

C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*

BREVIARIA IURIS

fondati da

GIORGIO CIAN e ALBERTO TRABUCCHI

[e continuati da GIORGIO CIAN]

- 1 – G. CIAN - A. TRABUCCHI - *Commentario breve al codice civile*¹²
 - *Commentario breve al codice civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2016*
- 2 – A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve alla legge fallimentare*⁶
- 3 – F. CARPI - V. COLESANTI - M. TARUFFO - *Commentario breve al codice di procedura civile*⁸
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale*⁹
 - *Commentario breve al codice di procedura civile - Complemento giurisprudenziale. Edizione per prove concorsuali ed esami 2016*
- 4 – A. CRESPI - G. FORTI - G. ZUCCALÀ - *Commentario breve al codice penale*⁵
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale*¹² (con CD contenente il testo completo delle più recenti sentenze richiamate)
 - *Commentario breve al codice penale - Complemento giurisprudenziale. 17ª edizione per prove concorsuali ed esami*
- 5 – P. MARCHETTI - L.C. UBERTAZZI - *Commentario breve alle leggi su proprietà intellettuale e concorrenza*⁶
- 6 – G. CONSO - G. ILLUMINATI - *Commentario breve al codice di procedura penale*²
 - *Commentario breve al codice di procedura penale - Complemento giurisprudenziale*⁹
- 7 – S. BARTOLE - R. BIN - *Commentario breve alla Costituzione*²
- 8 – L. SALAMONE - P. SPADA - *Commentario breve al diritto delle cambiali, degli assegni e di altri strumenti di credito e mezzi di pagamento*⁵
- 9 – G. CONSO - V. GREVI - *Prolegomeni a un commentario breve al nuovo codice di procedura penale (opera esaurita)*
- 10 – A. ROMANO - R. VILLATA - *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*³
- 11 – G. ALPA - P. ZATTI - *Commentario breve al codice civile. Leggi complementari (3 tomi) - Tomo I⁴ Tomo II⁴ Tomo III⁴*
- 12 – R. DE LUCA TAMAJO - O. MAZZOTTA - *Commentario breve alle leggi sul lavoro*⁵
- 13 – F. POCAR - *Commentario breve ai Trattati della Comunità e dell'Unione europea*²
- 14 – F.C. PALAZZO - C.E. PALIERO - *Commentario breve alle leggi penali complementari*²
- 15 – C. CONSOLO - C. GLENDI - *Commentario breve alle leggi del processo tributario*⁴
- 16 – R. CAVALLO PERIN - A. ROMANO - *Commentario breve al testo unico sulle autonomie locali*
- 17 – L. COSTATO - F. PELLIZZER - *Commentario breve al codice dell'ambiente*²
- 18 – A. MAFFEI ALBERTI - *Commentario breve al diritto delle società*⁴
- 19 – A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto della famiglia*³
- 20 – A. CARULLO - G. IUDICA - *Commentario breve alla legislazione sugli appalti pubblici e privati*²
- 21 – G. VOLPE PUTZOLU - *Commentario breve al diritto delle assicurazioni*²
- 22 – G. DE CRISTOFARO - A. ZACCARIA - *Commentario breve al diritto dei consumatori*²
- 23 – G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI - *Commentario breve alle leggi tributarie*
 - *Tomo I: Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta (in corso di pubblicazione)
 - *Tomo II: Accertamento e sanzioni*, a cura di F. Moschetti
 - *Tomo III: Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, a cura di A. Fantozzi
 - *Tomo IV: Imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu
 - *Tomo V: Tributi locali*, a cura di G. Marongiu (in corso di pubblicazione)
- 24 – M.V. BENEDETTELLI - C. CONSOLO - L.G. RADICATI DI BROZOLO - *Commentario breve al diritto dell'arbitrato nazionale ed internazionale*
- 25 – G. CIAN - *Codice civile e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*²
- 26 – R. FERRARA - G.F. FERRARI - *Commentario breve alle leggi in materia di urbanistica ed edilizia*²
- 27 – S. BARTOLE - P. DE SENA - V. ZAGREBELSKY - *Commentario breve alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali*
- 28 – G. FORTI - P. PATRONO - G. ZUCCALÀ - *Codice penale e leggi collegate. Commento giurisprudenziale sistematico*

CLAUDIO CONSOLO
Ordinario dell'Univ. di Roma

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
MARCO GIOVANNI CAMPUS
ANDREA CARINCI
FABRIZIO CERIONI
ALBERTO COMELLI
GIOVANNI CONSOLO
GIUSEPPE CORASANITI
SILVANA DALLA BONTÀ
MARGHERITA DAL ZILIO
MARCO DE CRISTOFARO
GINA GIOIA
ALESSANDRO GIOVANNINI
GABRIELLA GLENDI
GRAZIELLA GLENDI
FABIO GRAZIANO

GUERINO GUARNIERI
ANTONIO GUIDARA
CESARE LAMBERTI
STEFANO LOCONTE
SARA LOI
DANIELA LONGO
MAURIZIO LOVISETTI
NICOLE MANTOVANI
ALBERTO MARCHESELLI
MARINO MARINELLI
MASSIMO MONTANARI
MARIO NUSSI
GIANPIERO PORCARO
LUCA PRENDINI
FRANCO RANDAZZO
FEDERICO SORRENTINO
MARCELLO STELLA
DARIO STEVANATO
SILVIA TURATTO
PAOLA WIDMANN

4^a edizione

 Wolters Kluwer

CEDAM

2017

Copyright 2017 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 – 20090 Milanofiori Assago (MI)

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.

Fotocomposizione: Lumina Datamatics Ltd.
Stampato dalla L.E.G.O. S.p.A.
Viale dell'Industria, 2 - 36100 - Vicenza

AUTORI DELL'OPERA E NORME COMMENTATE

- Claudio Consolo (Introduzione)
Cesare Glendi (Introduzione e art. 19 d. legisl. n. 546/92)
Laura Baccaglini (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*, 15 *ter*, 20, 22, 24, 25, 26, 28 *ter*, 28 *quater*, 28 *quinquies*, 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)
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. 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)
Fabrizio Cerioni (artt. 22 e 23 d. legisl. n. 546/92)
Alberto Comelli (art. 7 d. legisl. n. 546/92)
Giovanni Consolo (art. 16 *bis* d. legisl. n. 546/92)
Giuseppe Corasaniti (art. 17 *bis* d. legisl. n. 546/92)
Silvana Dalla Bontà (artt. 52, 54, 55, 57, 58, 59 e 62 *bis* 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)
Graziella Glendi (artt. 2-16 d. legisl. n. 545/92)
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 17-51 d. legisl. n. 545/92; art. 13 d.p.r. n. 115/02)
Stefano Loconte (art. 39 d. legisl. n. 546/92)
Sara Loi (art. 20 d. legisl. n. 546/92)
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 Loviseti (art. 15 d. legisl. n. 546/92)
Nicole Mantovani (art. 6 d. legisl. n. 546/92)
Alberto Marcheselli (artt. 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. 1 d. legisl. n. 546/92)
Gianpiero Porcaro (art. 21 d. legisl. n. 546/92)
Luca Prendini (art. 49 d. legisl. n. 546/92)
Franco Randazzo (artt. 2, 67 *bis*, 68, 69 e 70 d. legisl. n. 546/92; art. 19 d. legisl. n. 472/97)
Federico Sorrentino (artt. 4 e 5 d. legisl. n. 546/92)
Marcello Stella (artt. 12 e 13 d. legisl. n. 546/92)
Dario Stevanato (artt. 48, 48 *bis*, 48 *ter* d. legisl. n. 546/92)
Silvia Turatto (artt. 50 e 51 d. legisl. n. 546/92, con M. De Cristofaro)
Paola Widmann (art. 22 d. legisl. n. 472/97)

