

Finanza Territoriale

Giustizia Tributaria

Gli strumenti per chiudere le liti con il fisco il reclamo e la mediazione tributaria

G. Montaccini e R. Del Fiacco

***I TRIBUTI LOCALI NEL 2017
24 MARZO 2017 - TERNI***

Raccomandazioni iniziali sui sistemi fiscali complessi

- *"Surtout pas trop de zèle"* - soprattutto non troppo zelo (Talleyrand)
- *"Ius summum saepe summa est malitia"* - somma giustizia equivale spesso a somma malizia (Terenzio)
- *"Ogni soluzione genera nuovi problemi"* (settimo corollario alla Legge di Murphy)
- *"E' da evitare qualsiasi eccessivo fiscalismo"* (Avv. G. Montaccini)
- *"Prima o poi tutti finiamo dalla parte sbagliata della scrivania"* (R. Del Fiacco)

Introduzione

- Sono sempre più numerosi gli strumenti giuridici utili per evitare il contenzioso davanti alle Commissioni Tributarie;
- alcuni sono estremamente semplici (come la definizione agevolata dell'accertamento);
- altri (come l'Accertamento con adesione) sono molto "strutturati" cioè richiedono il rispetto scrupoloso di modalità e termini.

Glossario e simboli utilizzati

- CT = Commissione Tributaria;
 - CTP = Commissione Tributaria Provinciale,
 - CTR = Commissione Tributaria Regionale;
- Cass = Cassazione;
- AdE = Agenzia delle Entrate;
- MEF = Ministero dell'Economia e delle Finanze;
- Ente = dizione generica per indicare l'Ente cui è riferibile l'Atto impugnato;
- Ufficio = l'ufficio dell'Ente impositore che ha emesso l'atto;
- Struttura = la struttura che cura il contenzioso e decide sui reclami (ex Art. 17-bis), tipicamente, nei Comuni, l'Ufficio e la Struttura coincideranno;
- Giurisprudenza = le pronunce delle Corti utilizzate quali precedenti;
- Prassi Amministrativa = le Circolari e Risoluzioni dell'AdE o del MEF;
- Agente = Agente della Riscossione (Equitalia SpA fino a che resta operativa);
- Soggetto Abilitato = il Soggetto Abilitato al servizio di accertamento, liquidazione, riscossione delle entrate dei Comuni e delle Provincie, iscritto nell'Albo presso il MEF ex Art. 53, D.Lgs. 446/1997, che gestisce (anche disgiuntamente) il servizio di accertamento e riscossione nel Comune;

- > sta per maggiore - >= sta per maggiore o uguale

- < sta per minore - <= sta per minore o uguale

Entrata in vigore

- i nuovi testi sono entrati in vigore nel corso del 2016
- Dato che non ci sono Norme particolari per i procedimenti pendenti, si applica il principio "*tempus regit actum*", cioè ogni atto del processo è regolato dalla norma vigente al momento in cui è posto in essere.

Gli strumenti tradizionali

Gli strumenti tradizionali per la riduzione e prevenzione dei ricorsi sono:

- Autotutela
- Accertamento con adesione
- Reclamo/mediazione per controversie con la sola Agenzia delle entrate ≤ 20.000 Euro
- Conciliazione Giudiziale entro la prima udienza del primo grado

I nuovi strumenti di deflazione del contenzioso

Con la “miniriforma” del contenzioso si sono aggiunte due modalità di chiusura delle liti nel corso del procedimento:

- Reclamo e mediazione per le cause di valore ≤ 20.000 Euro esteso a tutte le cause e tutti gli Enti che emettono atti ricorribili;
- Conciliazione Giudiziale estesa ad ogni fase del procedimento (tranne la Cassazione).

