

CLAUDIO CONSOLO
Ordinario dell'Univ. di Padova

CESARE GLENDI
Emerito dell'Univ. di Parma

COMMENTARIO BREVE ALLE LEGGI DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Con la collaborazione di
MARIAGRAZIA BRUZZONE

LAURA BACCAGLINI
MASSIMO BASILAVECCHIA
LUCA BIANCHI
ANDREA BODRITO
MARIAGRAZIA BRUZZONE
LORENZO BURANA
SAMANTHA BUTTUS
MARCO GIOVANNI CAMPUS
ANDREA CARINCI
ALBERTO COMELLI
GIUSEPPE CORASANITI
SILVANA DALLA BONTÀ
MARGHERITA DAL ZILIO
MARCO DE CRISTOFARO
GINA GIOIA
ALESSANDRO GIOVANNINI
GABRIELLA GLENDI
FABIO GRAZIANO

GUERINO GUARNIERI
ANTONIO GUIDARA
CESARE LAMBERTI
DANIELA LONGO
MAURIZIO LOVISETTI
ALBERTO MARCHESELLI
MARINO MARINELLI
MASSIMO MONTANARI
MARIO NUSSI
GIANPIERO PORCARO
LUCA PRENDINI
FRANCO RANDAZZO
ROBERTO SCHIAVOLIN
FEDERICO SORRENTINO
DARIO STEVANATO
SILVIA TURATTO
ENZO VULLO

Terza edizione



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2012

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2012 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-31515-3

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Centrofotocomposizione Dorigo - Padova
Stampato da L.E.G.O. S.p.A., Lavis (TN)

AUTORI DI

Claudio Consolo (Introduz.

Cesare Glendi (Introduzio

Laura Baccaglini (art. 14 d.

Massimo Basilavecchia (ar
472/97)

Luca Bianchi (artt. 25, 26,
n. 546/92)

Andrea Bodrito (artt. 32,
d.p.r. n. 602/73)

Mariagrazia Bruzzone (artt
sl. n. 546/92; artt. 1, 2, 3, 3 l
10, 11, 12, 12 bis, 14, 15, 15
25, 26, 28 ter, 28 quater, 37
bis, 43, 43 bis, 43 ter, 44, 44
ter d.p.r. n. 602/73)

Lorenzo Burana (artt. 45, 4
48 bis, 51, 52, 53, 54, 55, 56
70, 71, 72, 73, 74, 75, 75 bis,
90 d.p.r. n. 602/73)

Samantha Buttus (artt. 12 -
e 13 d. legisl. n. 546/92)

Marco Giovanni Campus (e
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 e
546/92)

Andrea Carinci (art. 20 d. le
art. 29 d.l. n. 78/10, conv. in l
7, co. 2, lett. gg ter -gg septis
conv. in l. n. 106/11)

Alberto Comelli (art. 7 d. le

Giuseppe Corasaniti (art. 17
546/92)

Silvana Dalla Bontà (artt. 52
e 59 d. legisl. n. 546/92)

Margherita Dal Zilio (artt. 11
n. 546/92)

Marco De Cristofaro (artt. 51
n. 546/92, con S. Turatto)

Gina Gioia (art. 3 d. legisl. n.

AUTORI DELL'OPERA E NORME COMMENTATE

- Claudio Consolo (Introduzione)
Cesare Glendi (Introduzione)
Laura Baccaglioni (art. 14 d. legisl. n. 546/92)
Massimo Basilavecchia (art. 23 d. legisl. n. 472/97)
Luca Bianchi (artt. 25, 26, 53 e 56 d. legisl. n. 546/92)
Andrea Bodrito (artt. 32, 33, 34, 35 e 36 d.p.r. n. 602/73)
Mariagrazia Bruzzone (artt. 16 e 17 d. legisl. n. 546/92; artt. 1, 2, 3, 3 *bis*, 5 *bis*, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 12 *bis*, 14, 15, 15 *bis*, 20, 22, 24, 25, 26, 28 *ter*, 28 *quater*, 37, 38, 41, 42, 42 *bis*, 43, 43 *bis*, 43 *ter*, 44, 44 *bis*, 72 *bis* e 72 *ter* d.p.r. n. 602/73)
Lorenzo Burana (artt. 45, 46, 47, 47 *bis*, 48, 48 *bis*, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 75 *bis*, 83, 84, 85, 86 e 90 d.p.r. n. 602/73)
Samantha Buttus (artt. 12 - con M. Nussi - e 13 d. legisl. n. 546/92)
Marco Giovanni Campus (artt. 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 e 38 d. legisl. n. 546/92)
Andrea Carinci (art. 20 d. legisl. n. 546/92; art. 29 d.l. n. 78/10, conv. in l. n. 122/10; art. 7, co. 2, lett. *gg ter* - *gg septies* d.l. n. 70/11, conv. in l. n. 106/11)
Alberto Comelli (art. 7 d. legisl. n. 546/92)
Giuseppe Corasaniti (art. 17 *bis* d. legisl. n. 546/92)
Silvana Dalla Bontà (artt. 52, 54, 55, 57, 58 e 59 d. legisl. n. 546/92)
Margherita Dal Zilio (artt. 10 e 11 d. legisl. n. 546/92)
Marco De Cristofaro (artt. 50 e 51 d. legisl. n. 546/92, con S. Turatto)
Gina Gioia (art. 3 d. legisl. n. 546/92)
Alessandro Giovannini (artt. 8 e 9 d. legisl. n. 546/92)
Gabriella Glendi (artt. 24, 60, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79 e 80 d. legisl. n. 546/92)
Fabio Graziano (artt. 28, 28 *bis*, 29, 30 e 31 d.p.r. n. 602/73)
Guerino Guarnieri (art. 18 d. legisl. n. 546/92)
Antonio Guidara (artt. 19, 19 *bis*, 21 e 39 d.p.r. n. 602/73)
Cesare Lamberti (artt. 1-51 d. legisl. n. 545/92; art. 13 d.p.r. n. 115/02)
Daniela Longo (artt. 49, 50, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 87, 88 e 89 d.p.r. n. 602/73)
Maurizio Lovisetti (art. 15 d. legisl. n. 546/92)
Alberto Marcheselli (artt. 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 d. legisl. n. 546/92)
Marino Marinelli (artt. 61, 62, 63, 64, 65, 66 e 67 d. legisl. n. 546/92)
Massimo Montanari (artt. 47 e 47 *bis* d. legisl. n. 546/92)
Mario Nussi (art. 12 d. legisl. n. 546/92, con S. Buttus)
Gianpiero Porcaro (art. 21 d. legisl. n. 546/92)
Luca Prendini (art. 49 d. legisl. n. 546/92)
Franco Randazzo (artt. 2, 68, 69, 69 *bis* e 70 d. legisl. n. 546/92)
Roberto Schiavolin (art. 19 d. legisl. n. 546/92)
Federico Sorrentino (artt. 1, 4, 5 e 6 d. legisl. n. 546/92)
Dario Stevanato (art. 48 d. legisl. n. 546/92)
Silvia Turatto (artt. 50 e 51 d. legisl. n. 546/92, con M. De Cristofaro)
Enzo Vullo (artt. 22 e 23 d. legisl. n. 546/92; art. 22 d. legisl. n. 472/97)

far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società» (C.s.u. 10/4062, *GT* 10, 390 e *CT* 10/1301). Ne discende l'invalidità della notifica eseguita nei confronti del liquidatore di società di capitali, esatta per effetto dell'intervenuta cancellazione del registro delle imprese (Comm. trib. prov. Lucca 20-4-2007, n. 176, *Barca Dati Big*; Comm. trib. prov. Milano 14-3-2011, n. 94 e Comm. trib. prov. Genova 3-2-2011, n. 32, *GT* 6 11, 512, commento *GRUNDI*; C 11/22863). ■ E stata affermata la validità della notifica dell'atto di appello presso la sede di una società fallita formata *in bonis*, in considerazione dell'intervenuta cessazione del curatore fallimentare dalle sue funzioni (C 01/12778). ■ La messa in liquidazione della società non comporta la perdita della capacità processuale della medesima, ma il passaggio della rappresentanza dagli amministratori al liquidatore (artt. 2449, 2451 e 2452 c.c.), con la conseguenza che la notifica degli atti processuali va effettuata nella sede di tale società, e non nella residenza o nel domicilio del rappresentante (C 89/5283). L'impossibilità di eseguire la notificazione presso la sede sociale si ravvisa anche in presenza di condizioni ostative accidentali, non imputabili alla parte istante, quali il mancato reperimento di addetti alla sede o la chiusura della sede stessa, non richiedendosi, in siffatte ipotesi, ulteriori accessi o ricerche (C 92/8291, *F. it.* 93, I, 1566). ■ È stato sostenuto che nell'ipotesi di incorporazione di società, l'estinzione della società incorporata comporta l'invalidità delle notificazioni eseguite non presso la sede della società incorporante, ai sensi dell'art. 145 c.p.c., bensì nel luogo che era stato sede della società incorporata e che non è diverso dal sito di quella incorporante (C 97/290). E infatti, l'incorporazione di una società di capitali in un'altra e l'iscrizione dell'atto di fusione nel registro delle imprese, con contestuale pubblicazione per estratto nella Gazzetta Ufficiale (art. 2504 ss. c.c.), renderebbero affetti da nullità assoluta, rilevabile d'ufficio, sia la vocatio *in ius* della società incorporata, sia (autonomamente e distintamente) la notifica del relativo atto introduttivo del giudizio, effettuati successivamente all'esecuzione dell'ultima delle anzidette forme di pubblicità: la nullità della *vocatio in ius* consegue all'estinzione della società incorporata, sancita dall'art. 2504 *bis* c.c. quale effetto dell'incorporazione, mentre la nullità della notifica è fruito, oltreché dell'inesistenza del suo destinatario, dell'inapplicabilità dell'art. 145 c.p.c., per il quale non sia della sede sociale, sia del suo organo rappresentativo, restando irrilevante l'inservanza, da parte della società incorporata, dell'obbligo comunicare le modificazioni dello costitutivo e le variazioni di indirizzo e sede legale, previsto dall'art. 36 del d.p.r. n. 600/1973 (nella formulazione prevalente alle modifiche apportate dall'art. 37 della l. n. 340/2000) per la sola fase dell'accertamento in senso proprio, e non estensibile né alle controversie tributarie di altra natura (trattavasi, nella fattispecie, di lite di rimborso), né ai processi tributari in genere, disciplinati da autonome e specifiche norme ed in particolare dalla disposizione in commento (C 98/12009). Uniformandosi all'insegnamento reso a Sezioni Unite (C.s.u. 92/366), la Suprema Corte ha dichiarato l'inammissibilità del ricorso per cassazione notificato alla società incorporata, nonostante l'intervenuta costituzione in appello della società incorporante (C 007/652), sulla ritualità della notificazione alla società incorporata, in caso di fusione per incorporazione non comunicata né portata a conoscenza della controparte, intervenuta tra la data dell'udienza di discussione in appello e la proposizione del ricorso per cassazione, *cf.* C 98/5065). Al contempo, è stato sostenuto che le esigenze di tutela dell'interesse del soggetto che deve notificare la sentenza o l'atto di impugnazione nello stesso processo (diversa sarebbe, invece, la ratio in relazione ad un nuovo giudizio) e che non abbia conoscenza legale della sopravvenuta perdita di capacità, impongono la applicazione analogica dell'art. 300 c.p.c., per cui è onere del domiciliatario e difensore notificare all'altra parte l'estinzione del proprio difeso e domiciliatario, in attesa che si producano le notifiche alla società incorporante e al difensore notificante all'altra parte (C 07/18861; C 04/8908). La questione dovrebbe essere riesaminata alla luce del principio di diritto formulato dalle Sezioni Unite della S.C., secondo il quale «la fusione per incorporazione di una società in un'altra, alla stregua di quanto dispone il novellato art. 2504 *bis*, 1° co., c.c., non è causa d'interruzione del processo (art. 40) del quale quella società sia parte, trattandosi di evento da cui consegue non già l'estinzione della società incorporata, bensì l'integrazione nella società incorporata, bensì l'integrazione della stessa delle società partecipanti all'operazione, medesimo soggetto, che conserva la propria identità pur in un nuovo assetto organizzativo» (C.s.u. ord. 06/2637).