c.c. stabilisca che i terzi «possono» considerare come sede della persona giuridica anche quella effettiva, ciò non si traduce nella facoltà di non tenere conto della **sede effettiva** da essi conosciuta (C 14/6559): il sistema delle notificazioni è, infatti, preordinato a portare gli atti processuali a conoscenza del destinatario della notificazione e deve essere utilizzato dal notificante secondo i principi di buona fede e di solidarietà. Al riguardo rilevano, in primo luogo, gli obblighi di ricerca che gravano sull'agente notificatore (art. 148, 2° co., c.p.c.; cfr. C 12/21817; C 04/6761; C 87/4927; C 79/2758); inoltre, l'attribuzione di rilevanza alla conoscenza dei fatti, indipendentemente dalla loro iscrizione nel registro delle imprese, è riconosciuta in via generale dall'art. 2193, 1° co., c.c.; infine, l'art. 145 c.p.c. prevede che la notificazione alle persone giuridiche si esegue nella loro sede, senza distinguere tra sede legale e sede effettiva: il che comporta che quest'ultima non possa essere pretermessa

5 ove sia conosciuta dal notificante. ■ È stata affermata la validità della notifica dell'atto di appello presso la sede di una **società fallita tornata 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). ■ In caso di **cancellazione dal registro delle imprese**, così come nell'ipotesi di **decesso della persona fisica o sopravvenuta incapacità (40)**, l'ultrattività del mandato (C s.u. 14/15295, *Corr. giur.* 15, 1289, nt. GLENDI) legittima il difensore, qualora la procura originariamente conferita sia valida anche per gli ulteriori gradi del processo, a proporre impugnazione, ad eccezione del ricorso per cassazione, per la proposizione del quale è richiesta la procura speciale: al contempo, si ritiene ammissibile l'atto d'impugnazione notificato, ai sensi dell'art. 330 c.p.c., presso il procuratore, alla parte deceduta o divenuta incapace, ovvero alla società cancellata, anche se la parte notificante ha avuto diversamente conoscenza dell'evento (C 16/15177; C 15/15724; C 14/26495; con riferimento ai casi di **fusione per incorporazione**, C 15/5598; cfr. altresì C s.u. ord. 06/2637).

17 bis Il reclamo e la mediazione. 1. *Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo. (*)*

2. *Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.*

3. *Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.*

4. *Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.*

(*) Comma così modificato dall' art. 10, co. 1, d.l. 24-4-2017, n. 50, in corso di conversione. A norma del co. 2 del citato art. 10, le modifiche si applicano agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

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

SOMMARIO: I. Reclamo, mediazione tributaria e mediazione civile. - II. Profili comparatistici. - III. Ratio del reclamo. - IV. Evoluzione normativa e giurisprudenziale del reclamo/mediazione. - V. Il d.lgs. n. 156/2015 e il nuovo istituto del reclamo/mediazione. Caratteristiche generali e ambito applicativo. - VI. Procedimento. - VII. La mediazione.

I. Reclamo, mediazione tributaria e mediazione civile. ■ Inserito ad opera dell'art. 39, d.l. n. 98/2011, contenente disposizioni volte al riordino della giustizia tributaria, l'art. 17 bis prevedeva, nella sua originaria formulazione, la proposizione, in via obbligatoria e a pena d'inammissibilità del ricorso, di un previo reclamo che, diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo, poteva contenere anche una proposta di mediazione. Secondo quanto si leggeva nella Relazione di accompagnamento al decreto, poiché la novella intendeva introdurre un «efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso», essa era stata accompagnata dalla previsione relativa alla definizione delle liti fiscali pendenti aventi medesimo valore. ■ La norma evocava, 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 (sul punto v. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Milano, 2013). Se, da un lato, questa differenza strutturale non consentiva una lettura sinottica delle relative discipline, dall'altro lato non rimuoveva il comune tratto di fondo tra i due istituti, che riverberava, seppur con sfumature diverse, sugli effetti della proposizione del ricorso senza previa presentazione del reclamo. In tal caso, secondo l'originario dettato dell'art. 17 bis, il ricorso sarebbe stato inammissibile, laddove una controversia civile sarebbe stata improcedibile, con rinvio delle parti avanti l'organo di mediazione. Permaneva, tuttavia, la sensazione che la

norma in commento si prestasse ad essere letta come tentativo di estendere alla materia fiscale, con tutti i limiti del caso, lo schema della mediazione civile, confermando la tendenza del legislatore ad implementare un (complessivo) sistema giustiziale nel quale la prospettiva giurisdizionale rappresentasse l'esito di controversie 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. Rimaneva fermo, dunque, che essendo istituti strutturati in modo diverso, non era possibile colmare eventuali lacune dell'art. 17 bis ricorrendo al d.lgs. n. 28/2010 (PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione*,

3 *Rass. trib.* 12, 67). ■ Non risultava 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 prestava 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 dall'originario art. 17 bis (anche) ai fini della determinazione del valore della lite, escludeva dal computo sanzioni e interessi, le controversie oggetto della disposizione erano destinate a trarre origine da atti impositivi di importi complessivamente ben più significativi.

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.

2 ■ In **Germania**, l'azione avanti al 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'autotutela dell'amministrazione, compresa la riforma *in pejus* dell'atto, e alla deflazione del contenzioso (BIRK, *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 del ricorso – la cui rinuncia rende definitiva la pretesa impositiva – non sospende l'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. Qualora l'Ufficio rifiuti la sospensione dell'atto, il contribuente potrà rivolgersi 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 negativa emessa a conclusione della procedura d'istruzione, si conferma che la medesima è coincidente con l'autotutela 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 quadriennale (v. GROSCLAUDE - MARCHESOU, *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 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 (GONZALES GARCIA, *Tratt. Amatucci* 94, III, 276) indicata come *reposicion* (ricorso di revisione) di fronte ai *Tribunali* economico-amministrativi, che per quanto indicati come tali non possiedono natura giurisdizionale, essendo articolazioni dell'Amministrazione finanziaria a livello regionale o locale; un secondo «grado», avanti al 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 tributi locali sono competenti in via esclusiva gli organi delle Comunità autonome.

1 **III. Ratio del reclamo.** ■ Nell'esperienza di altri ordinamenti, il reclamo è diretto all'attivazione del contraddittorio tra contribuente e fisco, o alla sua rinnovazione qualora esso si sia già svolto: esso consentirebbe all'amministrazione di conoscere compiutamente la posizione del contribuente, eventualmente argomentata sulla base 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. Quest'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 d.l. n. 89/2011, che ha introdotto l'art. 17 bis, gli Uffici delle entrate esamineranno il reclamo attraverso le strutture deputate alla gestione del contenzioso. Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 19-3-2012, n. 9/E) «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 ragionevolmente 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 (anche nella sua attuale formulazione) non prevede la comparizione 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 impostazione documentale non sembra tuttavia uno schema necessario, poiché l'art. 17 bis non prevede un espresso divieto, per l'Amministrazione finanziaria, di disporre la comparizione del contribuente. ■ Con riguardo alla **natura del reclamo**, è stato sostenuto (BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione tributaria*, *Corr. trib.* 11, 2493; PISTOLESI, *op. cit.*, 70) che esso potesse essere assimilato ad una istanza obbligatoria di autotutela, sul presupposto che l'art. 17 bis prevedeva che il procedimento fosse diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto contro cui il reclamo era presentato. Rimaneva fermo, tuttavia, che l'obiettivo di favorire «un adeguato riesame» della pretesa impositiva, come si leggeva nella Relazione di accompagnamento al d.l. n. 89/2011, non comportava un mutamento circa l'oggetto della successiva impugnativa, che avrebbe riguardato 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 confermava questa impostazione, che si caratterizzava 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 era teso a stimolare l'emissione di un nuovo atto ma, in alternativa, era diretto all'anticipazione degli effetti dell'accoglimento del ricorso o all'esperimento del tentativo di conciliazione successivamente non riproponibile. Il tratto unificante era dunque quello del riesame della pretesa impositiva accompagnato dalla previsione che il diniego, ove emesso in forma espressa, rilevava ai fini del computo del termine per la costituzione in giudizio del reclamante/ricorrente, e, al più, come sede nella quale l'Amministrazione avrebbe potuto controdedurre onde persuadere il contribuente della correttezza della ricostruzione proposta nell'avviso di accertamento, tentando

