non è chiaro se a seguito del rinvio presidenziale si debba aprire un nuovo termine di 90 giorni.

**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**- COMMA 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”.**



## COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

### PRECISAZIONI (Circ. n. 9/E/2012)



- Il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito con l'istanza di mediazione. Se fatto depositato presso la segreteria del Giudice non è conforme a quello consegnato o spedito all'Ufficio con l'istanza di mediazione, il ricorso è inammissibile.**  
Resta ovviamente ferma la possibilità per il ricorrente di depositare, successivamente alla costituzione in giudizio, documenti e memorie, anche integrative, ai sensi degli articoli 24 e 32 del D.Lgs. n. 546 del 1992.
- La costituzione in giudizio del contribuente realizza il presupposto per il versamento del contributo unificato.**



## COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

### PRECISAZIONI (Circ. n. 9/E/2012)



- #### **COSTITUZIONE IN GIUDIZIO DELL'UFFICIO**
- Verificata la costituzione in giudizio del contribuente, l'Ufficio procede a sua volta a costituirsi in giudizio, richiamando il contenuto dell'atto di diniego.**
  - Il termine di sessanta giorni previsto dall'articolo 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio del resistente decorre, a seconda dei casi, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza oppure dal giorno successivo alla data di notificazione del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei novanta giorni. Ed è soggetto alla sospensione feriale.**



### ATTENZIONE – ANTE RIFORMA

**C.T.P. Reggio Emilia, sent. 30.05.2013, n. 125**

**A parere dei giudici emiliani è ammissibile il ricorso del contribuente il quale, dopo aver presentato il reclamo all'A.E., si costituisce in giudizio prima del decorso del termine di 90 giorni ex art. 17/bis - D.Lgs. N. 546/92. Per i giudici l'inammissibilità statuita dalla norma concerne la presentazione del reclamo e non anche il rispetto del termine per la costituzione in giudizio, non essendo prevista a tal proposito alcuna sanzione; per cui la disposizione deve essere interpretata in senso restrittivo e non estensivo, da qui la decisione di ritenere infondata l'eccezione di inammissibilità sollevata dall'Ufficio.**



### SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO: SPESE del GIUDIZIO



## SVOLGIMENTO DEL GIUDIZIO

### PRECISAZIONI (Circ. n. 9/E/2012)



**-La Commissione tributaria provinciale procede all'esame della controversia secondo le disposizioni del decreto legislativo n. 546 del 1992, tenendo conto, ovviamente, del procedimento di mediazione e delle vicende che l'hanno caratterizzato.**

**-Per le controversie rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, il Presidente della Commissione tributaria, nell'effettuare l'esame preliminare del ricorso di cui all'articolo 27 del medesimo D.Lgs. n. 546, ovviamente terrà conto, ai fini della tempestività del ricorso stesso, della data di notifica dell'istanza.**



## Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992

### - COMMA 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".**



**Art. 17/bis - D.Lgs. n. 546/1992**

**C.T.P.**

***"in aggiunta alle spese di giudizio"***

***"fuori dei casi di soccombenza reciproca"***

**CONDANNA DELLA PARTE SOCCOMBENTE A VERSARE IL 50% DELLE SPESE DI GIUDIZIO A TITOLO DI RIMBORSO SPESE PER IL PROCEDIMENTO DI RECLAMO**

**SE RICORRONO I GIUSTI MOTIVI (esplicitamente da indicare nella motivazione della sentenza)  
COMPENSAZIONE TOTALE O PARZIALE DELLE SPESE TRA LE PARTI**