Gli strumenti tradizionali -

I'Autotutela

- è lo strumento di correzione di illegittimità nell'atto amministrativo e tributario ed è teso a tutelare "*l'interesse pubblico specifico, concreto e attuale all'eliminazione dell'atto*" (Circ. AdE DRE Calabria, 29.11.2010, prot. 2010/24477);
- possono essere motivo di provvedimento di autotutela errori materiali (es.: calcolo); errata individuazione del soggetto passivo; erronea valutazione dei presupposti giuridici e di fatto, ecc.;
- è un provvedimento autonomo della Pubblica Amministrazione ed è insindacabile, se non entro limitatissimi ambiti; in particolare, in campo tributario il diniego all'annullamento in autotutela non pu essere impugnato innanzi alla Commissione per questioni che riguardino la materia imponibile oggetto di un accertamento divenuto, nel frattempo, definitivo;
- in generale è adottato dallo stesso Organo che ha emesso il provvedimento errato (salvo espressa previsione di potere sostitutivo da parte di altri Organi);
- pu riguardare anche atti già definitivi per quiescenza;
- come tutti gli atti amministrativi esige la forma scritta, la sottoscrizione e la motivazione; per avere efficacia è necessaria la notifica.

Gli strumenti tradizionali - Accertamento con adesione - Caratteri fondamentali

- è un processo con il quale viene definita in contraddittorio tra le parti la base imponibile di un tributo;
- ha per oggetto "*valutazioni*" sulla base imponibile, cioè non correzione di errori di calcolo ma considerazione complessiva della base di commisurazione delle imposte;
- è fortemente proceduralizzato, prevede la redazione di verbali ed un precisa scansione temporale e si conclude con la redazione di un vero e proprio atto di accertamento in contraddittorio vincolante tra le parti se reciprocamente sottoscritto;
- per chiarire il concetto di "*valutazione*" è bene fare riferimento ad una serie di esempi proposti nella pagina seguente;

segue

Gli strumenti tradizionali -

Accertamento con adesione - Valutazione della base imponibile

- **nelle imposte dirette e IVA:** considerazione della “inerenza” di una spesa all’attività di impresa o professionale;
- **nella TA.RI.:** valutazione delle superfici sulle quali si producano esclusivamente o promiscuamente rifiuti speciali non assimilati;
- **in IMU/TASI:** valutazione del valore di mercato delle aree fabbricabili;
- appare di **difficile** nel caso in cui la base imponibile dipenda da caratteristiche “fisiche” della fattispecie imponibile (ad esempio superficie delle occupazioni di spazi ed aree pubbliche);
- non riguarda atti diversi dagli Avvisi di Accertamento, cioè quegli atti (comunque denominati) con cui l’Ente recupera base imponibile;

Ovviamente la “valutazione” non è “spannometrica” ma basata su presupposti oggettivamente riscontrabili; è sempre necessaria una motivazione.

Gli strumenti tradizionali -

Mediazione su atti dell' Agenzia delle Entrate

- fino al 31.12.2015, la mediazione poteva essere proposta solo contro gli atti dell' Agenzia delle Entrate;
- è stata sostituita dalla nuova mediazione di cui tratteremo specificatamente nelle diapositive che seguono

Gli strumenti innovativi - il reclamo - mediazione (Art. 17-bis)

- i ricorsi per atti di valore ≤ 20.000 Euro sono automaticamente considerati "*reclamo/ricorso*";
- non sono soggetti alla procedura di reclamo gli atti di valore indeterminabile (ad es. diniego su agevolazione o iscrizione/cancellazione Onlus); sono per oggetto di reclamo le controversie catastali (es. attribuzione di rendita catastale)
- riguarda tutti i tributi, tutti gli enti impositori e tutti gli uffici che emettono atti impositivi o di riscossione, anche l'Agente e i soggetti privati abilitati;

segue

Gli strumenti innovativi - il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - Il parte

- pu contenere (ma non è obbligatorio) una proposta di “*mediazione*”, cioè una proposta del contribuente di riduzione della pretesa impositiva;
- pu essere oggetto di reclamo (e quindi di mediazione) qualsiasi aspetto dell’atto impugnato, al pari di qualsiasi altro ricorso, aspetti del procedimento, aspetti di merito, formalità, ecc.;
- tutti gli atti possono essere oggetto di mediazione, quindi (diversamente dall’accertamento con adesione) pu riguardare anche il diniego al rimborso;

segue

Gli strumenti innovativi - il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - III parte