- di scoraggiarlo dal proseguire la lite costituendosi in giudizio. ■ Il giudizio espresso dalla dottrina sulla normativa introdotta nel 2011 era sostanzialmente ondivago. A chi considerava «sicuramente apprezzabile l'intento di creare un filtro con finalità conciliative» (PISTOLESI, *op. cit.*, 89), si contrapponeva chi, considerando la procedura un'inutile e fuorviante sovrastruttura (BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 2495), esprimeva notevoli perplessità sia perché essa determinava il totale disvelamento della strategia processuale del contribuente, sia in quanto la disciplina del reclamo era mal coordinata con quella dell'accertamento con adesione. Sotto questo ultimo profilo, appariva singolare la scelta di imporre lo svolgimento di un'ulteriore fase amministrativa, pur avanti ad una struttura diversa dell'ufficio – quella deputata alla gestione del contenzioso – dopo che non fosse 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 concordava, comunque, anche PISTOLESI, *op. cit.*, 73). Qualora si fosse realmente inteso favorire il riesame degli atti impositivi rientranti nella soglia 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, 10, 711, che ricordava 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, in virtù di quanto prevedeva l'art. 17 bis nella sua formulazione originaria, si convertiva 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 innanzi ad un organo amministrativo sovraordinato ma di fronte al medesimo organo o ufficio che ha emanato l'atto. Esso, dunque, è a tutti gli effetti un ricorso ai fini del riesame e

possiede una natura certamente amministrativa. Tuttavia, il carattere originariamente obbligatorio della procedura di reclamo evocava, 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 risposta dell'amministrazione, ovvero, in mancanza, per centottanta giorni dalla proposizione del ricorso, ma disponevano la decadenza dall'azione giudiziaria ove non si fosse agito in via amministrativa nei termini prescritti. Sull'art. 39, d.p.r. n. 640/1972, così come su altre norme dello stesso genere, si è pronunciata la Corte Costituzionale (sent. n. 360/1994) la quale, richiamando altre pronunce della propria giurisprudenza (nn. 406/1993; 154/1992; 15/1991) ha statuito che gli artt. 24 e 113 Cost. non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, 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 differimento della tutela giurisdizionale deve essere giustificato dal perseguimento di più adeguate finalità di giustizia e, 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'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo. Poiché la procedura di reclamo contemplata dall'originario art. 17 bis era obbligatoria ed il suo mancato esperimento determinava l'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, sembrava lecito attendersi che fosse sollevata questione di legittimità costituzionale diretta a far valere la violazione dell'art. 24 Cost. anche in applicazione della precedente giurisprudenza della Corte, che si è pronunciata di volta in volta su disposizioni particolari, relative a *specifici tributi*. In proposito, si rilevava che la peculiarità del caso di specie non poteva rinvenirsi nel carattere *generale* della disciplina del reclamo, poiché rimanevano esclusi dalla medesima i tributi locali, quelli doganali 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, MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, *Corr. trib.* 12, 12, 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 disponeva 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 rispetto al principio di indisponibilità della pretesa tributaria (art. 53 Cost.).

- IV. Evoluzione normativa e giurisprudenziale del reclamo/mediazione.** ■ I sospetti profili di illegittimità dell'originario art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992, hanno trovato concreta espressione in sei distinte ordinanze, pronunciate rispettivamente dalle Commissioni tributarie provinciali di Perugia, Campobasso, Benevento e Ravenna, le quali hanno sollevato – a brevissima distanza le une dalle altre – numerose questioni di legittimità costituzionale dell'art. 17 bis in relazione agli artt. 3, 24, 25, 111 e 113 Cost. (cfr. Comm. trib. prov. Perugia 7-2-2013; Comm. trib. prov. Campobasso 17-4-2013; Comm. trib. prov. Benevento 18-4-2013; Comm. trib. prov. Ravenna 12-7-2013, iscritte ai nn. 68, 146, 147, 153, 270 e 271 del registro ordinanze 2013) (v. GLENDI, *La Consulta chiude i conti con la c.d. Mediazione tributaria “ancien régime”*, *GT* 14, 2 469 ss.). ■ In merito, pare tuttavia opportuno premettere che, nelle more del giudizio di costituzionalità della norma, il legislatore è prontamente intervenuto sulla materia adottando alcune modifiche volte, essenzialmente, «a “mettere in sicurezza” il reclamo e la mediazione nella prospettiva dell'imminente pronuncia della Consulta», allo scopo di «minimizzare le eventuali conseguenze di una pronuncia di illegittimità costituzionale». Le nuove disposizioni introdotte, infatti, hanno riguardato alcuni dei profili maggiormente controversi di tale istituto, sui quali si erano in parte fondate le ordinanze di rimessione proposte dalle Corti di merito (v. MARINELLO, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, *D. e prat. trib.* 14, 4, 20628 ss.; si v. inoltre CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 123 ss.). Ebbene, l'art. 1, 611° co., lett. a), l. 27-12-2013, n. 147, ha dunque apportato modifiche di rilievo alla disciplina della c.d. mediazione tributaria, disponendo l'applicazione di esse agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge medesima, intendendosi, con tale espressione, gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 2-3-2014. In particolare, come precisato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. 12-2-2014, n. 1/E), la nuova disciplina doveva ritenersi applicabile anche alle istanze riguardanti

il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori qualora, alla data del 2-3-2014, il termine di novanta giorni dalla presentazione della relativa istanza di rimborso non fosse già decorso. ■ La novella legislativa ha anzitutto sostituito il 2° co. dell'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992, espungendo dalla disposizione la “sanzione” dell'inammissibilità del ricorso, in caso di mancato previo esperimento della procedura di reclamo: ai sensi del nuovo dettato normativo, infatti, la presentazione del reclamo è divenuta mera **condizione di procedibilità** del ricorso. Tale circostanza comportava come conseguenza che, nell'eventualità in cui il ricorso giurisdizionale fosse stato depositato prima del decorso del termine di novanta giorni previsto dall'art. 17 bis, 9° co., l'Agenzia delle Entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, avrebbe potuto eccepire l'improcedibilità del ricorso e il Presidente, una volta rilevata l'improcedibilità, avrebbe dovuto rinviare la trattazione per consentire la mediazione. Pertanto, solo dopo che fossero trascorsi novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio, iniziavano a decorrere i termini per il compimento degli atti processuali e per l'adozione dei provvedimenti giudiziari: infatti, solo a partire da tale data il reclamo avrebbe potuto produrre gli effetti del ricorso (cfr. art. 17 bis, 9° co.). In accordo con il novellato 2° co. della norma, l'improcedibilità del ricorso avrebbe potuto essere eccepita dall'Ufficio in sede di rituale costituzione in giudizio, ovvero, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, mediante il deposito delle controdeduzioni di cui all'art. 23, 3° co., d.lgs. n. 546/1992, entro il termine di centocinquanta giorni dalla data della presentazione dell'istanza. In merito, parte della dottrina ha osservato che consentire alla sola Amministrazione finanziaria la possibilità di rilevare l'improcedibilità del ricorso, escludendo la rilevanza d'ufficio di tale vizio procedimentale, avrebbe finito, di fatto, «per tradire il carattere obbligatorio del ricorso alla mediazione, carattere a cui, invece, non sembrava voler rinunciare neanche la l. n. 147 del 2013» (RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte costituzionale?*, *D. e prat. trib.* 14, 3, 10550 ss.). E infatti, qualora l'Ufficio concordi con il contribuente che non ha avviato la procedura di mediazione, decidendo di non eccepire l'improcedibilità del ricorso, il giudice sarebbe completamente privato del potere di verificare il rispetto della normativa, con la conseguenza che la prevista obbligatorietà della mediazione tributaria risulterebbe, in concreto, privata del suo significato. ■ Come chiarito dalla Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 1/E del