**SINTESI**

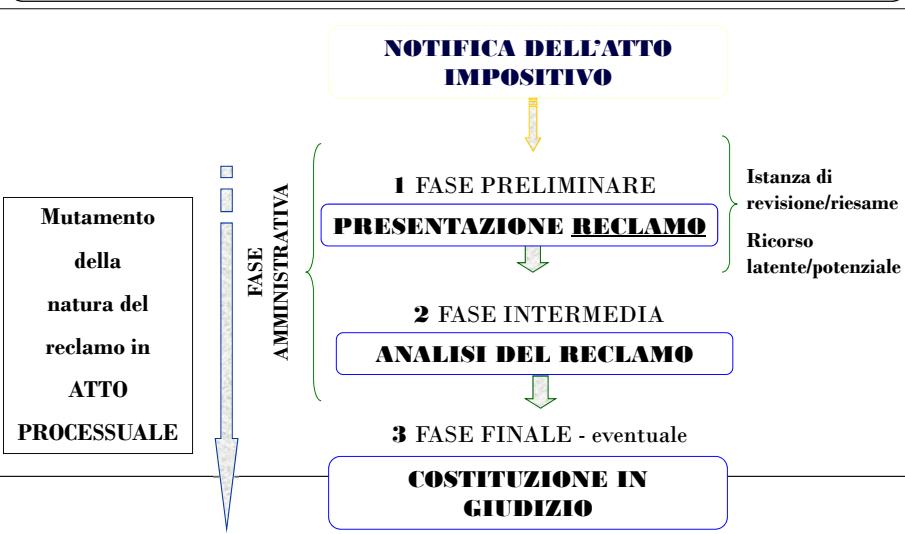


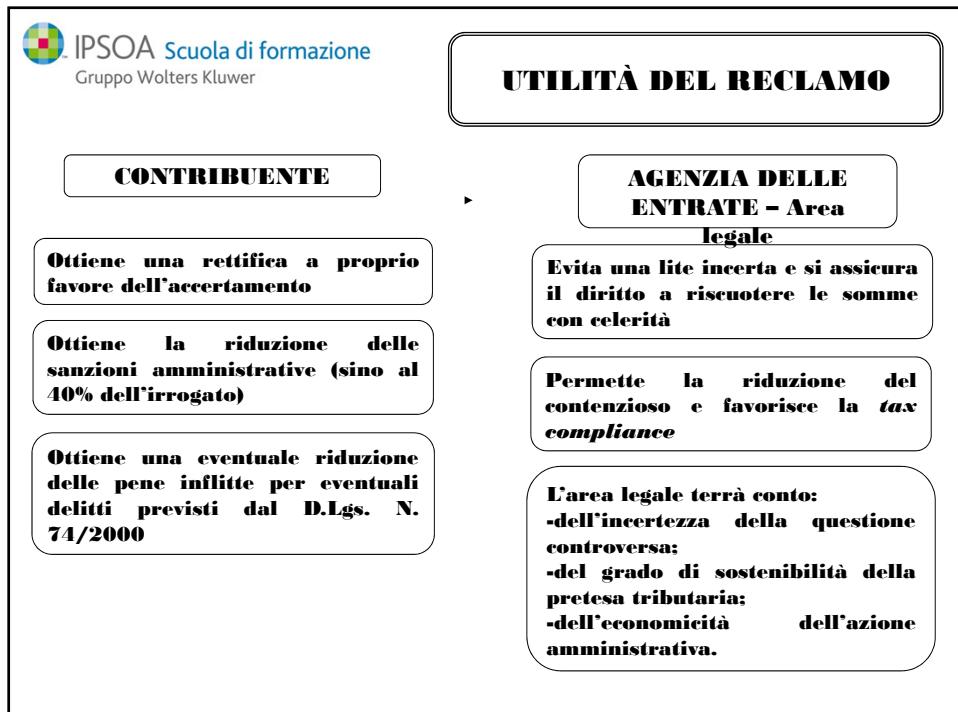
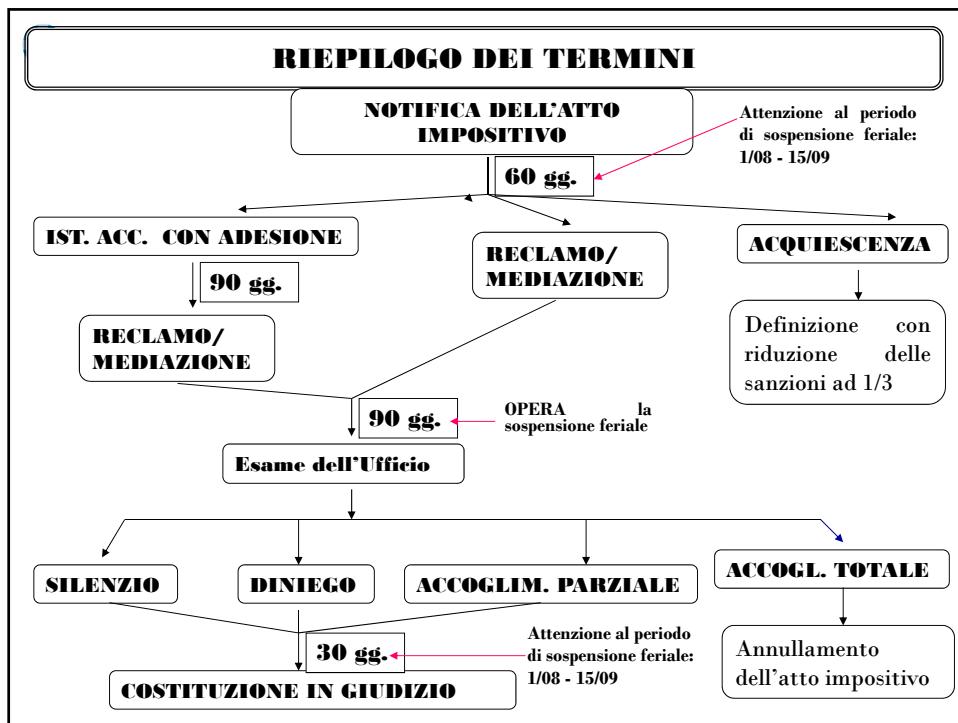
## COSA FARE IN CASO DI NOTIFICA DI UN ATTO IMPOSITIVO