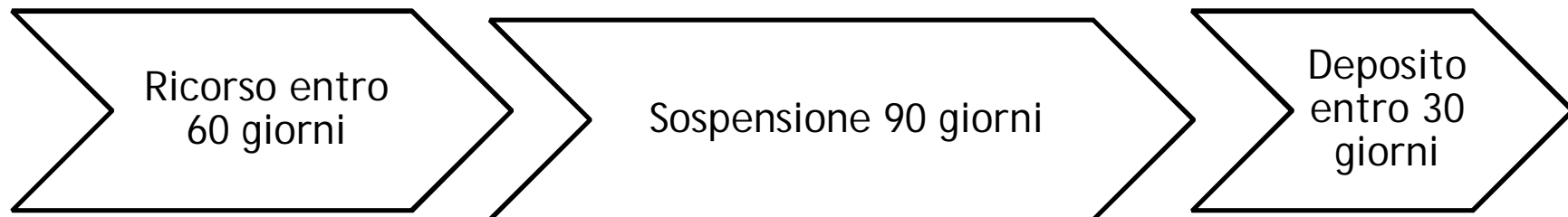
- la mediazione è una procedura amministrativa per ha caratteri tipici dei ricorsi giurisdizionali, anzi coincide con una fase necessaria del processo tributario preliminare al processo giurisdizionale;

- è un procedimento “decisorio” cioè si conclude, tipicamente, con una decisione sull’atto impugnato: conferma, annullamento totale, annullamento parziale;
- Per 90 giorni dalla presentazione del ricorso/reclamo sono **sospese le attività di esecuzione** dell’Atto, ed **i termini** per la costituzione in giudizio del ricorrente *(se il contribuente si costituisce prima della scadenza, il Collegio deve dichiarare improcedibile il gravame e sospendere il procedimento fino alla scadenza del 90° giorno)*

segue

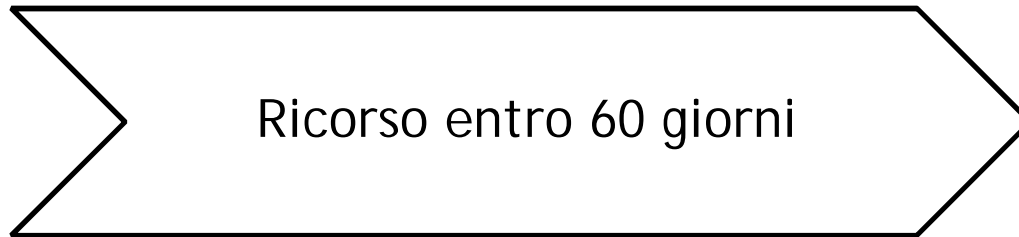
Come sono cambiati i termini di ricorso e deposito

Valore <= 20.000 Euro



- Dalla notifica
- Dalla notifica del
- Dalla scadenza dei
- dell’atto ricorso all’Ente novanta giorni

Valore > 20.000 Euro



- Dalla notifica dell'atto
- Dalla notifica del ricorso
all'Ente

Gli strumenti innovativi - il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - IV parte

- il carico di lavoro per l'Ente non aumenta; infatti, l'eventuale diniego (totale o parziale) alla proposta di reclamo/mediazione coinciderà con l'atto di controdeduzione in caso il contribuente incardini il gravame innanzi alla CTP:

"Nel diniego vanno espone 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." (Circ. AdE n. 9/E del 19/3/2012)

- il reclamo e il ricorso coincidono automaticamente ed hanno quindi lo stesso contenuto; dato il divieto di «novazione», non potranno essere proposti nuovi motivi di doglianza innanzi alla Commissione rispetto a quelli avanzati nei ricorso/reclamo introduttivo

segue

Gli strumenti innovativi -

il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - V parte - chi decide sul reclamo

- Secondo la Norma, il reclamo deve essere deciso da una struttura diversa da quella che ha fatto l'istruttoria per l'emissione dell'Atto sottoposto al gravame:
 - tale separazione è obbligatoria per l'Agenzia delle Entrate (che infatti fa' gestire il reclamo all'Ufficio contenzioso, di norma separato dall'Ufficio locale che ha adottato l'atto impugnato);

- per gli altri enti la separazione è prevista solo se lo consente la struttura organizzativa dell'Ente;

segue

Gli strumenti innovativi -

il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - VI parte -
quali sono i criteri di decisione sul reclamo