2014, par. 2.2., ove si richiama espressamente il par. 10.1.1. della circ. n. 9/E del 2012), anche qualora il contribuente impugnò un atto emesso dall'Agente della riscossione e contestò sia l'attività dell'Agente delle Entrate sia quella dell'Agente della riscossione, egli è comunque tenuto a presentare l'istanza di cui all'art. 17 bis, nonché ad attendere il decorso del termine di novanta giorni ai fini della costituzione in giudizio.

- 5 ■ L'art. 1, 611° co., l. n. 147/2013 ha altresì introdotto, all'interno del 9° co. dell'art. 17 bis, la previsione in virtù della quale anche al termine dilatorio di novanta giorni entro cui deve concludersi il procedimento di mediazione, devono applicarsi le disposizioni sui termini processuali. Secondo l'originaria formulazione della norma, il ricorso avrebbe dovuto essere depositato nel termine di trenta giorni, decorrenti, alternativamente, dalla data della notifica della risposta all'istanza da parte dell'Ufficio, ovvero dallo spirare del termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, nel caso di mancato riscontro da parte dell'Ufficio stesso. In virtù di quanto previsto dal nuovo 9° co. della norma, invece, il termine concesso al contribuente per provvedere al deposito del ricorso decorre, in ogni caso, dal momento in cui risulta scaduto il termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Peraltro, in ragione del nuovo dettato normativo, è divenuto possibile applicare anche al procedimento di reclamo/mediazione la disciplina della sospensione feriale di cui alla l. 7-10-1969, n. 742, che l'originaria formulazione della norma escludeva poiché qualificava tale termine come «procedimentale» (v. MARINELLO, *Reclamo e mediazione tributaria: i limiti costituzionali della giurisdizione condizionata*, *D. e prat. trib.* 14, 4, 20628 ss.; CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte costituzionale*, *D. e prat. trib.* 14, 3, 10467 ss.). L'art. 17 bis si è inoltre arricchito di un nuovo co. 9° bis, secondo il quale **la riscossione e il pagamento delle somme dovute** in virtù dell'atto che si impugna, **sono sospesi ex lege** in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte in tal senso. Come precisato dall'Agente delle Entrate (cfr. circ. n. 1/E del 2014), la nuova disposizione esige in particolare che, a seguito della ricezione dell'istanza e nelle more del procedimento di reclamo/mediazione, qualora l'atto impugnato fosse stato un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento, l'Ufficio non avrebbe potuto procedere all'affidamento dell'incarico; nel caso in cui, invece, l'atto impugnato avesse avuto natura di ruolo, l'Ufficio sarebbe stato tenuto a

comunicare all'Agente della riscossione la sospensione della riscossione; infine, in situazioni differenti rispetto a quelle illustrate, l'Agente avrebbe dovuto astenersi dal procedere all'iscrizione a ruolo. Come osservato in dottrina, si tratta di una novità che «va indubbiamente apprezzata», poiché volta a porre rimedio all'impossibilità, per il contribuente, di «accedere alla tutela cautelare nelle more del procedimento». Nella specie, la novella legislativa ha inteso contemplare anche per la procedura di reclamo/mediazione la soluzione già adottata per l'istituto dell'accertamento con adesione, nel cui contesto era già espressamente prevista, come effetto *ope legis* della presentazione dell'istanza, la sospensione della riscossione in esecuzione dell'atto impugnato (v. CARINCI, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i «vecchi» dubbi, se ne profilano altri*, *Corr. trib.* 14, 4, 270 ss. L'A. osserva tuttavia come residuino ancora alcune perplessità, specie in ragione del fatto che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato non opera nell'ipotesi di improcedibilità del ricorso. Questo, si è detto, «dovrebbe significare che quando il ricorrente ha ommesso di presentare reclamo, e tale omissione, a seguito dell'eccezione dell'Agente, ha dato seguito ad una pronuncia di improcedibilità, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato non opera; ciò, nonostante l'attivazione della procedura di reclamo. Ebbene, se così è, si deve allora ritenere che sia stata qui introdotta una sanzione indiretta di dubbia legittimità, anche perché – come detto – l'improcedibilità resta, di fatto, demandata all'esercizio di una facoltà dell'Agente»).

6 ■ Infine, la nuova disposizione ha inserito all'8° co. dell'art. 17 bis la previsione per cui la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, rispetto ai quali non sono dovuti né sanzioni né interessi. La norma pare aver inteso esplicitare le indicazioni espresse dall'Agente delle entrate in sede di introduzione della originaria disciplina della mediazione tributaria: in tale contesto, infatti, l'Ufficio si premurò di precisare che «la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi» (cfr. circ. n. 9/E del 2012, par. 1.4). Sul tema, si è osservato che sebbene tale previsione «colma il gap tra normazione sull'accertamento con adesione, per la quale le somme concordate hanno rilievo previdenziale (...) e normazione sulla mediazione, che non contemplava una disciplina di identica portata», tuttavia, essa pone un diverso problema, ovvero che «il perfezionamento della mediazione, per l'Agente, è vincolato al pagamento anche dei contributi previdenziali»

(GIOVANNINI, *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, *Fisco* 14, 9, 814 ss.). L'A., in particolare, ha rilevato che l'impostazione adottata dalla novella normativa non sembrerebbe convincente sia perché l'interesse di finanza pubblica sottostante a tale previsione non avrebbe alcun fondamento costituzionale, sia perché la disciplina applicabile al procedimento di mediazione, in ragione del rinvio espresso all'art. 48, d.lgs. n. 546/1992, risulta essere quella prevista per l'istituto della conciliazione giudiziale, ove la predetta norma subordina il perfezionamento dell'accordo conciliatorio esclusivamente al pagamento del tributo, delle sanzioni e dei relativi interessi. ■ La pronuncia della Corte Cost. 16-4-2014, n. 98 si è dunque collocata all'interno di un già mutato contesto normativo, affrontando alcuni profili controversi che caratterizzavano l'originaria disciplina del reclamo/mediazione che, almeno in parte, il legislatore del 2013 ha provveduto a modificare. In termini generali, le Commissioni tributarie rimettenti hanno ravvisato profili di illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis con riferimento all'obbligatorietà della procedura, che poneva un limite all'accesso immediato alla fase giurisdizionale senza che questo risultasse bilanciato da adeguati vantaggi in termini di efficienza della giustizia. Le varie ordinanze di remissione hanno infatti ritenuto non manifestamente infondata l'illegittimità dell'art. 17 bis, 2° co., rispetto agli artt. 3, 24 e 113 Cost., sulla base della considerazione per cui la sanzione dell'inammissibilità del ricorso per omessa presentazione del reclamo, ovvero la perdita definitiva del diritto di adire il giudice per omessa attivazione di un rimedio amministrativo, condizionava l'accesso alla giurisdizione tributaria, comprimendo il diritto di difesa. Anche ammettendo che l'obbligatorietà del rimedio amministrativo potesse produrre una maggiore efficienza dell'ordinamento giudiziario, le limitazioni imposte al contribuente non potevano infatti comportare, nell'opinione dei Giudici di merito, il venir meno del diritto di azione. I giudici rimettenti, inoltre, hanno sollevato due ulteriori questioni di particolare rilevanza. Da una parte, si è rilevato che la sospensione *ex lege* dei termini processuali avrebbe impedito l'accesso immediato alla tutela cautelare, secondo la disciplina risultante dall'art. 47, d.lgs. n. 546/1992, e, per tale ragione, il carattere obbligatorio della procedura di reclamo si sarebbe posto in contrasto con gli artt. 3, 24, 25, 111 Cost. Sotto un diverso profilo, le Commissioni rimettenti dubitavano della conformità, rispetto agli artt. 3 e 24 Cost., della disciplina concernente le spese che il contribuente avrebbe dovuto sostenere

