

## CONTENZIOSO

---

### ***Mediazione per tributi locali: cambia la procedura per il ricorso***

di **Fabio Garrini**

Il D.Lgs. 156/2015 ha **rimformato la disciplina di contenzioso e interpelli** prevedendo, tra le altre cose, **l'estensione della procedura di reclamo e mediazione** anche ad ambiti diversi dagli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate; tale estensione coinvolge, pertanto, anche gli atti impositivi emessi dagli **Enti locali**. Sul punto constano anche le indicazioni della **CM 38/E/15**, soprattutto, ma non solo, per quanto riguarda decorrenza e tempistiche.

#### **L'estensione del reclamo**

Riscrivendo l'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92, modificandone alcune parti e lasciando immutate alcune previsioni, l'art. 9 c. 1 lett l) del D.Lgs. 156 del 24 settembre 2015 **modifica la disciplina del reclamo e della mediazione tributaria**, introdotto dal D.L. 98/2011 con riferimento agli atti notificati a partire dal 1 aprile 2012. Inizialmente la norma prevedeva che il contribuente che intendeva proporre ricorso avverso un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate il cui valore (dato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato ovvero, in caso di controversie relative esclusivamente alla irrogazioni di sanzioni, dalla somma di queste ultime) non fosse superiore ad € 20.000, era **tenuto a proporre preliminarmente un reclamo all'Ufficio** che aveva emanato l'atto, eventualmente contenente una proposta di mediazione. Da notare che, mentre in un primo momento l'assenza dell'istanza di reclamo rendeva inammissibile il ricorso, successivamente l'art. 1, c. 611, lett. a), n. 1 della L. 147/2013 ha modificato la disciplina sul punto, sanzionando con la sola **improcedibilità** il mancato esperimento della procedura di reclamo.

Da ricordare che l'articolo 17-*bis*, al comma 6, contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori; sul punto si veda la conferma già offerta dall'Agenzia delle Entrate con la CM 9/E/12: medesima previsione (quindi obbligo di attivare la procedura di reclamo) deve applicarsi **anche alla contestazione circa un rimborso** richiesto dal contribuente al Comune, per rimanere nel tema esaminato nel presente contributo.

La CM 38/E/15, sul punto, interviene in particolare in merito all'entrata in vigore del nuovo articolo 17-*bis*: si evidenzia che l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. 156/15 prevede che le nuove disposizioni sul processo tributario si applichino, in via generale, **a decorrere dal 1° gennaio 2016** ossia, come chiarito dalla relazione illustrativa al provvedimento, si applichino ai **giudizi pendenti a tale data**. Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del

reclamo/mediazione (come ad esempio gli avvisi di accertamento emessi dai Comuni per i tributi di propria competenza), si deve ritenere che la nuova disciplina trovi applicazione con riferimento ai **ricorsi notificati dal contribuente al Comune a decorrere dal 1° gennaio 2016**. Quindi, anche per quanto riguarda avvisi notificati a fine 2015, si deve applicare tale procedura se la proposizione del ricorso avviene nel nuovo anno.

Si ricorda, però, una ulteriore modifica che riverbera i propri effetti sull'iter del ricorso; mentre in precedenza il reclamo richiedeva l'indicazione di una apposita istanza all'interno dell'atto, il nuovo comma 1 dell'articolo 17-bis efficace dal 1.1.2016 stabilisce che *"il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa"*. In sostanza, come confermato dalla CM 38/E/15, **il reclamo è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso**, eventualmente con la possibilità di inserire una proposta di mediazione.

### **La nuova tempistica da rispettare per la costituzione in giudizio**

Dal punto di vista sostanziale cosa accade? Il novellato comma 2 dell'articolo 17-bis stabilisce che *"Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo"*.

Ciò significa che **con la proposizione del ricorso si apre una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni** entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione. Il termine di 90 giorni va computato dalla data di notifica del ricorso al Comune (data di ricezione, nel caso di notifica tramite servizio postale) ed è soggetto alla **sospensione dei termini processuali nel periodo feriale**.

Durante la pendenza del procedimento di reclamo/mediazione il contribuente non può costituirsi in giudizio: tale **costituzione dovrà avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del periodo riservato alla mediazione** (90 giorni). Durante tali 90 giorni viene peraltro sospesa la riscossione delle somme derivanti dal provvedimento.

Il comma 7 dell'articolo 17-bis ridetermina, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del **"trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge"**. In precedenza tale misura era fissata al 40%.

L'aspetto che lascia più perplessi è però l'articolazione del soggetto che deve gestire questa mediazione. E' stata infatti ribadita dal comma 4 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92 **l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo**, per consentire un corretto esercizio del relativo potere. Più precisamente, con riferimento alle Agenzie fiscali, il novellato comma 4, riproducendo la previgente disposizione, affida l'esame del reclamo e della proposta di mediazione ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Con riferimento agli altri **enti impositori** ai quali è stato esteso l'istituto del reclamo, il legislatore ha invece **rimesso alla organizzazione**

**interna di ciascuno di essi l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami.**

Ma quindi è obbligatorio per il Comune individuare un ufficio diverso che valuti il reclamo? Se questo può aver senso per i Comuni di più grandi dimensioni, pare assurdo per i moltissimi Comuni di ridotte dimensioni, dove il soggetto che ha emesso l'atto si occupa di molte mansioni all'interno del Comune e, in alcuni casi (non rari) all'interno del Comune non vi è altro soggetto che possa avere le competenze necessarie in ambito tributario.

Peraltro, sul punto, la CM 38/E/15 rammenta che l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che, come si legge nella relazione illustrativa, in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice.

Con specifico riferimento alla gestione degli atti emessi dai Comuni, pare possibile che a valutare il reclamo sia lo stesso soggetto che ha emesso l'atto, ma allora questa nuovo istituto esteso agli atti emessi dagli Enti locali nulla aggiunge in più rispetto all'autotutela da sempre utilizzata. Semplicemente, quindi, la novità consiste nella **nuova procedura e nella nuova tempistica** per la gestione della costituzione in giudizio, che avverrà tra il novantesimo e il centoventesimo giorno da quello di notifica al Comune del ricorso.