- 1. CONTROLLARE CHI HA EMESSO L'ATTO IMPOSITIVO;**
- 2. VERIFICARE IL VALORE DELLA LITE EX ART. 12, CO. 5 - D.LGS. N. 546/92;**
- 3. VERIFICARE CHE L'ATTO RIENTRI TRA QUELLI PREVISTI DALL'ART. 19 - D.LGS. N. 546/92;**
- 4. VALUTARE SE:**
  - PRESTARE ACQUIESCENZA ex art. 15 - D.Lgs. N. 218/97;
  - PRESENTARE ISTANZA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE;
  - PRESENTARE RECLAMO atteso che la mancata presentazione non determina l'inammissibilità del ricorso;
  - PRESENTARE, NELL'ISTANZA DI RECLAMO, UNA PROPOSTA DI MEDIAZIONE.



## FASE INTRODUTTIVA DEL GIUDIZIO







IPSOA **Scuola di formazione**  
Gruppo Wolters Kluwer

## **OSSERVAZIONI**



IPSOA **Scuola di formazione**  
Gruppo Wolters Kluwer

## **RAPPORTO CON ALTRI ISTITUTI DEFLATTIVI**



**AUTOTUTELA  
CHIARIMENTI - CIRC. A.E. n. 33/E/2012**

**AUTOTUTELA  
INTERVENUTA PRIMA  
DELL'IMPUGNAZIONE**  
che riduce l'ammontare  
della pretesa al di sotto  
dei 20.000 euro

**AUTOTUTELA  
INTERVENUTA DOPO  
DELL'IMPUGNAZIONE**  
ma prima del deposito  
del ricorso in C.T.P.

**IL CONTRIBUENTE È  
TENUTO A  
PRESENTARE IL  
RECLAMO/RICORSO**

**NON È APPLICABILE  
L'ISTITUTO DEL  
RECLAMO**



**ACQUIESCENZA**

**Art. 15 (Sanzioni applicabili nel caso di omessa impugnazione) - D.Lgs.  
n. 218/97 - consente al contribuente di beneficiare della riduzione  
ad 1/3 delle sanzioni nel caso in cui si rinunci ad impugnare l'atto  
impositivo**

**RAPPORTO TRA art. 17/bis E art. 15 - D.LGS. n. 218/97**

**NON È APPLICABILE L'art. 15 - D.Lgs. n. 218/97:**

- 1. La presentazione del reclamo è equiparabile alla presentazione del  
ricorso quale manifestazione di volontà incompatibile con  
l'acquiescenza;**
- 2. È difficile sostenere che il contribuente, nel momento in cui riceve  
l'atto di accoglimento parziale del reclamo possa fruire  
dell'acquiescenza poiché l'istituto postula il versamento delle somme  
entro il termine per il ricorso.**



## MEDIAZIONE



## MEDIAZIONE

### - ART. 17/BIS, COMMA 7 -

**"Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa".**

**- LA PROPOSTA DI MEDIAZIONE DA PARTE DEL CONTRIBUENTE DOVRÀ ESSERE ESPERITA "sensatamente" IN QUANTO POTREBBE RITORCERSI CONTRO LO STESSO NELLA SUCCESSIVA FASE PROCESSUALE.** Infatti, il giudice potrebbe essere condizionato dalla presenza di un documento proveniente dal contribuente in cui si dichiara disposto, sia pure in parte ad accettare il pagamento richiesto con l'atto impositivo. (vd. art. 10, co. 1 - D.Lgs. N. 28/2010 "Inutilizzabilità e segreto professionale" anche se non opera nel processo tributario)

**- In taluni casi, PARREBBE PIÙ CONVENIENTE che il contribuente presenti reclamo senza alcuna proposta di mediazione attendendo la successiva proposta, di mediazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria.**



## **RIFLESSIONE**



### **OBBIETTIVO**

➤ **OBBIETTIVO:** riduzione delle controversie di valore poco significativo e veloce riscossione da parte dell'Agenzia delle Entrate.



**SI È DAVVERO FATTO UN PASSO AVANTI  
VERSÒ UNA DEFLAZIONE DEL  
CONTENZIOSO?**