per l'assistenza tecnica, ai fini della procedura amministrativa obbligatoria. Tali spese, infatti, anche in caso di accoglimento del reclamo, non avrebbero potuto essere rimborsate, bensì solo detratte, con evidente pregiudizio del diritto di difesa, il quale non sarebbe stato garantito nella sua interezza. ■ Nonostante la maggior parte delle censure rimesse all'esame della Consulta non abbia potuto essere da questa esaminata, perlopiù per ragioni procedurali, la Corte ha tuttavia ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale dell'originario art. 17 bis, 2° co., in riferimento all'art. 24 Cost., sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Campobasso (GLENDI, *La Consulta chiude i conti con la cd. Mediazione tributaria "ancien régime"*, cit., 479, afferma che «il cuore della sentenza sta nella dichiarata illegittimità del testo originario del secondo comma dell'art. 17 bis del d.lgs. n. 546/1992»). Il Giudice rimettente, in particolare, aveva censurato la norma predetta nella parte in cui essa comminava la sanzione dell'inammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, nell'eventualità in cui il contribuente omettesse di presentare previamente l'istanza di reclamo/mediazione. E, ciò, in quanto tale conseguenza avrebbe sacrificato eccessivamente il diritto alla tutela giurisdizionale garantito dall'art. 24 Cost., determinando inevitabilmente la perdita del diritto di agire in giudizio. ■ Coerentemente rispetto alla propria consolidata giurisprudenza, la Corte Costituzionale ha ribadito che, nelle forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri, quando tali oneri siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa», «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile», deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (cfr. sent. n. 154/1992, n. 360/1994, n. 233/1996, n. 113/1997). Proprio sulla base di queste premesse, la Corte ha in più occasioni dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo e, anche con riferimento all'originaria formulazione dell'art. 17 bis, 2° co., è giunta correttamente a **dichiarare la norma costituzionalmente illegittima**, poiché in contrasto con il citato art. 24 Cost. Ciò in quanto l'inammissibilità del ricorso, prevista nel caso di mancata previa proposizione dell'istanza

di reclamo, determina la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, esclude la tutela giurisdizionale. Come si è osservato in dottrina, risulta infatti evidente che la mancata attivazione della «parentesi amministrativa» nel contesto della procedura di reclamo-mediazione, debba ritenersi causa di improcedibilità del ricorso, così come giustamente previsto dall'art. 17 bis, 2° co., novellato dall'art. 1, 611° co., lett. a), l. n. 147/2013 e non, invece, causa di inammissibilità dello stesso, dal momento che la «carenza» che nella specie sarebbe sanzionata non riguarda il contenuto del reclamo quale ricorso giurisdizionale, bensì la mancata attivazione della parentesi amministrativa, che deve necessariamente inserirsi (appunto a pena di improcedibilità) all'interno del procedimento giurisdizionale (già attivato). Infatti la «fase amministrativa» è destinata ad attivarsi contestualmente alla rituale proposizione del reclamo/ricorso giurisdizionale, perché tale atto riveste, sin dall'origine, la duplice veste giuridica di ricorso giurisdizionale e di istanza amministrativa di riesame dell'atto impositivo impugnato. È dunque evidente che la carenza sanzionata nell'originario art. 17 bis, 2° co. non avrebbe riguardato elementi essenziali dell'atto introduttivo del giudizio (*i.e.* del reclamo quale ricorso giurisdizionale), bensì un'attività estrinseca e successiva rispetto a tale atto processuale, ossia la mancata attivazione della parentesi amministrativa (CORASANITI, *op. cit.*, 10467 ss.). In merito, peraltro, già da tempo la dottrina riteneva più corretto individuare la sanzione per tale carenza nell'improcedibilità del ricorso giurisdizionale e non nella sua inammissibilità (MONTANARI, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, *D. e prat. trib.* 13, 155 ss.; GIOVANNINI, *Giurisdizione condizionata e reclamo amministrativo*, *R. trim. d. trib.* 12, 920 ss.; *Id.*, *Questioni costituzionali del reclamo tributario*, *R. d. trib.* 13, 313 ss.). ■ La Consulta, pertanto, ha definitivamente espunto dall'ordinamento la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento dei rimedi amministrativi del reclamo e della mediazione. ■ La Corte ha inoltre precisato che, con specifico riferimento ai rapporti non esauriti cui risulterebbe ancora applicabile il censurato art. 17 bis, 2° co., nella sua formulazione originaria (ovvero i rapporti tributari non esauriti relativamente agli atti notificati fino al 1°-3-2014), l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimarrebbe priva di conseguenze giuridiche. Più precisamente, qualora il rapporto non sia ancora esaurito ed il contribuente abbia omissso la proposizione formale del reclamo ovvero si sia costituito in giudizio prima del decorso del termine di novanta giorni,

quest'ultimo, a fronte di un'eventuale eccezione di inammissibilità sollevata dall'Amministrazione finanziaria, avrà la possibilità di far valere – presentando una memoria e/o nel corso della trattazione della controversia in pubblica udienza – quanto affermato dalla Corte Costituzionale, che ha reso definitivamente infondata un'eccezione in tal senso. ■ Sembra altresì opportuno segnalare che, con ordinanza pronunciata il 3-6-2013 e depositata il 29-7-2014, anche la Commissione tributaria provinciale di Milano ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 bis, nella sua originaria formulazione, in riferimento agli artt. 3, 24 e 111 Cost. Al riguardo, la Corte costituzionale si è pronunciata solo di recente, con l'ordinanza 15-2-2017, n. 38, dichiarando tutte le questioni sollevate manifestamente inammissibili ovvero manifestamente infondate. La Consulta, infatti, ha anzitutto messo in luce che, successivamente alla deliberazione, ma nelle more del deposito dell'ordinanza di rimessione pronunciata dalla Comm. trib. di Milano, è intervenuta la sentenza n. 98 del 2014 che, come si è visto, ha dichiarato, in riferimento all'art. 24 Cost., l'illegittimità costituzionale dell'originario art. 17 bis, 2° co. In virtù di ciò, secondo la recente ordinanza della Corte, «la questione sollevata con riferimento a detta disposizione, nella formulazione originaria, in quanto applicabile, *ratione temporis*, al giudizio *a quo*, instaurato avverso avvisi di accertamento del 25 luglio 2012 e, quindi, successivamente al 1° aprile 2012, va dichiarata manifestamente inammissibile, risultando, secondo la consolidata giurisprudenza costituzionale, ormai priva di oggetto». Con riferimento, inoltre, alle ulteriori questioni di legittimità costituzionale sollevate con l'ordinanza di rimessione della Commissione milanese, la Consulta ha confermato la manifesta inammissibilità o infondatezza delle stesse, richiamando sul tema quanto già in precedenza affermato in occasione della pronuncia del 2014. **V. Il d.lgs. n. 156/2015 e il nuovo istituto del reclamo/mediazione. Caratteristiche generali e ambito applicativo.** ■ La disciplina dell'istituto deflativo del reclamo/mediazione, così come risultante a seguito delle novità apportate dal legislatore con l'introduzione dell'art. 1, 611° co., lett. a), l. n. 147/2013, nonché a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 17 bis, 2° co., d.lgs. n. 546/1992, ha di recente conosciuto una ulteriore e significativa evoluzione che ha condotto ad una riformulazione della norma di cui all'art. 17 bis del d.lgs. n. 546/1992. Al riguardo, Autorevole dottrina ha rilevato che, in realtà, «alla stregua della nuova normativa sembra ormai del tutto improprio parlare di mediazione, non avendo comunque il