17 bis Il reclamo e la mediazione. 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenda 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.

2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.

4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47 bis.

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.

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.

7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideeterminazione dell'ammontare della pretesa.

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.

9. Decorso 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. Se l'agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

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 compresare 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.

SOMMARIO: I. Reclamo, mediazione tributaria e mediazione civile. - II. Profili comparatistici. - III. Ratio del reclamo. - IV. Ambito applicativo. - V. Procedimento. - VI. La mediazione.

I. Reclamo, mediazione tributaria e mediazione civile. ■ Inscritto ad opera dell'art. 39 d.l. n. 80/2011 contenente disposizioni volte al riordino della giurisdizione tributaria, la norma prevede la proposta, in via obbligatoria e a pena d'irrimediabilità del ricorso, di un previo reclamo che, diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo, può contenere anche una proposta di mediazione. Secondo quanto si legge nella relazione di accompagnamento al decreto, poiché la novella intende introdurre un «efficace rimedio amministrativo per deflazio-

nare il contenzioso», essa è stata accompagnata dalla previsione relativa alla definizione delle liti fiscali pendenti aventi medesimo valore. ■ La norma evoca, nel lessico della rubrica, la mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie in materia civile (d.lgs. n. 28/2010). Quest'ultima ha anticipato di qualche mese l'introduzione dell'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, ed è stata introdotta in attuazione della direttiva europea 2008/52/CE, il cui art. 1, par. 2 ha escluso le liti tributarie dal proprio campo di applicazione sull'evidente presupposto dell'indisponibilità

del tributo, profilo, questo, contrapposto al carattere disponibile dei diritti soggettivi oggetto della media-conciliazione civile. Se, da un lato, questa differenza strutturale non consente una lettura sinottica delle relative discipline, dall'altro lato non rimuove il comune tratto di fondo tra i due istituti, che riverbera, seppur con sfumature diverse, sugli effetti della proposizione del ricorso senza previa presentazione del reclamo. In tal caso, infatti, il ricorso sarebbe inammissibile, laddove una controversia civile sarebbe improcedibile, con rinvio delle parti avanti l'organo di mediazione. Permane, tuttavia, la sensazione che la norma in commento si presti ad essere letta come tentativo di estendere, alla materia fiscale, con tutti i limiti del caso, lo schema della mediazione civile, confermando la tensione del legislatore ad implementare un (complesso) sistema giurisdizionale nel quale la prospettiva giurisdizionale rappresenti l'esito di contrverse non diversamente componibili. Ciò detto, qualora realmente il legislatore avesse inteso mutare, in ambito tributario, l'istituto della mediazione, sarebbe stato opportuno attribuirne la competenza ad un organo terzo. Rimanere fermo, dunque, che essendo istituti strutturati in modo diverso, non è possibile colmare eventuali lacune dell'art. 17 bis ricorrendo ad d.lgs. n. 28/2010 (Pistolesi, *Il reclamo e la mediazione*, *Rass. trib.* 12, 67). ■ Non è chiara, tuttavia, la ragione sottesa alla scelta di prevedere, diversamente dalla mediazione civile, un limite quantitativo diretto a circoscrivere l'ambito di applicazione della norma: tale ragione non si presta ad essere individuata nel riconoscimento, in favore dell'amministrazione finanziaria, di una (impropria) discrezionalità per le liti di minor valore, come tali riguardanti persone fisiche o imprese con redditi (relativamente) modesti. Peraltro, considerando che l'art. 12, 5° co., d.lgs. n. 546/1992, richiamato (anche) ai fini della determinazione del valore della lite, esclude dal computo sanzioni e interessi, si rievoca che le controversie oggetto della presente disposizione sono destinate a trarre origine da atti impositivi di importi complessivamente ben più significativi. Nella relazione di accompagnamento al decreto si rileva soltanto che le controversie di valore non superiore a ventimila euro costituiscono oltre la metà del numero complessivo delle liti tributarie annue (anno 2010).

1 II. Profili comparatistici. L'obbligo del previo esperimento di una fase amministrativa rispetto alla proposizione del ricorso è comune ad altri ordinamenti, nei quali il modello risulta applicabile per la generalità delle controversie tributarie, a prescindere dal valore della lite. ■ In Germania, l'azione avanti il giudice competente

in materia di tributi presuppone l'avvenuto esperimento infruttuoso di una «procedura d'istruzione» regolata da norme amministrative e diretta a consentire una disamina del merito e della legittimità dell'atto impositivo (*die Steuerfestsetzung*), mirando dunque all'autocuiela dell'amministrazione, compresa la riforma *in petitis* dell'atto, e alla delazione del contenzioso (Barr, *Diritto tributario tedesco* 06, 151). Le procedure applicabili sono diversificate – e previste da norme specifiche – anche in relazione al contenuto dell'atto impositivo, distinguendo le ipotesi nelle quali l'amministrazione si limita all'applicazione della legge da quelle in cui è legittimata ad esercitare una discrezionalità, della quale peraltro il contribuente può contestare anche un «uso inopportuno» (riconoscimento di compensazioni, rimborsi, etc.). L'interessato, entro un mese dalla notifica dell'atto, propone, anche senza l'assistenza di un difensore e comunque senza oneri fiscali, un ricorso gerarchico, come tale affidato all'autorità immediatamente superiore a quella che ha emanato l'atto. La proposizione della pretesa impositiva – non sospesa dall'esecuzione dell'atto. A tal fine è necessaria una separata istanza presentata all'autorità che lo ha emesso, la quale potrà disporre la sospensione sussistendo il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora* o se il contribuente presti garanzia. Quattro l'Ufficio rifiuta la sospensione dell'atto, il contribuente potrà rivolgere al giudice tale richiesta. La fase pre-contenziosa si conclude con una decisione scritta, motivata e corredata dall'indicazione dei mezzi d'impugnazione da proporre di regola entro un mese. Poiché la fase propriamente giudiziale riguarda non già l'atto impositivo ma la decisione negativamente emessa a conclusione della procedura d'istruzione, si conferma che la medesima è coincidente con l'autocuiela tributaria già nota al nostro ordinamento. ■ In Francia si prevede che la presentazione del «reclamo», atto privo di particolari formalità e diretto all'annullamento totale o parziale della pretesa impositiva, attiva un procedimento amministrativo affidato, al contrario di quanto previsto dall'art. 17 bis, allo stesso ufficio che ha emesso l'atto di accertamento. Entro sei mesi dalla presentazione dell'atto, salva la proroga di tre mesi, l'ufficio procederà ad un riesame della posizione emettendo una decisione motivata. Entro due mesi dalla relativa notifica, e qualora essa contenga un rifiuto totale o parziale del reclamo, il contribuente potrà decidere di proseguire la controversia rivolgendosi al giudice. La mancata costituzione in giudizio entro detto termine, tuttavia, non comporta la definitività dell'atto reclamato, poiché il contribuente, entro il

termine generale di prescrizione, potrà proporre un nuovo ed ulteriore reclamo. Se, viceversa, entro il termine di sei mesi (salva la proroga) l'amministrazione non abbia adottato alcuna decisione, si formerà un silenzio-rifiuto che consentirà al contribuente di adire il giudice non già entro due mesi, ma nel termine di decadenza quadrennale (v. Groscauld - Marchessou, *Diritto tributario francese* 06, 597). Il reclamo è ricevibile purché il contribuente abbia regolarizzato la posizione entro trenta giorni. Esso non produce un effetto sospensivo sul pagamento dell'imposta, salva espressa richiesta del contribuente, tenuto in questo caso a prestare idonea e sufficiente garanzia in favore dell'agente della riscossione (di regola una garanzia bancaria o in alternativa un deposito di denaro o di valori mobiliari, un'iscrizione d'ipoteca, etc.). A partire dal 2001, il Consiglio di Stato francese ha riconosciuto al contribuente che non sia nelle condizioni di prestare garanzia, di rivolgersi al giudice affinché questi provveda, sussistendo il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, alla sospensione cautelare della riscossione, sospensione che comunque opera di diritto fino a alla notifica al contribuente, da parte dell'agente della riscossione, dell'atto in cui si dichiarano insufficienti le garanzie offerte. ■ Anche nel sistema spagnolo si prevede lo svolgimento di una fase preliminare (GONZALEZ GARCIA, *Trat. Amministrativo* 94, III, 276) indicata come *reposición* (ricorso di revisione) di fronte ai *Tribunali* economico-amministrativi, che per quanto indicati come tali non possiedono natura giurisdizionale, essendo anzichiosi dell'Amministrazione finanziaria a livello regionale o locale; un secondo «grado», avanti il Tribunale economico-amministrativo centrale, è previsto solo per le controversie di valore superiore ad un certo ammontare. I tribunali locali si pronunciano sulle controversie avverso atti emessi dagli organi periferici dell'amministrazione relativamente ai tributi erariali «ceduti» alle comunità autonome, mentre il tribunale centrale, oltre a svolgere il grado d'appello per le controversie di maggior valore, è competente in unico grado sugli atti degli organi centrali. Esaurita la fase amministrativa, si apre quella propriamente giurisdizionale, affidata agli organi della giustizia amministrativa. Per i tribunali locali sono competenti in via esclusiva gli organi delle Comunità autonome.

III. Ratto del reclamo. ■ Nell'esperienza di altri ordinamenti, il reclamo è diretto all'attivazione del contraddittorio tra contribuente e fisco, o alla sua rinovazione qualora esso si sia già svolto: esso consentirebbe all'amministrazione di conoscere compiutamente la posizione del contribuente, eventualmente argomentata sulla ba-

se di documenti dei quali l'amministrazione stessa non fosse entrata in possesso in precedenza. In tal modo, essa potrebbe essere stimolata ad un riesame della pretesa impositiva, potendo esprimere un giudizio prognostico sull'accoglimento del ricorso in sede giurisdizionale. Questo ultimo aspetto, legato ai possibili esiti della fase giurisdizionale, assume particolare rilevanza nel nostro ordinamento, tanto più che, come si legge nella relazione di accompagnamento al decreto che ha introdotto l'art. 17 bis, gli uffici delle entrate esamineranno il reclamo attraverso le strutture deputate alla gestione del contenzioso. Secondo l'Agenda delle entrate (circ. n. 9/E del 19 marzo 2012) «la procedura di mediazione deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il "rinvio" ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevole atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie». ■ Il binomio contraddittorio-riesame che si ritrova in altri ordinamenti appare attenuato all'interno della disposizione in commento. Sotto il primo profilo, la procedura di reclamo non determina, formalmente, l'attivazione del contraddittorio, poiché la norma non prevede la comparazione del contribuente avanti alla struttura competente per il reclamo, potendosi escludere, in linea di principio, lo svolgimento di un confronto orale tra le parti. Questa imposizione documentale, che si trae anche dal richiamo delle norme sul ricorso, non sembra tuttavia uno schema necessario, poiché l'art. 17 bis non prevede un espresso divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di disporre la comparazione del contribuente. Ed è altrettanto indubbio che un eventuale contraddittorio successivo alla proposizione del reclamo quale atto in cui il contribuente esprime compiutamente le proprie difese visita la potenziale «conversione» in ricorso introduttivo, potrebbe favorire la definizione della pretesa impositiva alla luce di tutti quegli elementi che il contribuente non abbia allegato nella fase del contraddittorio – ove svolto – servendosi di evidenziali nella fase propriamente contenziosa. Questa «autosufficienza» del reclamo potrebbe rendere superflua la comparazione, ma allo stesso tempo potrebbe necessitarla. A tal fine, se è possibile escludere che l'Amministrazione possa far leva sull'art. 32, 1° co., n. 2), d.p.r. n. 600/1973, riguardante l'invito a comparire funzionalmente allo svolgimento dell'attività conoscitiva in vista di un accertamento non ancora formalizzato, più pertinente appare, viceversa, il richiamo dell'art. 6 d.lgs. n. 218/1997, relativo all'istanza di accertamento con adesione formulata successi-