- Il reclamo è deciso secondo le medesime disposizioni che regoleranno l'eventuale fase giurisdizionale, cioè applicando la Legge di Imposta e tutte le disposizioni a tal fine rilevanti; è, ovviamente, esclusa ogni decisione per equità (*che è preclusa pure innanzi alla CT*);

Inoltre la Struttura deputata deve governare i seguenti criteri specifici:

- **Incertezza delle questioni controverse**
- **Grado di sostenibilità della pretesa;**
- **Economicità della azione amministrativa;**

Si veda anche la Circolare AdE n. 9/E del 2012, precisamente il punto 5.4, che costituisce una buona esemplificazione dei criteri;

segue

Mediazione: l'incertezza delle questioni controverse

- riguarda l'esame del "Diritto",
- si applica una sorta di criterio dello «*stare decisis*», valutando se esistono pronunce concordanti della Suprema Corte (Giurisprudenza costante) che si esprimano contro gli assunti dell'Atto reclamato;
- in assenza di pronunce delle Magistrature superiori si possono valutare gli orientamenti delle Commissioni Tributarie;

segue

Mediazione: il grado di sostenibilità della pretesa

- coincide con il grado di sostenibilità della prova dei presupposti di **fatto**,
- giova osservare come l'aspetto della prova sia da valutare attentamente in caso di tributi locali, in cui gran parte dei tributi
 - hanno un carattere "*reale*"
 - sono assistiti spesso da "*presunzioni semplici*";

segue

Mediazione: l'economicità della azione amministrativa

- va intesa non solo come risparmio delle risorse economiche, ma anche
 - valutando le eventuali spese di soccombenza
 - l'ottimizzazione (cioè semplificazione) dei procedimenti,
- questo terzo criterio non è mai il criterio principale, in altre parole non ci si può basare solo sul "*costerebbe troppo difendersi*";

segue

il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - VII parte - cosa rischia chi decide sul reclamo

- Diciamo subito, una delle remore principali dei funzionari per accettare un qualsivoglia tentativo di conciliazione è costituito dal timore di essere considerati **responsabili dalla Corte dei Conti di eventuali decisioni errate**;

- I soggetti coinvolti nelle decisioni riguardanti atti conciliativi, accertamenti con adesione e, ora, mediazione, incorrono nella responsabilità solo se le azioni in tal senso sono state compiute con **dolo**, quindi non vengono colpite né la semplice negligenza né la colpa (lieve o grave che sia) - Art. 39, c. 10,

D.L. 98/2011 e Art. 29, c. 7, D.L. 78/2010;

- Naturalmente una costante, palese, abituale acquiescenza alle tesi delle controparti comporterà una valutazione negativa del lavoro del Funzionario, perché:
 - se gli atti sono sbagliati, non dovevano essere emessi;
 - se gli atti sono corretti, si pu trattare ma ... non si pu "sbracare";

segue

Gli strumenti innovativi -

Gli strumenti innovativi -

il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - VIII parte - ulteriori particolarità

- anche se il tentativo di mediazione è andato a vuoto, si pu tentare la conciliazione giudiziale (che nel vecchio ordinamento era esclusa);
- il reclamo, coincidendo con il ricorso, è sottoposto alle medesime cause di inammissibilità, con in più il limite di valore e di impraticabilità per taluni atti (ad esempio, gli atti di recupero degli aiuti di stato);
- non giova trincerarsi dietro cause di inammissibilità che, fino alla pronuncia della Commissione, sono solo ipotetiche: se il contribuente ha una qualche ragione nel merito o nel diritto, conviene esaminare comunque il ricorso/reclamo e valutare la mediazione, anche se il gravame fosse in palese violazione dei termini, perché il procedimento fiscale non è una partita a scacchi ma la ricerca dell'equità;
- se l'atto non è reclamabile, perché di valore > di 20.000 Euro, non si applica la sospensione ed i termini di deposito sono i consueti 30 giorni dopo la notifica; se il contribuente ha comunque proposto una mediazione o dimostra nel ricorso di intenderlo anche come reclamo, lo spirito dello Statuto del contribuente impone all'Ente di avvertire immediatamente il ricorrente della causa di impraticabilità di questa procedura, perché quello che è lecito per i