12

1

congegno normativamente previsto più nulla a che fare con la mediazione di stampo processualcivilistico» (GLENDI, in *Comm. Glendi - Consolo - Contrino*, 182). ■ In attuazione dell'art. 10 della l. delega 11-3-2014, n. 23, è stato emanato il d.lgs. 24-9-2015, n. 156, recante misure per la revisione della disciplina degli interpellati e del contenzioso tributario, il cui art. 9, 1° co., lett. l) ha integralmente sostituito la norma in commento. Il nuovo testo dell'art. 17 bis, sebbene in massima parte non si discosti da quello previgente, contiene tuttavia novità di notevole rilevanza, introdotte allo scopo di potenziare l'istituto e, conseguentemente, di incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario (cfr. circ. 29-12-2015, n. 38/E). ■ La nuova normativa è entrata in vigore il **1°-1-2016**, in accordo con quanto disposto dall'art. 12, 1° co., d.lgs. n. 156/2015, dovendo pertanto applicarsi ai giudizi che, a tale data, risultano pendenti. In merito, è opportuno tuttavia operare una distinzione. Infatti, con riferimento alle controversie relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate che non superino il valore di ventimila euro, i quali già erano ricompresi nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione in virtù della previgente disciplina, non vi è dubbio che le nuove disposizioni trovino applicazione a tutti i procedimenti di mediazione pendenti alla data del 1°-1-2016. Con la precisazione che, se a tale data la procedura risulti già perfezionata attraverso il pagamento in unica soluzione ovvero della prima rata, la misura della riduzione delle sanzioni e le modalità di pagamento rimangono regolamentati dalle norme vigenti al momento del perfezionamento stesso, ovvero antecedenti alla riforma. Per quanto riguarda, invece, tutti quegli atti che, prima della novella legislativa, erano esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nuova disciplina debba ritenersi applicabile con riferimento ai ricorsi notificati al contribuente a decorrere dal 1°-1-2016. ■ In termini generali, è opportuno anzitutto considerare che la nuova procedura di reclamo/mediazione si applica alle controversie di valore non superiore a ventimila euro, in relazione alle quali la presentazione dell'istanza rappresenta **condizione di procedibilità** del ricorso. Il legislatore ha dunque scelto di confermare l'impostazione adottata in sede di prima revisione dell'art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992, senza riproporre l'originaria sanzione dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale in caso di mancata previa proposizione dell'istanza di reclamo e ha altresì mantenuto inalterato il limite di valore di **ventimila euro**, sebbene la Sesta Commissione finanze e tesoro del Senato della Repubblica avesse

auspicato un aumento di tale importo sino a **cinquantamila euro** (cfr. art. 10 d.l. n. 50/2017, cit.). Tuttavia, come rilevato dalla Relazione illustrativa al decreto di riforma, considerato il valore medio delle controversie, specie quelle degli enti diversi dalla Agenzia delle Entrate ai quali è stata estesa la mediazione, il predetto incremento di valore avrebbe rischiato di far rientrare nell'ambito dell'istituto la quasi totalità delle stesse. ■ Qualora il contribuente ometta di presentare istanza di reclamo/mediazione ovvero si costituisca prima del decorso del termine di novanta giorni previsto dal 2° co. della norma, occorre che il Giudice procedente dichiari il ricorso improcedibile e rinvii l'udienza, al fine di consentire la rituale proposizione dell'istanza ex art. 17 bis. Diversamente rispetto a quanto previsto dalla previgente formulazione della norma, che contemplava la possibilità che la parte resistente, ovvero l'Agenzia delle Entrate, formulasse esplicita eccezione di improcedibilità del ricorso, attualmente tale potestà risulta esercitabile esclusivamente d'ufficio. E, come precisato dall'art. 17 bis, 3° co., «se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo». Tuttavia, occorre considerare che nell'ipotesi in cui il Giudice si limiti a dichiarare il ricorso improcedibile, omettendo di disporre il rinvio dell'udienza, l'effetto che conseguiva alla sanzione dell'inammissibilità contemplata dalla originaria disciplina dell'istituto, di fatto, è ancora suscettibile di realizzarsi. Infatti, qualora il giudice non disponga il rinvio, limitandosi a dichiarare l'improcedibilità del ricorso, il contribuente si troverebbe nell'impossibilità di riproporlo. In tal caso, dunque, occorrerebbe necessariamente proporre appello avverso la sentenza dichiarativa dell'improcedibilità, al fine di non veder consumato il proprio diritto di azione. ■ Il novellato istituto affida tuttora a due requisiti, uno soggettivo l'altro oggettivo, la definizione del proprio ambito di operatività. Sotto il profilo soggettivo, l'originaria formulazione dell'art. 17 bis si riferiva ai soli *atti emessi* dall'Agenzia delle Entrate, escludendo dal proprio campo di applicazione quelli di enti impositori diversi. Tale limitazione non figura più nel testo novellato dal d.lgs. n. 156/2015: ne consegue che l'istituto, pur rimanendo circoscritto alle sole controversie di valore non superiore a ventimila euro, risulta attualmente esteso a **tutte le liti tributarie**. Più precisamente, possono oggi ritenersi ricomprese nell'ambito delle controversie reclamabili anche quelle riguardanti tributi di competenza dell'Agenzia delle dogane, dell'Agenzia del territorio, dei Monopoli di Stato, degli Enti locali, nonché quelle di competenza dell'Agente della

riscossione, ovvero Equitalia, e dei concessionari della riscossione, per quanto riguarda gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia. In queste ultime due eventualità, peraltro, è necessario precisare che, ai sensi dell'art. 17 bis, 9° co., il reclamo potrà applicarsi solo ove compatibile. Come precisato dalla Relazione di accompagnamento al decreto, infatti, occorre considerare che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo: ne consegue che l'istituto possa ritenersi applicabile, a titolo esemplificativo, nei casi di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse, ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati o di ipoteche (cfr. art. 19, 1° co., lett. e-bis ed e-ter del decreto). Ad ogni modo, non residua più alcun dubbio che il reclamo possa trovare applicazione per le impugnazioni concernenti, in particolare, le cartelle di pagamento, l'avviso di mora (ora sostituito dall'avviso di intimazione di cui all'art. 50, 2° co., d.p.r. n. 602/1973), l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77, d.p.r. n. 602/1973, il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86, d.p.r. n. 602/1973, gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, 3° co., d.lgs. n. 546/1992. Al contrario, nel vigore della vigente disciplina, tali tipologie di atti non erano considerate oggetto di mediazione poiché, sebbene impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, esse non venivano emesse dall'Agenzia delle Entrate. Come sottolineato espressamente dalla Relazione di accompagnamento al decreto di riforma, «la ratio sottesa all'estensione del reclamo risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflativi del contenzioso, anche alla luce del proficuo abbattimento riscontrato nel contenzioso contro gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate», nonché del fatto che la maggioranza dei ricorsi proposti nei confronti degli enti locali ha un valore che non supera i ventimila euro. Con particolare riferimento all'estensione della procedura di reclamo/mediazione anche agli atti emessi dall'agente della riscossione, deve peraltro segnalarsi che essa è stata prevista anche in virtù di un ormai consolidato orientamento di legittimità secondo il quale «l'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore» (cfr. C s.u., 07/16412). ■ Una rilevante novità introdotta dal decreto di riforma concerne inoltre, come si è anticipato, l'estensione del procedimento di reclamo/mediazione ai **tributi di competenza comunale o di altri enti locali**, purché sia rispettato il limite di valore di