vamente alla notifica dell'avviso di accertamento, norma il cui 3° co. contiene, per l'appunto, la previsione dell'invito a comparire. ■ Con riguardo alla natura del reclamo, è stato sostenuto (BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione tributaria*, *Corr. trib.* 11, 2493; PISTOLESI, *op. cit.*, 70) che esso sia assimilabile ad una istanza obbligatoria di autotutela, sul presupposto che l'art. 17 bis prevede che il procedimento sia diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto contro cui il reclamo è presentato. Rimane fermo, tuttavia, che l'obiettivo di favorire «un adeguato riesame» della pretesa impositiva, come si legge nella relazione di accompagnamento, non comporta un mutamento circa l'oggetto della successiva impugnativa, che riguarderà l'atto impositivo originario e non il provvedimento espresso o tacito di rigetto (totale o parziale) del reclamo. L'effetto legale della conversione del reclamo in ricorso introduttivo del giudizio conferma questa impostazione, che si caratterizza dunque anche per la continuità del *petitum*, relativo all'annullamento (totale o parziale) dell'atto originario. In questo senso, nell'ottica del contribuente, il reclamo, da considerarsi pienamente come ricorso, non è teso a stimolare l'emissione di un nuovo atto ma, in alternativa, è diretto all'partecipazione degli effetti dell'accoglimento del ricorso o all'esperimento del tentativo di conciliazione successivamente non riproponibile. Il tratto unificante è dunque quello del riesame della pretesa impositiva accompagnato dalla previsione che il diniego, ove emesso in forma espressa, rileva ai fini del computo del termine per la costituzione in giudizio del reclamante/ricorrente, e, al più, come sede nella quale l'Amministrazione potrebbe contraddire onde persuadere il contribuente della correttezza della ricostruzione proposta nell'avviso di accertamento, tentando di scoraggiarlo dal proseguire la lite costituendosi in giudizio. ■ Ad oggi, il giudizio espresso dalla dottrina sulla novella normativa è sostanzialmente ondivago. A chi consideri «sicuramente apprezzabile l'intento di creare un filtro con finalità conciliativa» (PISTOLESI, *op. cit.*, 89), si contrappone chi, considerandola la procedura un'inutile e fuorviante sovrastruttura (BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2495), esprime notevoli perplessità sia perché essa determina il totale disvelamento della strategia processuale del contribuente, sia in quanto la disciplina del reclamo è mal coordinata con quella dell'accertamento con adesione. Sotto questa

ne di accompagnamento — dopo che non sia andata a buon fine quella avviata ex art. 6 d.lgs. n. 218/1997 (sulla mancanza di coordinamento tra la disciplina in esame e l'accertamento con adesione concordata, comunque, anche PISTOLESI, *op. cit.*, 73). Qualora si fosse realmente inteso favorire il riesame degli atti impositivi rientranti nella sfera di valore *de qua*, sarebbe stata sufficiente (BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2495) l'adozione di una circolare interna a carattere organizzativo. Analogamente, si sarebbe potuto provvedere per la mediazione, facendo sì che la Direzione Centrale chiedesse a quelle periferiche di proporre a tappeto la conciliazione fuori udienza. ■ Sulla previsione di rimedi amministrativi preventivi che avrebbero dovuto essere implementati in sede di riforma del processo tributario del 1992, v. BRUZZONE, *La «anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo*, *Corr. trib.* 12, 711, che ricorda come l'art. 25, lett. b) del primo disegno di legge delega del 1991 prevedesse espressamente «un riesame in sede amministrativa dell'atto impugnato o del rapporto controverso entro tre mesi dalla notifica del ricorso». Con l'introduzione del reclamo, tuttavia, il legislatore non sembra aver inteso introdurre un rimedio amministrativo preventivo, poiché il reclamo si converte in ricorso introduttivo del giudizio (PISTOLESI, *op. cit.*, 89). In proposito, va comunque osservato che la disposizione è collocata all'interno del capo II del Titolo I del d.lgs. n. 546/1992, tra le disposizioni generali, immediatamente prima del Titolo II, relativo al processo. Il reclamo non si presta ad essere qualificato come ricorso gerarchico, poiché non è proposto davanti un organo amministrativo sovraordinato ma di fronte alla medesima Direzione che ha emanato l'atto. Esso dunque è a tutti gli effetti un ricorso ai fini del riesame e possiede una natura certamente amministrativa che non viene meno per il fatto di essere applicabili le norme relative al ricorso tributario. Il richiamo al passaggio dalla fase pre-contenziosa a quella propriamente giurisdizionale. Tuttavia, il **critere obbligatorio della procedura di reclamo** evoca, per molti versi, quelle disposizioni (ad es. l'art. 39, d.p.r. n. 640/1972 relativo all'imposta sugli spettacoli) che subordinavano l'esperimento dell'azione giudiziaria al previo ricorso gerarchico. In particolare, in alcuni casi, tali norme non solo impedivano di adire gli organi giurisdizionali sino alla notificazione del provvedimento di accoglimento, ma

art. 39 d.p.r. n. 640/1972, così come su altri notevoli dello stesso genere, si è pronunciata la Corte costituzionale (sent. n. 360/1994) la quale, ribadendo altre pronunce della propria giurisprudenza (nn. 406/1993, 154/1992, 15/1991) ha esatto che gli artt. 24 e 113 Cost. non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del rito e la sua azione, sicché risultano legittime, in linea di principio, forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo. Secondo la Corte, tuttavia, il deferimento della tutela giurisdizionale deve essere giustificato dal presupposto di più adeguate finalità di giustizia, in ogni caso, dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale non solo impossibile, ma eccessivamente difficoltosa. Per tale ragione, per i ricorsi amministrativi obbligatori relativi all'imposta di bollo e a quella sugli spettacoli, la Corte ha sancito l'incostituzionalità delle relative norme nella parte in cui non prevedevano l'obbligatorietà dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Poiché la nuova procedura di reclamo è obbligatoria ed il suo mancato esperimento determina l'ammisibilità del ricorso giurisdizionale, è lecito attendersi che sia sollevata questione di legittimità costituzionale diretta a far valere l'abolizione dell'art. 24 Cost. anche in applicazione della precedente giurisprudenza della Corte, che si è pronunziata di volta in volta su posizioni particolari, relative a *specifici tributi*. In proposito, va rilevato che la peculiarità del caso di specie non può rinvenirsi nel carattere generale della disciplina del reclamo, poiché rimangono esclusi dalla medesima i tributi locali, i degnati e gli atti relativi alle rendite catastali. In dottrina non è mancato chi ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale dell'istituto del reclamo (in particolare, G. MARINA, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, *Corr. trib.*, n. 12 del 2012, 853 ss.), soprattutto sotto il profilo di possibile lesione del diritto di difesa sulla scorta della giurisprudenza costituzionale in tema di "giurisdizione condizionata", nonché nella parte in cui la disciplina del reclamo non dispone alcun ristoro delle spese sostenute per la procedura in caso di accoglimento del reclamo. Da ultimo, sono stati evidenziati anche possibili profili di illegittimità costituzionale dell'accordo di mediazione rispettando il principio di indisponibilità della pretesa tributaria (art. 53 Cost.).

Ambito applicativo. ■ La procedura di reclamo riguarda è stato chiarito che per atti notificati dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data e che nel caso di controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, la procedura del reclamo è destinata ad applicarsi con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito per le quali, alla data del 1° aprile 2012, non siano ancora decorsi novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso. ■ La 2° procedura di reclamo affida a due requisiti, uno soggettivo l'altro oggettivo, la definizione del proprio ambito di operatività. Sotto il profilo soggettivo, poiché la disposizione si riferisce ai soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, sono esclusi dal campo di applicazione della norma quelli di enti impositori diversi. Non sarà dunque obbligatorio esperire la procedura di reclamo per gli atti dell'Agenzia del Territorio o dell'Agenzia delle dogane, così come per quelli emessi da Regioni ed enti locali per i tributi di loro competenza. Il limite soggettivo opera, in linea di principio, anche per gli atti emessi dai concessionari per la riscossione delle imposte, che secondo autorevole dottrina (BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2493) andrebbero esclusi dal reclamo poiché la norma riguarda solo gli atti impositivi ed in particolare gli atti di accertamento (in senso confermativo, PISTOLESI, *op. cit.*, 71). In conclusione, secondo l'Agenzia delle entrate (circ. n. 9/E del 2012) sono esclusi dall'ambito applicativo del nuovo istituto del reclamo tutti gli atti che, pur essendo impugnabili ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, non sono tuttavia riconducibili all'attività della stessa Agenzia delle entrate; si tratta, in particolare, della cartella di pagamento, dell'avviso di mora (ora sostituito dall'avviso di intimazione di cui all'art. 50, 2° co., d.p.r. n. 602 del 1973), l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, d.p.r. n. 602 del 1973, il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, d.p.r. n. 602 del 1973, gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, 3° co., d.lgs. n. 546 del 1992. Di contro, sono invece soggetti a reclamo: l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento che irroga le sanzioni, l'iscrizione a ruolo, il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, le sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la

bis e 36 ter d.p.r. n. 600/1973. Con riferimento a queste fattispecie secondo l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) il nuovo istituto del reclamo andrebbe applicato soltanto nel caso in cui l'impugnativa non riguardi esclusivamente i vizi propri della cartella ma sia estesa all'impugnativa del ruolo. Tuttavia, deve anche osservarsi che in tali ipotesi, sarebbe comunque opportuno differenziare le iscrizioni a ruolo di cui all'art. 36 bis da quelle scaturite dall'art. 36 ter d.p.r. n. 600/1973. Mentre le prime, ovvero, derivando da procedure automatizzate e limitandosi alla liquidazione sulla base del dichiarato, non si prestano ad essere conciliate poiché riguardano tributi dovuti, le seconde, nelle quali l'ufficio disconosce le ritenute subite ed entra nel merito della spettanza di deduzioni e detrazioni, si presterebbero maggiormente ad essere rissaminate dall'amministrazione. Si potrebbe obiettare che nell'ottica del legislatore tale rissamina andrebbe stimolata mediante la segnalazione, entro i trenta giorni successivi alla comunicazione dell'esito del controllo formale (art. 36 ter, 4° co., d.p.r. n. 600/1973), di dati ed elementi non considerati o erroneamente valutati. È pur vero, però, che questo strumento non esaurirebbe la tutela del contribuente, il quale potrebbe comunque proporre ricorso avverso il ruolo, impugnando la cartella di pagamento. In questo senso, la proposizione di un reclamo all'ente impositore (e non avanti l'agente della riscossione) potrebbe comunque favorire la definizione anticipata della pretesa impositiva, il che sarebbe coerente con la ratio della disposizione, nella quale il profilo soggettivo, riferito all'Agenda delle entrate, è tuttavia innegabilmente rimarcato. Ad una conclusione diversa dovrebbe giungersi aderendo alla tesi per la quale le liti aventi ad oggetto le iscrizioni a ruolo vanno in ogni caso proposte contro l'agente della riscossione poiché egli è un sostituto processuale dell'ente impositore, ai sensi dell'art. 39 d.lgs. n. 112/1999 (Glendi, *Sospensione della riscossione*, GT 05, 940). Peraltro, con specifico riferimento all'impugnativa della cartella di pagamento, secondo l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012), il nuovo istituto del reclamo è destinato a trovare applicazione soltanto nel caso il contribuente eccipisca (anche o solo) vizi riconducibili all'attività dell'Agenda delle entrate. In questi casi, sempre secondo l'Agenda delle entrate occorre distinguere le seguenti possibili ipotesi. Nell'ipotesi in cui il contribuente notifichi il ricorso solo all'Agente della riscossione, quest'ultimo ha l'onere di chiamare in causa l'Agenda delle entrate, considerato che ai sensi dell'art. 39, d.lgs. n. 112 del 1999 l'Agente della riscossione «*nelle liti promosse contro di*

lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creatore interessato; in mancanza risponde delle conseguenze della lite». Conseguentemente, l'Agenda delle entrate, intervenendo nella lite, dovrebbe eccipire, limitatamente alle eccezioni sollevate in relazione alla sua attività, l'inammissibilità (peraltro rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado) del ricorso per mancato preventivo esperimento della procedura del reclamo; in subordine la stessa Agenzia svolgerà le proprie difese nel merito. Di contro, l'Agente della riscossione svolgerà le proprie difese per quanto concerne i vizi propri della cartella di pagamento, non operando rispetto a questi la previsione di inammissibilità del ricorso per mancato preventivo esperimento della procedura del reclamo. Nella diversa ipotesi in cui il contribuente intenda impugnare la cartella di pagamento per contestare solo vizi relativi all'attività dell'Agenda delle entrate e non notifici il ricorso anche all'Agente della riscossione, sarà necessario avviare la fase del reclamo. Infine, l'ultima ipotesi consista dal reclamo delle entrate nella città di colata e quella in cui il contribuente intenda proporre ricorso sia contro l'Ente impositore sia contro l'Agente della riscossione. In tal caso dovrà applicarsi la procedura del reclamo; pertanto, il contribuente dovrà notificare il ricorso all'Agente della riscossione e contestualmente avviare la fase di mediazione con l'Agenda delle entrate. ■ Sotto il profilo oggettivo, il richiedente espreso dell'art. 19 conferma che in linea di principio sono soggetti a reclamo tutti gli atti impugnabili, ad eccezione di quelli volti al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili da una decisione della Commissione Europea. Il più stringente regime valevole per tali atti anche con riguardo alla possibilità della loro sospensione, discende dalla necessità di assicurare l'effettivo recupero delle imposte non assolate in applicazione di agevolazioni fiscali adottate in violazione delle norme sulla concorrenza; la compatibilità di tali liti colliderebbe con l'effettività e l'integrità del recupero. ■ Per quanto concerne le controversie relative ai rimborsi, esse sono considerate certamente reclamabili nel caso di rifiuto espresso, mentre più problematica appare la ipotesi del silenzio dell'amministrazione, attesa la mancanza di un atto in senso formale (Baslavecchia, *op. cit.*, 2493; Pistolesi, *op. cit.*, 71; Renda, *Il reclamo*, *Corr. trib.* 12, 716). L'applicazione del reclamo a questa tipologia di liti determina, peraltro, un'oggettiva duplicazione della fase amministrativa, già sperimentata attraverso la necessaria proposizione dell'istanza di rimborso. Tuttavia, secondo l'Agenda delle

entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) il richiamo dell'art. 19 implica l'applicazione dell'istituto del reclamo anche al rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori; di conseguenza si verrebbe a determinare una inaccettabile disparità di trattamento tra le ipotesi di fisco espresso e tacito di rimborso, «tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere "decise", di fatto, dall'Agenda delle entrate, a seconda che l'ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso». Entrano tra gli atti soggetti a reclamo anche i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni per i casi in cui il contribuente decida di non avvalersi della definizione agevolata e del deposito di deduzioni difensive (Pistolesi, *op. cit.*, 71; Renda, *op. cit.*, 718, secondo cui il reclamo si sovrapporrebbe alle deduzioni difensive). L'Agenda delle entrate ha chiarito (cfr. circ. n. 9/E del 2012) che al procedimento del reclamo si applica anche il disposto di cui all'art. 19, 3° co., d.lgs. n. 546 del 1992, ciò comporta «che il contribuente, qualora intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall'Agenda delle entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad avvertire preliminarmente la disciplina del reclamo», quindi, a presentare l'istanza di mediazione». Tuttavia, tale soluzione interpretativa indicata dall'Agenda delle entrate non convince perché in contrasto con il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (C.s.u. 07/16412), secondo cui l'omessa notifica di un atto presupposto comporta, di per sé, nullità anche dell'atto consequenziale per vizio proprio, configurando un vizio procedurale che inficia la legittimità di quest'ultimo atto. Sempre secondo la citata giurisprudenza, tale nullità può essere fatta valere mediante la scelta di impugnare l'atto consequenziale notificato accedendo al vizio proprio che inficia tale atto oppure, ai sensi del citato art. 19, 3° co., mediana l'impugnazione anche dell'atto presupposto. Peraltro, se il contribuente si avvale della predetta facoltà ed impugna entrambi gli atti (atto presupposto ed atto consequenziale) la sussistenza dei presupposti per il reclamo andranno verificate con riferimento al primo atto non soltanto, nel caso in cui tale atto rientri tra quelli soggetti alla procedura del reclamo, laddove invece l'atto consequenziale, in quanto atto comunque successivo all'avviso di accertamento, sarà mai soggetto alla predetta procedura. Conseguentemente, nel caso in cui il contribuente scelga di impugnare soltanto l'atto consequenziale per eccepire il vizio proprio di que-

sto atto (rappresentato dal difetto di notifica dell'atto presupposto), non sono configurabili i presupposti per l'applicazione della procedura del reclamo. ■ Di notevole rilevanza il tema della determinazione del valore dell'atto ai fini della sua soggezione a reclamo, visto l'effetto di inammissibilità del ricorso che non sia da esso preceduto. A tal fine, la norma richiama l'art. 12, 5° co., d.lgs. n. 546/1992, dovendosi dunque far riferimento all'ammontare dell'imposta pretesa, al netto di sanzioni e interessi, e nel caso di impugnazione di atti di irrogazione di sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, alla somma delle sanzioni contestate; in ogni caso il valore della lite va determinato al netto dei contributi previdenziali e assistenziali contestualmente accertati (in tal senso cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). A tal riguardo, nella medesima circolare è stato anche chiarito che: *i)* nel caso in cui un atto si riferisca a più tributi il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente; *ii)* in caso di impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti, il valore della lite va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato con il ricorso cumulativo, ragion per cui, in relazione agli atti aventi un valore non superiore a ventimila euro il contribuente è tenuto ad osservare in ogni caso la procedura del reclamo; *iii)* in caso di controverse aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso al netto degli accessori e, nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi di imposta, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo di imposta, ragion per cui in tali ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta; conseguentemente, se anche per uno solo dei periodi di imposta il tributo chiesto a rimborso non superi i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve attivare la procedura del reclamo. ■ Prima dei predetti chiarimenti ministeriali, la dottrina, con riferimento alla determinazione del valore della lite nel caso in cui l'atto riguardi una pluralità di tributi, non aveva espresso un'opinione unanime. Secondo un primo orientamento (Glendi, *Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria*, GT 00, 925) in tale ipotesi si sarebbe dovuto sommare gli importi relativi ai tributi in applicazione dell'art. 10 c.p.c.; altri A. (*Proc. trib. Baglione - Menchini - Micinesi* 04, 160) hanno invece sostenuto che il valore della lite dovesse essere determinato con riguardo all'importo dei singoli tributi evi-

denziati all'interno dell'atto impugnato. Peraltro, poiché sulla base dell'art. 10 c.p.c. il valore della causa si determina dalla domanda, qualora il contribuente, pur in presenza di un avviso di accertamento relativo a tributi di ammontare complessivo superiore a ventimila euro, intenda impugnare l'atto relativamente ad uno solo di essi il cui importo sia inferiore a detta soglia, egli sarà tenuto a proporre reclamo preventivo.

9 ■ Per quanto concerne le controverse di valore indeterminabile, così come chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) esse restano escluse dalla norma in esame (Basilavecchia, *op. cit.*, 2493). In applicazione del combinato disposto degli artt. 9 c.p.c. e 12, 5° co., d.lgs. n. 546/1992, esse vanno infatti considerate in termini di residualità e di eccedenza rispetto ai limiti di valore altrimenti determinabili. A questa conclusione la dottrina più autorevole (Giuleni, *Sui limiti*, cit., 925) è pervenuta con riguardo alla necessità dell'assistenza tecnica per tali controverse. L'A. ritiene che l'art. 12, 5° co. è volto a circoscrivere deogoramente una categoria di controverse di minor valore sottostante alla soglia dei 5 milioni di lire, entro questi limiti precisamente determinabile. In tal modo, l'indeterminabilità della lite comporta l'eccedenza della deroga e quindi la ricompressione nella regola espressa dal 1° co. dello stesso art. 12, nel senso dell'obbligatorietà della difesa tecnica. Applicando tali principi al caso in esame, è da ritenere che le controverse di valore indeterminabile devono considerarsi «eccedenti» rispetto alla soglia della disposizione in esame. Su questa premessa, non sarebbero soggetti a reclamo i provvedimenti di attribuzione o cancellazione di partita Iva, le risposte agli interpelli disapplicativi, i provvedimenti di irrogazione di sanzioni accessorie non pecuniarie, i provvedimenti di diniego di iscrizione o di cancellazione dall'anagrafe delle Onlus (Busico, *L'ambito di operatività del reclamo*, *Corr. trib.* 12, 705) oltre agli atti di revoca di agevolazioni, compresi i dinieghi espressi alle relative istanze d'interpello. Di contro, secondo l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) il contribuente deve essere in fase della mediazione qualora oggetto di contestazione sia non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto. ■ Separate considerazioni vanno riservate alle controverse aventi ad oggetto atti con i quali l'Agenzia delle entrate ridetermina la perdita dichiarata dai contribuenti rideterminandola in misura inferiore. Secondo l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012, in precedenza cfr. Min. fin., circ. n.

291/1996; Ag. Entr., circ. n. 48/2011), poiché alla rettificazione non corrisponde l'accertamento di tributi, il valore di tali liti deve essere individuato determinando l'«imposta virtuale» che si otterrebbe applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata. Qualora, invece, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento rechi anche un'imponibile o, comunque, un'imposta dovuta, il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta «virtuale» e dell'imposta commisurata al reddito accertato. In caso di accertamento che reifica in aumento l'imposta dovuta da persona fisica che ha utilizzato una perdita di impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dall'imposta «virtuale» relativa alla eventuale parte di perdita riportabile. Tuttavia, tale ultima soluzione, peraltro non del tutto conforme con la disposizione di cui all'art. 12, 5° co., d.lgs. n. 546 del 1992, è stata criticata in dottrina (Giuleni, *Sui limiti*, *GT* 00, 925) per l'assenza di una predeterminazione certa, e taluno (Nussi, *retro*, *sub art.* 12), anche in considerazione degli errori cui si possa incorrere qualora sia applicabile la progressività, ritiene che il valore della controversia, in tali casi, sia pari a zero. Alla luce dei rischi di inammissibilità del ricorso, v'è chi auspica (Busico, *op. cit.*, 708) che l'Amministrazione si faccia carico di indicare, all'interno dell'atto, il valore della causa. ■ I provvedimenti di diniego di autotutela non sarebbero reclamabili poiché in tali casi, come affermato in giurisprudenza (C/1026313), il giudice tributario non potrebbe entrare nel merito della pretesa impositiva, dovendosi limitare a valutare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria. Si tratterebbe, comunque, di liti di valore indeterminabile (F. Gazziano, *Il debito del contribuente unificato nel processo tributario*, *Corr. trib.* 11, 2512) come tali escluse dall'ambito applicativo della disposizione in esame.