privati (avvantaggiarsi delle debolezze di controparte) diventa poco ortodosso per la Pubblica Amministrazione;

segue

il reclamo - mediazione (Art. 17-bis) - IX parte - conseguenze della mediazione

- In caso si raggiunga la mediazione:
 - l'accordo di mediazione si perfeziona con il versamento entro venti giorni della somma risultante dalla mediazione o della prima rata (in caso di rateazione);
 - le sanzioni sono applicate sulle somme dovute dal contribuente in misura del 35% del minimo previsto dalla Legge;
 - in caso di rimborso, la mediazione si perfeziona con un accordo scritto sulle somme dovute dall'Ente nonché sui termini e le modalità di pagamento;

segue

Gli strumenti innovativi -

La Mediazione, quindi:

- è un grande strumento deflattivo;
- non va sottovalutata;
- è una opportunità per il contribuente ma anche per l'ente;
- va accolta o proposta quando risponde ai tre criteri di legge;
- va gestita con la prudenza e la diligenza del buon padre di famiglia

La conciliazione giudiziale estesa (Art.li 48, 48bis e 48-ter)

- la principale novità dell'Istituto della conciliazione giudiziale è la possibilità di tentarla anche nel grado di Appello;
- vengono distinte due procedure:
 - la prima si svolge prima dell'udienza di trattazione, esclusivamente tra le parti (Art. 48);
 - la seconda si svolge dopo l'inizio della fase dibattimentale e pu essere proposta anche da una sola delle parti (Art. 48-bis);

segue

Gli strumenti innovativi -

La conciliazione giudiziale estesa (Art.li 48, 48bis e 48-ter) - Parte II

- le spese sono di norma, compensate, salvo accordi diversi;
- l'avvenuta conciliazione è esaminata dalla Commissione e recepita con Decreto del Presidente, Sentenza o Ordinanza che dichiarano cessata la materia del contendere;
- il Collegio non pu sindacare i contenuti della conciliazione, ne pu solo esaminare la legittimità, ad esempio accertare che i firmatari avessero il potere di conciliare la vertenza (Cass. 9222/2007);

segue

La conciliazione giudiziale estesa (Art.li 48, 48bis e 48-ter) - Parte III

- la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'Art. 48 (conciliazione fuori udienza) o di redazione del processo verbale di cui all'Art. 48-bis (conciliazione in udienza) e non più con il versamento delle somme o della prima rata;
- il versamento della intera somma o della prima rata, deve avvenire entro venti giorni dal perfezionamento dell'accordo, in caso di inottemperanza del contribuente si procederà alla riscossione coattiva con la sanzione del 30% (art. 13, D.Lgs. 471/97), se è l'Ente a dover rimborsare, nel silenzio della Legge, si deve ritenere esperibile il ricorso per ottemperanza (Art. 70).

Ulteriori informazioni

- i testi di riferimento sono reperibili liberamente presso

Gli strumenti innovativi -

- sito www.normattiva.it per le leggi nel testo vigente;
- sito <http://def.finanze.it/> per le leggi, la Giurisprudenza e la Prassi Amministrativa;
- le principali fonti di consultazione e prassi utilizzate sono state:
 - per l'istituto dell'autotutela: Circolare AdE DRE Calabria, 29.11.2010, prot. 2010/24477;
 - per l'istituto della mediazione: Circolare AdE D.C. Aa.LI. e Contenzioso del 19.3.2012, n. 9/E
- il file PDF di queste diapositive sarà presto disponibile sulla rivista.

Crediti

- il testo integrato è stato predisposto dall'Avv. Giovanni Montaccini, Avvocato tributarista in Roma, e digitalizzato da Roberto del Fiacco, Tributarista in Viterbo;
- le diapositive sono state elaborate da Roberto del Fiacco.
- recapiti
 - Avv. G. Montaccini tel. 335.47.20.63 e-mail gianni.montaccini@gmail.com
 - R. Del Fiacco tel. 380.52.13.567 e-mail roberto.delfiacco@gmail.com