ventimila euro. Tuttavia, mentre il 4° co. dell'art. 17 bis dispone che l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle dogane e i Monopoli di Stato sono tenuti a provvedere all'esame del reclamo e della proposta di mediazione per il tramite di apposite strutture, diverse e autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti soggetti a reclamo, con riferimento agli altri enti impositori tale disposizione si applica solo qualora risulti compatibile con la struttura organizzativa propria dell'ente considerato. Ne consegue, in altri termini, che «laddove la legge prevede che siano i Comuni a gestire la mediazione compatibilmente con la propria struttura organizzativa, lascia la possibilità agli Enti Locali di istituire e valutare il reclamo (o la proposta di mediazione) tramite lo stesso ufficio o, addirittura, lo stesso soggetto che ha emesso l'atto» (CONIGLIARO, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera*, Fisco 15, 42). In merito, la Relazione illustrativa al d.lgs. n. 156/2015 dichiara espressamente come la scelta operata risulti coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica degli enti locali ed eviti di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo. Ciononostante, è indubbio che una previsione di tal genere sacrifici, di fatto, «l'esigenza di terzietà della parte contribuente» (CONIGLIARO, *op. cit.*) e, qualora a gestire la fase di mediazione siano la medesima struttura o il medesimo soggetto che hanno effettuato l'accertamento, sarebbe forse possibile parlare di un obbligo di riesame del provvedimento emesso in precedenza, piuttosto che di mediazione. L'assenza di una struttura diversa e autonoma rispetto a quella che cura l'istruttoria degli atti reclamabili, infatti, avvicina molto il reclamo ad un'istanza di autotutela, sebbene esistano evidenti differenze di fondo tra i due istituti. Ritiene «semplicemente insensata» e improvvida tale nuova previsione normativa anche GLENDI, *op. ult. cit.*, 176. ■ Sotto il profilo oggettivo, è possibile affermare che, nel vigore della attuale disciplina, l'individuazione delle controversie soggette a reclamo avviene in virtù di un unico criterio generale, ovvero il **valore della lite non superiore a ventimila euro** (cfr. circ. n. 38/E del 2015). Nello stesso senso si esprime altresì la Relazione di accompagnamento al decreto di riforma, la quale precisa che devono essere considerate soggette a reclamo anche le **controversie relative ai rimborsi**. Sebbene nella Relazione si ammetta che tale tipologia di controversia non risulta espressamente contemplata nell'attuale testo della norma, occorre infatti considerare che il vigente 6° co. dell'art. 17 bis, che disciplina le modalità attraverso cui la procedura di mediazione può dirsi perfezionata, fa chiaro riferimento alle «controversie aventi ad

oggetto la restituzione di somme». La stessa Agenzia delle Entrate, peraltro, ha correttamente rilevato che la norma citata contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori, precisando inoltre che detta ipotesi già era stata profilata dalla Agenzia medesima in via interpretativa con la circ. n. 9/E del 2012. Sul tema, inoltre, è stato correttamente osservato in dottrina (FRANSONI, SURACI, *L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, *Corr. trib.* 16, 6, 429 ss.) che l'eliminazione, all'interno dell'art. 17 bis, 1° co., dell'inciso «relativa ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate», consente di ritenere definitivamente superato il dubbio circa la possibilità di differenziare le azioni relative a «dinieghi espressi» rispetto a quelle relative a «dinieghi taciti», che aveva trovato, nel vigore della previgente disciplina, una soluzione solo in via interpretativa. Ne consegue che, nel vigore della nuova normativa, possono ritenersi esclusi dalla previsione di cui all'art. 17 bis solo gli atti di valore indeterminabile e gli atti volti al recupero di aiuti di Stato, ai sensi dell'art. 47 bis, d.lgs. n. 546/1992, così come espressamente disposto dall'art. 17 bis, 10° co. Ciò nonostante, occorre altresì precisare che la norma, al 1° co., considera eccezionalmente reclamabili, **pur se di valore indeterminabile**, quelle controversie relative agli atti disciplinati dall'art. 2, 2° co., primo periodo, d.lgs. n. 546/1992, ovvero quelle **catastali** «concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e 9 l'attribuzione della rendita catastale». ■ Il novellato art. 17 bis non contempla più quanto previsto dal previgente comma sesto della norma con riferimento all'applicabilità, al procedimento di reclamo/mediazione, degli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, 4° co., d.lgs. n. 546/1992. Sebbene sul punto non si esprima nemmeno la Relazione governativa di accompagnamento al decreto di riforma, pare possibile ritenere che, anche nel vigore della nuova disposizione, restino immutate le regole sino ad oggi applicate. È ragionevole ritenere, infatti, che trattandosi di disposizioni previste ai fini della proposizione del ricorso (e producendo quest'ultimo, come si illustrerà meglio in seguito, anche gli effetti del reclamo), il legislatore non abbia evidentemente inteso ulteriormente richiamare le suddette disposizioni. Devono inoltre considerarsi tutt'ora applicabili, in quanto compatibili con la nuova formulazione della norma, le previgenti disposizioni previste