V. **Procedimento.** ■ *Nulla quæstio* sul termine per la proposizione del reclamo, poiché il richiedente dell'art. 21 d.lgs. n. 546/1992, impone che esso sia proposto entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto impugnato. Qualora sia proposta istanza di accertamento con adesione, tale termine sarà soggetto alla sospensione di 90 giorni prevista dall'art. 6, 3° co., d.lgs. n. 218/1997. Sia presente che secondo l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale (mentre è destinata a trovare applicazione in caso di presentazione di istanza di accertamento con ad-

zione di contro) non sarebbe applicabile «nel corso della procedura di mediazione vera e propria, di cui al co. 7 e ss. dell'art. 17 bis, che deve pertanto concludersi comunque nel termine di 90 giorni, trattandosi di una fase amministrativa non processuale». Tuttavia, decorsi infruttuamente i 90 giorni della fase amministrativa di cui all'art. 17 bis, tornano nuovamente applicabili le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale. ■ Per quanto concerne il contenuto del reclamo, è indubbio che esso rifletta appieno i contenuti del ricorso riproduttivo del giudizio (Basilavecchia, *op. cit.*, 2492; Pistolesi, *op. cit.*, 77), sia perché la stessa in esame richiama espressamente l'art. 18 d.lgs. n. 546 del 1992, sia perché, prevedendosi che il reclamo, decorsi 90 giorni, produce gli effetti del ricorso, è necessario che l'atto sia formalmente e sostanzialmente tale. Peraltro, poiché tale data determina il decorso dei termini previsti dagli artt. 22 e 23 d.lgs. n. 546/1992 per la costituzione in giudizio delle parti, è da escludere che il contribuente debba successivamente procedere alla notifica all'Agenzia delle entrate di un ulteriore atto formalmente intitolato come «ricorso». Come chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate i motivi esposti nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso a pena di inammissibilità. Non è neppure consentito integrare (successivamente all'introduzione del giudizio) i motivi del ricorso, se non in forza del disposto di cui all'art. 24 d.lgs. n. 546 del 1992. ■ Nessuna avvertenza particolare merita la predisposizione di fronteispazio dell'atto, che potrà essere intitolato quale «reclamo ex art. 17 bis d.lgs. n. 546/1992 a valere, in subordine, quale ricorso ex art. 18 d.lgs. n. 546/1992». L'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) nel denominare l'atto introduttivo del procedimento di reclamo utilizza il termine «istanza», che deve essere «formulata dal contribuente nei confronti dell'Agenzia e motivata sulla base di elementi di fatto e di diritto che devono concludere con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso». Resta, comunque, ferma la specifica indicazione della Commissione competente, per il caso di rigetto espresso o tacito di questa, alla Commissione tributaria competente. La formulazione dell'oggetto della domanda in sede di reclamo è inamodificabile, di talché qualora all'interno del reclamo si chieda l'annullamento parziale dell'atto impositivo, non sarà possibile trarre, nella fase giurisdizionale, la diversa domanda di annullamento totale (Bazzzone, *op. cit.*, 709). Viceversa, qualora l'Amministrazione

abbia accolto in parte il reclamo, nel successivo giudizio occorrerà rimodulare le difese alla luce del mutato oggetto del processo, relativo all'annullamento della parte di atto ancora controversa (Bazzzone, *op. cit.*, 710). Peraltro, l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ritiene ammissibile anche la redazione di «un'unica istanza allo scopo di avviare il procedimento di mediazione con riguardo a più atti impugnabili, in modo speculare alla redazione di un ricorso cumulativo». In calce all'atto andrà riportata l'indicazione del valore della controversia, sia a conferma dell'applicabilità del reclamo nel caso di specie, sia ai fini del contributo unificato in caso di esito giudiziale della vertenza. Sempre in calce, con espressa apposizione di riserva per il caso in cui la lite prosegua davanti al giudice tributario, andrà riportata l'attestazione di conformità tra l'atto notificato all'ufficio e la copia che eventualmente sarà depositata presso la Commissione tributaria ai fini della costituzione in giudizio (in senso conforme cfr. circ. n. 9/E del 2012). Così come precisato anche dall'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012), il reclamo, con o senza proposta di mediazione non è assoggettabile all'imposta di bollo ex art. 5, della Tabella allegata al d.p.r. n. 642 del 1972. Quanto invece al contributo unificato, questo sarà dovuto solo in caso di successivamente costituzione in giudizio. ■ Al reclamo si applicano le regole generali in punto di assistenza tecnica, poiché la disposizione richiama l'art. 12 d.lgs. n. 546/1992, al cui commento *retro* si rinvia. Questa impostazione, ancora una volta, si spiega con la previsione della conversione del reclamo in ricorso introduttivo, escludendosi dunque la possibilità di un'integrazione dell'atto sotto il profilo dell'affidamento ad un difensore della sola fase propriamente giurisdizionale. In senso conforme anche l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012), la quale ribadisce, in ragione della funzione pre-processuale del nuovo istituto del reclamo, la perfetta coincidenza tra la legittimazione processuale attiva nel giudizio tributario e la legittimazione a presentare reclamo. Nell'istanza va pertanto indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento. Ed inoltre l'indicazione di un indirizzo di posta elettronica certificata e di altri recapiti (telefonici e di posta elettronica ordinaria) «assunte particolari rilievo ai fini del profilo svolgimento della fase di mediazione, in quanto consente un rapido scambio di comunicazioni, anche informali, tra l'ufficio e il contribuente», molto utili soprattutto per addivenire ad un possibile accordo di mediazione (in questi termini cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012).

5 ■ Nelle ipotesi di **misconcorso necessario** e, in specie, nelle liti concernenti controlli ai fini delle imposte sui redditi di società di persone e dei soci, secondo l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti, ragioni per cui la società può concludere la mediazione autonomamente rispetto ai soci e i soci possono concludere la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società oppure possono concludere autonomamente anche la mediazione in relazione al proprio rapporto anche se la società non ha mediato in ordine al proprio, così come possono costituirsi in giudizio dopo aver infruttuosamente esperito la fase amministrativa della mediazione relativa al proprio reddito, ovvero possono presentare direttamente ricorso ai Giudice tributario se il valore della lite relativa ai loro redditi è superiore a ventimila euro. Nel caso in cui la competenza per l'accertamento dei redditi dei soci e della società appartenga al medesimo Ufficio, quest'ultimo dovrà vestire e concludere i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti gli istanti; mentre se la competenza appartiene a più Uffici, ciascun ufficio gestirà la mediazione relativamente agli atti di propria competenza, pur dovendosi comunque coordinare con quello competente in ordine alla società, a prescindere dalla presentazione di un'eventuale istanza da parte della società (in questi termini cfr. Agenda delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Sempre l'Agenda delle entrate chiarisce inoltre che se il rapporto con la società è già definito, la posizione del socio deve essere trattata tenendo conto della definizione concernente la società; pertanto l'eventuale annullamento parziale o totale o la mediazione sulla pretesa riguardante la società produce effetti sui rapporti riguardanti i soci, anche se non mediano o non rientrano nell'ambito di applicazione della mediazione. In questo caso le sanzioni calcolate sul reddito determinato devono essere irrogate per intero in quanto non è applicabile la riduzione del 40 per cento. In caso di **coobbligati**, ossia di soggetti legati *ex lege* da un vincolo di solidarietà per il pagamento di un tributo, secondo l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) «l'Ufficio - ove lo ritenga necessario od opportuno - gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti i coobbligati che abbiano o che potrebbero presentare l'istanza», ciò al fine di evitare l'eventuale instaurazione di giudizi da parte di ciascuno dei coobbligati. Pertanto, la mediazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri. ■ Con riguardo alla **struttura cui notificare il reclamo**,

salve le più specifiche indicazioni che gli uffici provvederanno a precisare all'interno della sezione relativa all'impugnazione usualmente contenuta negli atti impositivi, il reclamo andrà inoltrato alla Direzione che ha emanato l'atto o non ha emanato l'atto richiesto (in senso contrario cfr. Agenda delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Inoltre l'Agenda delle entrate ha anche chiarito (cfr. circ. n. 9/E del 2012) che, in relazione agli atti emessi dal Centro operativo di Pescara, in caso di impugnazione di atto emesso dal centro operativo di Pescara nello svolgimento delle attività di controllo e di accertamento di cui all'art. 28, d.l. n. 78 del 2010, il reclamo va notificato alla Direzione cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso; mentre nel caso di impugnazione di altri atti emessi dal centro operativo di Pescara il reclamo va notificato direttamente a quest'ultimo. Quanto invece alla trattazione dei reclami, l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha chiarito che «le strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», competenti quindi a decidere sul reclamo e la mediazione sono gli Uffici legali delle Direzioni provinciali nonché le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara per i procedimenti di competenza di quest'ultimo. ■ **7** Quanto alle **modalità di presentazione del reclamo**, il 6° co. della norma richiama l'art. 20 d.lgs. n. 546/1992, il quale dispone che il ricorso è notificato a norma dei co. 2° e 3° dell'art. 16 del medesimo decreto. Ne consegue che la notifica del reclamo deve essere effettuata, indifferentemente, in uno dei seguenti modi: i) a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità previste dagli artt. 137 ss. c.p.c.; ii) mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenda delle entrate che ne rilascia ricevuta; iii) a mezzo del servizio postale, mediante spedizione del reclamo in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento. L'unica perplessità sorge con riguardo al richiamo, pur nei limiti della compatibilità, dell'art. 22, 4° co., d.lgs. n. 546/1992 che disciplina la costituzione in giudizio del ricorrente mediante il deposito del fascicolo di causa. Ci si chiede se tale richiamo prescrtiva che dopo la notifica dell'atto, il contribuente debba provvedere al deposito, presso la Direzione adita, di una copia del reclamo unitamente al fascicolo, o se il limite della compatibilità richieda solo di porre a disposizione della Direzione i documenti indicati all'interno del reclamo. In entrambi i casi non è possibile desumere la previsione di un termine entro cui provvedere a tale adempimento, poiché non sono richiamati i precedenti commi dell'art. 22. Ove si ritenesse di propendere per la contestualità tra la proposizione del re-

clamo e la produzione dei documenti s'imporrebbe, in alternativa, la notifica del reclamo (non raccomandata *air* in plico senza busta) comprensivo dei documenti - dunque da considerarsi allegati e notificati unitamente al medesimo, sempre che il loro numero esigo consenta di confezionare agevolmente un plico senza busta - oppure la consegna alla Direzione delle ditte competenti, mediante notifica a mani, di un vero e proprio fascicolo contenente il reclamo e tutti i documenti in esso indicati. Nel primo caso è da escludere che una lettura preventiva della necessaria conformità degli atti notificati e depositati in sede di costituzione in giudizio imponga di presentare in Commissione tributaria una copia del reclamo/ricorso alla quale siano collazionati i documenti citati, e potranno dunque essere separatamente indicati nel fascicolo. Ciò posto, è ragionevole leggere il richiamo dell'art. 22, 4° co., alla luce delle finalità della procedura in esame, essendo interesse del contribuente fornire all'Amministrazione quanti più elementi utili alla sua valutazione. In questo senso, in caso di notifica via posta, occorre comunque che i documenti siano successivamente - e quanto prima - posti a disposizione della Direzione competente, il che rende consigliabile, *ab origine*, la notifica mediante consegna diretta del reclamo e del fascicolo. La mancata produzione, nella fase pre-contenziosa, dei documenti citati nel reclamo non sembra prestarsi a determinare l'innammissibilità del ricorso, giustificando al limite, il rigetto del reclamo, nonché la compensazione delle spese (ai sensi dell'ult. co.) qualora esso contenga una proposta di mediazione che l'Amministrazione, risultata soccombente in giudizio, abbia in tal modo ritenuto di disattendere. Tuttavia, a tal riguardo l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha affermato che «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 desumina delle ragioni addotte dal contribuente. In definitiva, la necessità dell'allegazione dei documenti all'istanza trova ragione nella sostanziale considerazione che il procedimento di mediazione è volto ad evitare l'instaurazione del giudizio. Potendo quindi l'obbligatorio procedimento di mediazione estinguere la controversia, non si può fare a meno di produrre già in tale fase i documenti indicati nell'istanza, proprio perché il deposito del fascicolo completo nella segreteria della Commissione tributaria provincia-

le può avvenire solo se fallisce il tentativo di mediazione». ■ Secondo **Baslavacca**, *op. cit.*, 8 nota 5, per le controversie cui si applica il reclamo non sarà possibile individuare la pendenza della lite al momento della notificazione del ricorso all'autorità che ha emanato l'atto, posto che l'effettiva apertura della controversia dipende dai successivi sviluppi della proposizione del reclamo. ■ Il reclamo non si presta, in quanto tale, ad una declaratoria di **innammissibilità** nella fase pre-contenziosa, poiché tale prerogativa appartiene all'organo giurisdizionale e non alla Direzione adita per la procedura. Il richiamo dell'art. 18 d.lgs. n. 546/1992, da intendersi nella sua compiutezza, e dunque comprensivo del 4° co. della norma, relativo alle cause d'innammissibilità del ricorso, va dunque inteso nella prospettiva giurisdizionale, nella quale il reclamo si convertirà in ricorso introduttivo, soggiacendo quest'ultimo all'ordinario regime d'innammissibilità. Non è escluso che l'Amministrazione possa rigettare il reclamo sul presupposto di un vizio di cui sia affetto l'atto e che possa determinarne l'innammissibilità in sede giurisdizionale. In tal caso, spetterà al contribuente valutare se costituirsi comunque in giudizio al fine di contestare in tale sede l'eccezione sollevata - o che verrà sollevata - dall'Amministrazione. Si rinvia al commento *sub* art. 18 con riguardo alla eventuale possibilità di sanare i vizi dell'atto notificato mediante deposito, al momento della costituzione in giudizio, di copia priva dei vizi stessi. In merito alla **trattazione del reclamo**, l'Agenda delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha chiarito che successivamente alla presentazione del reclamo l'Ufficio in primo luogo deve esaminare la sussistenza o meno dei presupposti e dei requisiti *ex art.* 17 *bis*; più precisamente, quest'ultima ha affermato che «in ragione della sostanziale coincidenza tra il contenuto dell'istanza e dell'eventuale ricorso, nell'esaminare la stessa l'Ufficio valuta la configurabilità di motivi di inammissibilità del ricorso giurisdizionale ai sensi dell'art. 18 del d.lgs. n. 546 del 1992». A tal riguardo, l'Agenda delle entrate chiarisce anche che deve ritenersi di ostacolo alla trattazione del reclamo, oltre alla sua tardiva presentazione, anche «la carenza di quei requisiti, individuabili caso per caso, che impediscono di attribuire l'istanza al contribuente (esempio, mancanza di sottoscrizione) ovvero che non consentono di individuarne l'oggetto. Nei predetti casi l'Ufficio rigetterà l'istanza per assoluta inammissibilità. Ciò determinerà anche l'innammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti senza che possa considerarsi assolto l'onere di attivare la fase di mediazione». In queste ipotesi il reclamo potrebbe comunque essere trattato dall'Uf-

ficio come richiesta di annullamento in autotutela (cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Occorre precisare che la declaratoria di inammissibilità del ricorso per «inammissibilità» del reclamo compete comunque al Giudice tributario, laddove il contribuente decida comunque di costituirsi in giudizio anche dopo il rigetto del reclamo per «inammissibilità» dello stesso. Nella diversa ipotesi in cui siano invece configurabili motivi di inammissibilità del ricorso (ma non del reclamo) – ad esempio, per mancanza di difesa tecnica laddove questa sia necessaria e il contribuente, al fine di prevenire la pronuncia di inammissibilità, può comunque porvi rimedio contestualmente o – se ammesso – anche dopo la costituzione in giudizio. Chiaramente, laddove, invece, il reclamo risulti improponibile perché mancando i presupposti soggettivi e/o oggettivi per l'applicazione dell'istituto del reclamo, i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente saranno quelli ordinari di cui all'art. 22, d.lgs. n. 546 del 1992. Esaurito l'esame preliminare del reclamo, l'Ufficio verificato di seguito la fondatezza dei motivi sulla base dei quali il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato e, ove non ravvisi i presupposti per l'annullamento, valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente; nel caso in cui il contribuente non abbia formulato alcuna proposta di mediazione, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire ad un accordo di mediazione, formulando una motivata proposta di mediazione, se del caso dopo aver invitato il contribuente al contraddittorio. ■ La nuova disciplina degli avvisi di accertamento impositivi prevede che essi divengano esecutivi trascorsi sessanta giorni dalla notifica (art. 29, lett. b, d.l. n. 78/2010) e siano affidati in carico agli agenti per la riscossione entro trenta giorni dalla scadenza del termine ultimo per il pagamento (termine per la proposizione del ricorso, ex art. 29, lett. a), d.l. n. 78/2010). Per centotrenta giorni dall'affidamento in carico rimane sospesa ogni attività esecutiva, fatte salve le azioni cautelari e conservative. Poiché l'art. 6 d.lgs. n. 218/1997 prevede che a seguito dell'istanza di accertamento con adesione il termine per la proposizione del ricorso è sospeso per novanta giorni, ne risulta conseguentemente sospeso sia il termine per il pagamento del dovuto, sia quello per l'affidamento in carico per la riscossione, con la conseguenza che non è possibile, per l'Ufficio, intraprendere azioni cautelari e conservative. Non è chiaro se tale sospensione, valevole per l'accertamento con adesione, valga anche per il reclamo. Secondo la dottrina (Pistrolasi, *op. cit.*, 75) in assenza di un puntuale intervento normativo

con questo punto si rende necessario, vi è il concreto rischio che l'amministrazione possa intraprendere azioni cautelari e conservative, durante i novanta giorni utili per il reclamo; per la ragione, ad avviso di tale A., anche se la soluzione potrebbe contrastare con lo spirito dell'art. 17 bis, si dovrebbe consentire il deposito del reclamo in Commissione tributaria al fine di ottenere la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto impugnato. Secondo taluno (Renda, *op. cit.*, 719) si dovrebbe viceversa ricorrere alla sospensione in via amministrativa ex art. 39 d.p.r. n. 602/1973, richiamata espressamente dall'art. 29, 1° co., lett. g) d.l. n. 78/2010). ■ Poiché in linea di principio il «termine per la proposizione del ricorso» coincide con il sessantesimo giorno dalla notifica dell'atto reclamato, non sarà possibile (Pistrolasi, *op. cit.*, 81) l'acquiescenza ex art. 15, d.lgs. n. 218/1997 neanche nell'ipotesi – d'altro tenore – in cui entro detto termine l'Amministrazione accolta in parte il reclamo e il contribuente intenda fare acquisizione in relazione alla residua pretesa impositiva. Secondo la medesima dottrina tale conclusione non è condivisibile – considerando che l'art. 16, co. 7 bis, d.lgs. n. 472 del 1997, ammette l'acquiescenza sulle sanzioni qualora a seguito delle deduzioni difensive l'Amministrazione ne abbia rideterminato l'importo. ■ Con riferimento al rapporto tra tutela cautelare e mediazione tributaria, l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha chiarito che nei casi di applicabilità dell'istituto del reclamo: i) l'obbligatoria presentazione del reclamo non comporterebbe la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato e che nel corso del procedimento amministrativo di mediazione non è applicabile l'istituto processuale della tutela cautelare ex art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992; ii) pertanto, l'affidamento in carico si avrebbe già subito dopo la presentazione del reclamo e, allo stesso modo, dovrebbe ammettersi, nel caso di imposte riscosse in base a ruolo, anche la legittimità dell'iscrizione a ruolo nelle more della procedura del reclamo (in senso contrario cfr. A. CANNA, *La riscossione provvisoria e l'acquisizione dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. trib.*, n. 12 del 2012, 777 ss.); salvo che, unitamente al reclamo, il contribuente presenti anche un'istanza di sospensione (in autotutela amministrativa) dell'esecuzione (ai sensi dell'art. 2 *quater*, co. 1 *bis*, d.l. 30 settembre 1994, n. 564) e l'Ufficio accolga. In tale ultimo caso ad un eventuale esito negativo del procedimento amministrativo di mediazione conseguirebbe l'immediata revoca della sospensione concessa e l'affidamento del carico all'Agente della riscossione; v) conseguentemente, secondo l'Agenzia delle entrate, in caso

di esito negativo della mediazione e di costituzione in giudizio del contribuente non sarebbe applicabile la sospensione automatica di 180 giorni (ex art. 29, d.l. n. 78 del 2010) dell'esecuzione, decorrenti dalla proposizione del ricorso (nella specie dalla «trasformazione» del reclamo in ricorso). Anche la dottrina (cfr. C. GIENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, n. 12 del 2012, 845 ss.) concorda sulla inapplicabilità, durante il procedimento amministrativo di mediazione, della tutela cautelare ex art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992, anche se vi è chi si dimostra più possibilista al riguardo, ritenendo concepibili istanze cautelari depositate in Commissione tributaria o prima della costituzione in giudizio (sulla base di una forzata interpretazione «adeguata» dell'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992) ovvero anticipando la costituzione rispetto a quanto previsto dal 9° co. dell'art. 17 bis (in tal senso M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, *Corr. trib.*, n. 12 del 2012, 844). Di contro, non vi sono dubbi in merito all'applicabilità di tale istituto processuale dopo che si sia esaurito l'iter di mediazione e il contribuente si sia costituito in giudizio. In tale ipotesi appare più corretta la soluzione che prevede la presentazione di una apposita istanza di sospensione cautelare subito dopo la costituzione in giudizio del ricorrente rispetto a quella che prevederebbe l'inserimento di tale istanza cautelare già nel reclamo (cfr. C. GIENDI, *op. cit.*, 848). A fronte di un quadro normativo di tal genere, la citata dottrina (cfr. C. GIENDI, *op. cit.*, 852, cui si rinvia per i relativi riferimenti giurisprudenziali della Corte Costituzionale) non ha mancato di rilevare gli inevitabili profili di illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis, nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il tempo occorrente per l'obbligatorio espletamento del procedimento amministrativo di mediazione, per il netto contrasto con l'art. 3 Cost. (in ragione della disuguaglianza di trattamento, sotto il profilo cautelare, delle liti riguardanti gli atti messi solitamente dall'Agenzia delle entrate e l'istanza solitamente alle controversie non superiori a 2000 euro e tutte le altre liti) e con gli artt. 24 e 111 Cost. (in ragione della conclamata preclusione di ogni tutela giurisdizionale immediata, e di merito che ne deriva, alla luce del precedente consolidato insegnamento della Corte Costituzionale che ha sempre travisato una limitazione dei predetti parametri costituzionali a qualsiasi esclusione della tutela giurisdizionale, soggettiva ed oggettiva) e in «qualiasi situazione che ne renda impossibile o anche difficoltosa l'esercizio», indipendentemente dal possibile esperimento, nel periodo in cui è inibita la

tutela giurisdizionale, di «attività giurisdizionali di stampo amministrativo»). ■ La durata della procedura è variabile, nel senso che fermo restando il termine di 90 giorni decorsi i quali si forma il silenzio-rifiuto, l'Ufficio può inviare in qualunque momento il diniego ovvero notificare l'accoglimento parziale. Il termine di novanta giorni è in sostanza mutato dalle disposizioni relative all'accertamento con adesione (art. 6, 3° co., d.lgs. n. 218/1997) ed è più breve rispetto a quello di quattro mesi previsto per la mediazione civile (art. 6, d.lgs. n. 28/2010). ■ Qualora l'Amministrazione non intenda accogliere il reclamo (non ravvisando i presupposti per procedere all'annullamento dell'atto o per la mediazione), la conclusione della procedura avverrà con un silenzio-rifiuto – destinato a formarsi decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo – o con un provvedimento espresso di rigetto emesso anche prima dei novanta giorni e che, secondo quanto previsto dall'art. 7, 1. n. 212/2000, andrà motivato. L'Agenzia delle entrate ha chiarito (cfr. circ. n. 9/E del 2012) che gli atti emessi in esito al procedimento amministrativo di mediazione possono essere portati a conoscenza del contribuente nella forma della notificazione prevista per gli atti tributari di cui all'art. 60, d.p.r. n. 600 del 1973 oppure, preferibilmente, utilizzando la posta elettronica certificata. ■ Si 15 potrebbe discutere circa l'autonoma impugnabilità del diniego stesso (ed anche del silenzio rifiuto formatosi sul reclamo), sebbene la stessa venga espressamente esclusa dall'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012). In senso affermativo depone la circostanza che essi si sostanziano in provvedimenti emessi a seguito di un'istanza di riesame dell'atto impositivo, dunque potrebbero essere trattati come provvedimenti espressi o taciti di diniego di autotutela. In concreto, tuttavia, la conversione del reclamo in ricorso introduttivo del giudizio potrebbe rendere superflua l'impugnativa del provvedimento, tanto più che la disciplina del reclamo, diretta alla deflazione del contenzioso per le controversie di minor valore, non può tradursi in un aggravio di oneri per il contribuente in termini di esercizio del diritto di difesa. Nel caso in cui la procedura si concluda con un diniego espresso, il contribuente, ai sensi dell'art. 24 d.lgs. n. 546/1992, potrebbe notificare, entro 60 giorni, apposito atto integrativo dei motivi di ricorso, contestando il contenuto del diniego sotto il profilo del merito e della legittimità. Tale atto, secondo quanto previsto dal 4° co. dell'art. 24, soggiace alle stesse disposizioni del ricorso ma non determina la pendenza di una lite separata, accedendo a quella «principale». ■ Dalla data del ricevimento del provvedimento espres-

so di rigetto o del provvedimento (se ricevuto parzialmente) di annullamento (se ricevuti dal contribuente prima del decorso dei novanta giorni) ovvero dalla scadenza dei novanta giorni, inizia a decorrere il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del contribuente, a cui sembrerebbe doversi legare il momento per ritenere la lite pendente in presenza di atti impositivi soggetti al reclamo. Tuttavia, vi è in dottrina chi ritiene che la pendenza della lite possa essere legata già alla proposizione del reclamo in ragione del fatto che il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale, cioè quello di impedire la definitività, l'impugnabilità dell'atto contro cui si ricorre, deve ritenersi comunque conseguito sin dalla data della notificazione del ricorso/reclamo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 21, d.lgs. n. 546 del 1992 (in tal senso, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, *op. cit.*, 842 ss.). L'Agenzia delle entrate ha chiarito (cfr. circ. n. 9/E del 2012) che il termine (di trenta giorni) per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dal giorno successivo al compimento dei novanta giorni di durata del procedimento amministrativo di mediazione anche nel caso di mancato perfezionamento dell'accordo di mediazione per mancato versamento integrale delle somme dovute ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale. E' opportuno ricordare che il termine di novanta giorni di durata del procedimento amministrativo di mediazione inizia a decorrere dalla data di ricevimento del reclamo da parte dell'Ufficio e che a tale termine non è applicabile la sospensione feriale dei termini processuali, applicabile, invece, al successivo termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio (cfr. circ. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Nelle particolari ipotesi in cui il contribuente impugni un atto dell'Agente della riscossione sollevando eccezioni concernenti anche l'attività dell'Agenzia delle entrate, e quindi proponga ricorso nei confronti sia dell'Agenzia delle entrate (che dovrà obbligatoriamente essere preceduto dall'esperimento della procedura della mediazione) sia dell'Agente della riscossione, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza ovvero dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agente, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente

zione). Quanto alla costituzione del ricorrente, egli è tenuto a provvedervi nei modi ordinari, depositando la copia conforme del reclamo/ricorso unitamente al fascicolo contenente i documenti. Sotto questo profilo, il procedimento di reclamo comporta, in concreto, la duplice natura del fascicolo, e l'Amministrazione, avendo già a disposizione i documenti poiché prodotti in fase pre-contenziosa, risulta sgravata dall'onere (anche economico) di provvedere direttamente all'estrazione di copia dei medesimi; tale onere rimane a suo carico per le (più complesse) controverse di valore superiore. Per quanto in contrasto con i principi di correttezza e buona fede di cui allo Statuto del contribuente, rimane comunque ferma la possibilità, per entrambe le parti, di produrre nel corso del giudizio documentazioni che non siano stati prodotti nella fase pre-contenziosa (PISTOLESI, *op. cit.*, 77). In tal caso è ammessa l'integrazione dei motivi *ex art.* 24 d.lgs. n. 546/1992 (BRUZZONE, *op. cit.*, 710-11).
Oltre che con un silenzio-rifiuto, la procedura può concludersi anche con un **annullamento totale o parziale dell'atto in via di autotutela** (BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2493; PISTOLESI, *op. cit.*, 79).
Ad istanza obbligatoria di autotutela, Lo stesso A. ritiene che per annullamento parziale si intende sia la riduzione meramente quantitativa della pretesa, sia la modifica dei contenuti e delle motivazioni dell'atto, il che potrebbe comportare, per il caso in cui il contribuente dovesse decidere per la prosecuzione in giudizio della controversia, il venir meno della corrispondenza tra i motivi di ricorso e quelli dell'atto impugnato parzialmente modificato. Ne conseguirebbe (ancora BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2493) la necessità di proporre motivi aggiunti, salvo ipotizzare l'annullamento parziale modificativo su possibile solo quando sul residuo ammontare il contribuente sia disposto a fare acquiescenza. Tra le due alternative l'A. ritiene più razionale considerare che l'annullamento parziale possa consistere esclusivamente in una riduzione quantitativa della pretesa; in questo senso, qualora l'Amministrazione la rideterminasse sulla base di una (parzialmente) diversa motivazione essa dovrebbe provvedervi formulando una proposta di mediazione. PISTOLESI, *op. cit.*, 80, ritiene invece che in caso di accoglimento parziale l'Amministrazione non possa modificare la motivazione indicando presupposti di fatto e diritto diversi, poiché si tratterebbe di una modifica retrospettiva dell'atto, considerata illegittima dalla giurisprudenza (C. 10/1825).
Riteneva

primo grado di giudizio, analogamente a quanto previsto per la mediazione civile dall'art. 13, d.lgs. n. 28/2010. Rispetto a tale ultima norma, tuttavia, la disposizione in commento ne individua e immonta in via percentuale rispetto alle spese e relative di giudizio liquidate. L'art. 17 bis della prevede con riguardo alle spese del processo nell'ipotesi in cui il reclamo sia in tutto o in parte accolto. In assenza di indicazioni normative sul punto, è da ritenere che esse siano integralmente compensate tra le parti. Diversamente, infatti, sempre il caso di accoglimento del reclamo, si dovrebbe ipotizzare – quantomeno in astratto – una prosecuzione del giudizio interamente alla domanda sulle spese.
Vi la mediazione. ■ La rubrica della norma sarebbe suggerire una reciproca autonomia agli istituti del reclamo e della mediazione, ma tuttavia solo apparente. La conversione del reclamo in ricorso introduttivo del giudizio medesimo, ovvero, che la fase amministrativa o «giurisdizionale» possa esaurirsi nella preclusione di una meta proposta di mediazione alla lite. Il tratto caratterizzante della procedura rimane comunque l'esclusione dell'applicabilità della conciliazione giudiziale alle liti in esame, che come tali possono trovare composizione bonaria solo nella fase pre-contenziosa, in ottemperanza della norma (in senso conforme cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). La finalità conciliativa può essere desunta anche dalla definizione di «conciliazione» dell'art. 1, lett. a), d.lgs. n. 28/2010 secondo cui essa consiste nella «composizione di una controversia» secondo la dottrina (PISTOLESI, *op. cit.*, 67) la mediazione si pone nella stessa ottica della conciliazione transattiva che si evincerebbe, in altro, dall'art. 39, 10° co., d.l. n. 98/2011, secondo cui ai rappresentanti dell'ente che conducono la mediazione o accolgono il reclamo si applica l'art. 29, 7° co., d.l. n. 78/2010, norma che limita all'ipotesi del dolo la responsabilità civile di cui all'art. 1, 1° co., l. n. 20/1994 (in senso conforme cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Ciò è quanto previsto per i «rappresentanti dell'Amministrazione finanziaria» in essere la transazione fiscale della quale fallimentare. Lo stesso A. sottolinea che l'irreversibilità tra mediazione e conciliazione, che dovrebbe essere solo uno strumento per

oggetto realmente terzo potrebbe indurre a ritenere improprio il richiamo alla mediazione assimilandola alla **conciliazione fuori udienza**. ■
La formulazione letterale della disposizione in commento porrebbe al contribuente di includere la relativa proposta all'interno del reclamo, in una parte ben distinta dal resto dell'atto e strutturata in modo tale che i motivi posti a fondamento della proposta di mediazione siano analizzati dal giudice in via subordinata rispetto a quelli che giustificherebbero, nell'ottica del contribuente, l'annullamento dell'atto impositivo (BRUZZONE, *op. cit.*, 710). Non si potrebbe, dunque, stando al dato letterale della disposizione, inscrivere la proposta di mediazione in un atto separato. Sul punto, va tuttavia ricordato che già con riguardo all'art. 48 d.lgs. n. 546/1992, secondo cui la conciliazione va avanzata con l'istanza di cui all'art. 33 del medesimo decreto, si è reputato non tassativo il requisito della contestualità, essendo sufficiente che la proposta, formulata anche con istanza separata, sia inoltrata nel rispetto dei relativi termini, per consentire di chiudere la conciliazione entro la prima udienza. Le conclusioni cui la dottrina è giunta in relazione all'art. 48 – al cui commento *infra* si rinvia – possono dirsi valide anche nel caso di specie, pur a certe condizioni. Se, come prevede il 1° co. del presente articolo, le liti soggette alla procedura di reclamo non sono conciliabili in giudizio, è da ritenere che la mediazione possa essere conclusa entro il termine di novanta giorni dalla presentazione del reclamo, salvo che, frattanto, evidentemente, ne interverga il rigetto. In questo quadro, la presentazione di una proposta di mediazione con atto separato e dunque successivo rispetto all'atto di reclamo, non appare in quanto tale inammissibile. Al limite, l'inoltro, da parte del contribuente, di una proposta di mediazione nell'imminenza dello scadere del termine per la formazione del silenzio-rifiuto, potrà rilevare ai fini della pronuncia sulle spese, determinando il collegio a disporre la compensazione, ai sensi dell'ult. co. della disposizione in commento (v. in prosieguo), nonostante la soccombenza dell'Amministrazione che abbia disatteso – in tal caso per giustificato motivo – la proposta stessa. Come già ricordato, l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha chiarito che la formulazione di una proposta di mediazione da parte del contribuente non è obbligatoria, rappresentando una mera facoltà e che lo stesso Ufficio, anche in mancanza di una proposta di mediazione for-

iniziativa una motivata proposta di mediazione.

3 ■ Con riguardo all'individuazione dei margini di **ammmissibilità della mediazione**, la disposizione introduce alcuni criteri sulla base dei quali l'amministrazione sarà tenuta a formulare essa stessa una proposta (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa). È da ritenere che gli stessi parametri debbano guidare l'azione amministrativa nel momento in cui essa sia chiamata a valutare una proposta formulata dal contribuente; se si ragionasse diversamente si produrrebbe un ingustificato disallineamento tra le due ipotesi, che certamente vanno trattate in modo uniforme. Data la previsione dei criteri *de quibus*, la disposizione si presenta più specifica dell'art. 48 d.lgs. n. 546/1992, norma tutta dedicata agli aspetti procedurali della conciliazione giudiziale ed il cui richiamo permette di mutare, per la mediazione pre-contenziosa, le conclusioni cui dottrina e giurisprudenza sono pervenute, in generale, nella materia. In ultima analisi, l'avvolto riservare la mediazione alla fase pre-contenziosa non determina un ampliamento della portata effettuale dell'art. 48 con riguardo alle liti di valore non superiore a ventimila euro, permanendo dunque un'uniformità del sistema, sotto il profilo della conciliabilità delle liti, a prescindere dal valore della controverta. ■

4 ■ L'8° co. dell'art. 17 bis appare per certi versi perentorio laddove prevede che 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 avuto riguardo all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Secondo parte della dottrina (BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2494; *contra* PISTOLESI, *op. cit.*, 68-69) in tal caso l'Ufficio *deve* formulare la sua proposta di mediazione. La lettura della relazione di accompagnamento sembrerebbe confermare la sussistenza di un vero e proprio obbligo in tal senso, ma la previsione degli ampi criteri alla luce dei quali essa andrebbe formulata, attenua notevolmente il tono assertivo della disposizione, che sembra possedere, piuttosto, una valenza programmatica, volta a richiamare gli uffici ad assicurare il buon andamento dell'amministrazione, in armonia con i precetti costituzionali (art. 97 Cost.). Nel senso della possibilità e non dell'obbligo di formulazione di una proposta di mediazione da parte dell'Ufficio, come già ricordato, si è espressa anche l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012). Sempre l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha

chiarito che per «**incertezza della questione controversa**», quale presupposto della mediazione da riferirsi alle questioni di diritto, deve essere intendersi il contrasto della pretesa impositiva recata dall'atto oggetto di reclamo con un consolidato orientamento della Corte di Cassazione, (contrasto) tale da rendere opportuno il raggiungimento di un accordo di mediazione. In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della giurisprudenza di legittimità, la proposta di mediazione potrebbe essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alla posizione del contribuente, se del caso tenuto conto anche degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e della economicità dell'azione amministrativa. Di contro, l'Agenzia delle entrate (cfr. sempre circ. n. 9/E del 2012) esclude (per ragioni di uniformità e imparzialità) la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, a nulla rilevando l'eventuale contrario orientamento della giurisprudenza cui l'amministrazione non abbia ancora prestato adesione. Per «**grado di sostenibilità della pretesa**», quale presupposto della mediazione da riferirsi alle questioni di fatto, per l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) deve intendersi il grado di sostenibilità in giudizio delle prove poste dall'Ufficio a fondamento della pretesa impositiva, da valutarsi principalmente alla luce degli orientamenti della Commissione tributaria provinciale e regionale nella cui circoscrizione ha sede la Direzione «a condizione che sia condizionala o, nella negativa, a condizione che non possa essere uniformemente contrastata con ricorso per cassazione». Infine, il «**principio di economicità dell'azione amministrativa**», quale terzo ed ultimo presupposto della mediazione deve essere inteso, secondo l'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012), «non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficace conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza». ■ Dal punto di vista formale il **raggiungimento della mediazione** potrà avvenire sia attraverso l'invio, da parte dell'Amministrazione, di un atto nel quale, in accettazione della proposta formulata dal contribuente, si rideterminano le imposte dovute, gli interessi e le sanzioni, sia in un verbale di accordo sottoscritto contestualmente da entrambe le parti a seguito

dello svolgimento di un contraddittorio che, al 5) della mancata previsione nella norma in commento, potrà consentire il corretto adempimento della propria funzione da parte dell'organo chiamato a pronunciarsi sul reclamo e sulla proposta di mediazione (PISTOLESI, *op. cit.*, 6). Tale atto potrà riflettere i contenuti di cui all'art. 7 d.lgs. n. 218/1997 di talché non si dubbi che esso debba, in particolare, essere motivato, anche se solo per ragioni di trasparenza amministrativa, stante la sua non impugnabilità (VIGILIONI, *Accertamento con adesione*, *Comuni, Falsina - Fanozzi - Marongiu - Motterli* 11, 461). Qualora la mediazione sia stata proposta dall'Amministrazione, questa dovrà essere accettata dal contribuente. Come per la conciliazione «ordinaria», l'accordo si conclude con la sottoscrizione da parte dell'Ufficio e del contribuente, che può avvenire contestualmente o anche in momenti diversi (in tale ultimo caso non è configurabile la conclusione della mediazione se l'adesione contiene elementi ulteriori rispetto a quanto indicato nella proposta). L'accordo di mediazione deve essere sottoscritto dal Direttore provinciale o regionale ovvero da un suo delegato appartenente all'ufficio legale; il contribuente deve sottoscrivere personalmente l'accordo di mediazione, salvo che si avvenga dell'assistenza tecnica di un difensore in forza di una procura alle liti comprensiva anche l'ipotesi di concludere la mediazione ovvero di una procura speciale (ex art. 63, d.p.r. n. 600 del 1977) rilasciata ai soli fini della rappresentanza ed assistenza presso gli Uffici finanziari. Nel caso di adesione alla proposta di una delle parti, così come chiarito dall'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012), il termine di venti giorni per l'effettuazione del versamento decorre *ij* dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, secondo la proposta sia stata formulata dall'Ufficio, se la proposta di mediazione era contenuta nel reclamo presentato dal contribuente, o con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato nel termine di venti giorni prima indicato. Per effetto del rinvio di cui all'art. 48 del medesimo decreto, disciplinante il perfezionamento della mediazione giuridica (cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Pertanto, il versamento può avvenire in un massimo di otto rate trimestrali a pari importo, e non anche in dodici rate, previste per gli importi superiori a 50.000 euro,

stante il limite di valore che caratterizza l'istituto della mediazione. Difatti, nel caso in cui l'accordo di mediazione abbia ad oggetto più atti impugnati mediante un unico reclamo cumulativo, l'importo rilevante ai fini della rateizzazione è sempre quello riferito a ciascun atto oggetto di mediazione e non quello (anche superiore a 50.000 euro) complessivamente dovuto in base all'accordo raggiunto (cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Ai fini del pagamento, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il pagamento può essere effettuato anche tramite compensazione ai sensi dell'art. 17, d.lgs. n. 241 del 1997, e che dalle somme dovute va scomputato quanto già eventualmente versato dal contribuente in esecuzione dell'atto impugnato. In caso di rateizzazione, il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima trova applicazione la disposizione di cui all'art. 48, co. 3 bis, d.lgs. n. 546 del 1992, con conseguente decadenza dal beneficio della rateazione e iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo e di una sanzione pari al sessanta per cento delle somme ancora dovute. L'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha chiarito che anche in caso di accertamento impositivo (ex art. 29, d.l. n. 78 del 2010), le rate successive alla prima, dovute ma non versate, sono riscosse mediante iscrizione a ruolo. La stessa ha inoltre precisato che, in ragione dell'intento deflattivo dell'istituto e dei principi di economicità, nei casi in cui il contribuente abbia commesso degli errori nei pagamenti (perché gli importi pagati sono «lievemente» inferiori a quelli dovuti), successivamente sanati anche oltre i termini di legge, ovvero nei casi di «lievi» ritardi nei versamenti o di «altre minime irregolarità», l'Ufficio può valutare l'«opportunità» di ritenere comunque valido il pagamento. Nel caso sia stato raggiunto un accordo sul rimborso dell'imposta, la mediazione si perfeziona con la sua conclusione (cfr. Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012); in questi casi, se il Fisco non proceda al versamento del *quintum* in favore del contribuente, quest'ultimo potrà adire il giudice ordinario onde ottenere un'ingiunzione. A seguito del perfezionamento della mediazione, la pretesa tributaria recata dall'atto impugnato deve intendersi definita nella misura fissata nell'accordo e non ulteriormente contestabile; conseguentemente, l'eventuale successiva impugnazione renderebbe il ricorso inammissibile e, in caso di pagamento rateale, l'eventuale cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo delle rate successive alla prima non pagate, sarà impugnabile solo per vizi procedurali. Nell'ipotesi in cui l'accordo di mediazione non si perfezioni per mancato versamento inte-

grale delle somme dovute ovvero per mancato pagamento della prima rata (in caso di rateazione), il contribuente può decidere di costituirsi in giudizio ai sensi dell'art. 22, d.lgs. n. 546 del 1992 ovvero di desistere dal contenzioso, con conseguente definitività dell'atto impositivo oggetto di reclamo. ■ Aver previsto l'applicazione nei limiti della compatibilità, dell'art. 48 d.lgs. n. 546/1992, non assicura, secondo la dottrina (BASILAVESCHIA, *op. cit.*, 2494) l'applicazione del **meccanismo premiale** di cui all'ult. co. di tale disposizione, secondo cui le sanzioni sono applicate nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. Altra dottrina (PISTOLESI, *op. cit.*, 74) conferma l'applicabilità delle sanzioni nella misura prevista dall'art. 48 d.lgs. n. 546/1992 (in tal senso anche l'Agenzia delle entrate, circ. n. 9/E del 2012). Va aggiunto che in tal modo si garantisce quella progressione del sistema premiale per il quale le sanzioni sono ridotte ad un sesto in caso di acquiescenza, ad un terzo nell'ipotesi di accertamento con adesione, al 40 per cento nel caso di mediazione. L'Agenzia delle entrate ha chiarito (cfr. circ. n. 9/E del 2012) che, in modo speculare a quanto previsto per la conciliazione giudiziale, se non vi sono margini per una riduzione della pretesa, l'Ufficio, ancorché non obbligato, è legittimato a concludere un accordo di mediazione integralmente confermativo del tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate. Di contro, non vi è spazio per un accordo di questo tipo qualora la conseguente riduzione delle sanzioni sia più elevata di quanto consentito per effetto di acquiescenza in una fase amministrativa antecedente a quella della mediazione; ciò si verifica, ad esempio, nell'ipotesi di iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale ex art. 36 *ter*, d.p.r. n. 600 del 1973. ■ L'art. 17 bis nulla prevede con riguardo alle spese del procedimento nell'ipotesi in cui la me-

diatazione abbia esito positivo. Salvo che le parti abbiano disposto diversamente, tali spese andranno dunque ritenute compensate. ■ Per il caso in cui il giudizio prosegue, va segnalato che in materia di mediazione civile, l'art. 13 d.lgs. n. 28/2010 contiene, tra le altre, una disposizione particolare per il caso in cui la parte risultata vittoriosa in giudizio abbia rifiutato, durante il procedimento di conciliazione, una proposta di mediazione formulata dall'altra e coincidente con la decisione del giudice. In ambito civile, una tale eventualità determina l'effetto ke-gale, come tale non rimesso ad una valutazione dell'organo giudicante, della irripetibilità delle spese sostenute dalla parte vittoriosa che abbia rifiutato la mediazione, spese riferibili al periodo successivo al momento in cui la proposta è stata formulata. Inoltre, condanna tale parte a stata formulata. Inoltre, condanna tale parte a versamento all'erario di una somma corrispondente al contributo unificato (e, sussistendone i presupposti, può condannarla per lite temeraria). L'art. 17 bis in commento, viceversa, si limita a riconoscere il beneficio della compensazione qualora la parte soccombente sia stata invitata a riconoscere il beneficio della compensazione da giusti motivi (al plurale) a disattendere la proposta di mediazione avanzata dall'altra parte. In ciò la norma introduce una deroga all'art. 92, 2° co., c.p.c., poiché alle «gravi ed eccezionali ragioni» che di regola giustificano la compensazione delle spese sostituisce una valutazione affidata al giudice circa la sussistenza di giusti motivi per i quali la proposta di mediazione sia stata disattesa. In questo senso, l'ult. co. dell'art. 17 bis pare riferito alle complessive spese sostenute sia per il reclamo che per il giudizio, e non solo alle prime. Da ultimo si segnala che secondo la dottrina il 10° co. dell'art. 17 bis è applicabile solo nell'ipotesi in cui, nell'ambito del procedimento, sia stata avanzata una proposta di mediazione; in assenza, è applicabile l'ordinario regime delle spese delimitato dall'art. 15 d.lgs. n. 546/1992 e dall'art. 92, 2° co. c.p.c. (PISTOLESI, *op. cit.*, 86).

ALLA C

18 Il ricorso. 1 vinciale.

2. Il ricorso deve essere
 - a) della commis-
 - b) del ricorrente
 - c) del domicilio eventuale del domicilio di posta elettronica dell'ufficio di
 - d) dell'atto impugnato
 - e) dei motivi.
3. Il ricorso deve essere depositato presso l'ufficio di competenza, nel quale caso il ricorrente deve depositare anche il ricorso e la domanda di ricorso, o non è ammessa la costituzione in giudizio.

SOMMARIO: I. Riferimenti alla legge n. 1972. ■ Nel sistema di riferimento originario è stato modificato l'art. 15 del r.d. n. 1981, rubricato «Confronto fra i due procedimenti di ricorso», e il legislatore delega il ricorso dal modo