dall'art. 17 bis, non riprodotto nel testo approvato con d.lgs. n. 156/2015. Ciò sembra confermato, altresì, dalla stessa Agenzia delle entrate, che ha espressamente chiarito che, per le parti dell'istituto rimaste invariate, occorre continuare a fare riferimento alle indicazioni già fornite nelle precedenti Circolari in materia (cfr. circ. n. 38/E del 2015). ■ Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, in passato, (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. 546/1992; ciò comporta «che il contribuente, qualora intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare preliminarmente la disciplina» del reclamo «e, quindi, a presentare l'istanza di mediazione». Tuttavia, tale soluzione interpretativa indicata dall'Agenzia delle entrate non convince perché in contrasto con il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (cfr. C.s.u. 07/16412), secondo cui l'omessa notifica di un atto presupposto comporta, di per sé, la 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 eccedendo il vizio proprio che inficia tale atto oppure, ai sensi del citato art. 19, 3° co., mediante impugnazione anche dell'atto presupposto. Pertanto, 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 andrà verificata con riferimento al primo atto non notificato, 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, non sarà mai soggetto alla predetta procedura. Conseguentemente, nel caso in cui il contribuente scelga di impugnare soltanto l'atto consequenziale per eccipere il vizio proprio di quest'atto (rappresentato dal difetto di notifica dell'atto presupposto), non sono configurabili i presupposti per l'applicazione della procedura del reclamo. ■ Di notevole 11 rilevanza è il tema della **determinazione del valore dell'atto** ai fini della sua soggezione a reclamo. A tal fine, la norma attualmente richiama l'art. 12, 2° 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 circ. n. 9/E del 2012). In merito, si precisa però che, a differenza del novellato art. 17 bis, il citato art. 12, 2° co. non è entrato in vigore il 1°-1-2016, «atteso che, in base a quanto specificamente disposto dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 156/2015, tutte le disposizioni di cui al novellato art. 12, fino all'approvazione del decreto ministeriale previsto dal quarto comma del nuovo art. 12, non entreranno in vigore, restando applicabili le disposizioni contenute nel precedente testo dell'art. 12» (GLENDEI, *op. ult. cit.*, 174). Tale decreto ministeriale, ad oggi, non risulta ancora essere stato emanato. ■ Nella circ. n. 9/E del 2012 è stato inoltre 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 controversie aventi ad oggetto il **rifuto 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 riguardasse una **pluralità di tributi**, non aveva espresso un'opinione unanime. Secondo un primo orientamento (GLENDEI, *Sui limiti dell'assistenza tecnica obbligatoria*, GT 00, 925) in tale ipotesi si sarebbero dovuti sommare gli importi relativi ai tributi in applicazione dell'art. 10 c.p.c.; altri A. (*Comm. trib. Baglione, Mucchini, Muccinesi et. al.*, 160) hanno invece sostenuto che il valore della lite dovesse essere determinato con riguardo all'importo dei singoli tributi evidenziati 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. ■ Per quanto concerne le **controversie di valore indeterminabile**, esse restano escluse dalla norma in esame ad eccezione, come si è anticipato, delle sole **liti in materia catastale**, individuate dall'art. 2, 2° co., del decreto di riforma (cfr. circ. n. 38/E del 2015). Nel vigore della previgente disciplina, si affermava che, in applicazione del combinato disposto degli artt. 9 c.p.c. e 12, 5° co., d.lgs. n. 546/1992, le controversie di valore indeterminabile dovessero essere considerate in termini di residualità e di eccedenza rispetto ai limiti di valore altrimenti determinabili. A questa conclusione la dottrina più autorevole (GLENDEI, *Sui limiti*, cit., 925) perveniva con riguardo alla necessità dell'assistenza tecnica per tali controversie; l'A. riteneva che l'art. 12, 5° co. fosse volto a circoscrivere derogatoriamente una categoria di controversie di minor valore sottostante la soglia dei 5 milioni di lire, entro questi limiti precisamente determinabile. In tal modo, l'indeterminabilità della lite avrebbe comportato l'eccedenza della deroga e quindi la ricomprensione nella regola espressa dal 1° co. dello stesso art. 12, nel senso dell'obbligatorietà della difesa tecnica. Applicando tali principi al caso in esame, era da ritenere che le controversie di valore indeterminabile dovessero considerarsi «eccedenti» rispetto alla soglia della disposizione in esame. ■ Separate considerazioni vanno riservate alle controversie aventi ad oggetto atti con i quali l'Agenzia delle Entrate rettifica la perdita dichiarata dal contribuente 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. Entrate, circ. n. 48/2011), poiché alla rettifica non corrisponde l'accertamento di tributi, il valore di tali liti deve essere individuato determinando l'«imposta virtuale» che si ottiene 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 rettifica in aumento l'imposta dovuta da persona fisica che ha utilizzato una perdita d'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. 546/1992, era stata criticata in dottrina (GLENDI, *Sui limiti*, GT 00, 925) per l'assenza di una pre-determinazione certa. Alla luce dei rischi di inammissibilità del ricorso, v'è chi auspicava (BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, *Corr. trib.* 12, 10, 708) che l'Amministrazione si facesse 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 10/26313), 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. GRAZIANO, *Il debutto del contributo unificato nel processo tributario*, *Corr. trib.* 11, 2512) come tali escluse dall'ambito applicativo della disposizione in esame.

1 VI. **Procedimento.** ■ Il nuovo art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992 conferma innanzitutto che **il ricorso diviene procedibile solo una volta trascorso il termine di novanta giorni** previsto al fine di esperire la procedura amministrativa volta alla composizione della lite. Diversamente rispetto alla disposizione precedentemente vigente, però, il meccanismo risulta oggi in concreto attuato dalla previsione che **il ricorso**, proposto nelle forme di rito, **produce anche gli effetti del reclamo, che può contenere una proposta di mediazione**, con rideterminazione dell'ammontare della pretesa (cfr. art. 17 bis, 1° co.). Come precisato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 38/E del 2015), la proposizione dell'impugnazione produce oggi, nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione: in concreto, dunque, il procedimento in parola è ora introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso. Autorevole dottrina ha sottolineato, al riguardo, «l'alto tasso di scadimento confusionale sul piano della tecnica legislativa» osservando come risulti pressoché inutile che la nuova norma continui a parlare di «reclamo» e, a maggior ragione, di «reclamo» quale effetto del ricorso (GLENDI, in *Comm. Glendi - Consolo - Contrino*, 2 175). ■ Sebbene la novellata norma non contempli più il richiamo agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e 22, 4° co., d.lgs. n. 546/1992, anche nel vigore della vigente disciplina debbono considerarsi

immutate le regole sino ad oggi applicate. E infatti, come chiaramente illustrato dall'Agenzia delle Entrate, «il venir meno della necessità di presentazione di un'apposita istanza giustifica anche la mancata riproposizione della previgente disposizione che dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso. Nella nuova configurazione, il procedimento di reclamo/mediazione è, infatti, connotato al processo» (circ. n. 38/E del 2015).

■ Tanto premesso, **nulla quaestio sul termine per la proposizione del ricorso/reclamo**, poiché, in accordo con l'art. 21, d.lgs. n. 546/1992, esso deve essere proposto entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare, oppure, nel caso di rifiuto tacito opposto ad una domanda di rimborso, dopo il novantesimo giorno dalla domanda di rimborso presentata entro i termini previsti in ciascuna legge di imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. 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. Si fa inoltre presente che, prima della novella del 2015, l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) riteneva che la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale non sarebbe stata applicabile «nel corso della procedura di mediazione vera e propria, di cui ai co. 7 e ss. dell'art. 17 bis, che deve pertanto concludersi comunque nel termine di 90 giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale». Al contrario, il nuovo art. 17 bis, 2° co. prevede espressamente che, anche all'istituto in esame, debba applicarsi la **sospensione feriale dei termini processuali** (dal 1° al 31 agosto). ■ Per quanto concerne il **contenuto del reclamo**, è indubbio che esso rifletta appieno i contenuti del ricorso introduttivo del giudizio, specie se si considera che l'istanza, oggi, produce sin dalla sua proposizione gli effetti del ricorso. È dunque necessario che l'atto presentato abbia la natura, sia formale sia sostanziale, di un normale ricorso. ■ Nessuna avvertenza particolare merita la predisposizione del **frontespizio dell'atto**, che potrà essere intitolato quale «ricorso/reclamo ex art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992» ovvero, qualora l'istanza contenga una contestuale proposta di mediazione, quale «ricorso/reclamo con istanza di mediazione ex art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992». Resta ferma la specifica indicazione della Commissione tributaria competente, per il caso in cui al reclamo segua il giudizio. Particolare cura dovrà essere riservata alle **conclusioni**, che andranno rivolte alla Direzione adita ovvero agli altri Enti o organi che hanno

emesso l'atto in contestazione, e, nel caso di rigo-
 gito espresso o tacito di questi, alla
 Commissione tributaria competente. La formu-
 lazione dell'oggetto della domanda in sede di
 reclamo è immodificabile, di talché qualora
 all'interno del reclamo si chieda l'annullamento
 parziale dell'atto impositivo, non sarà possibile
 avanzare, nella fase giurisdizionale, la diversa
 domanda di annullamento totale (BRUZZONE,
op. cit., 709). Viceversa, qualora l'Organo adito
 abbia accolto in parte il reclamo, nel successivo
 giudizio occorrerà rimodulare le difese alla luce
 del mutato oggetto del processo, relativo all'an-
 nullamento della parte di atto ancora controver-
 sa (BRUZZONE, *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 espresa apposizione di riserva per il
 caso in cui la lite prosegua avanti al giudice tri-
 butario, andrà riportata **l'attestazione di confor-**
mità 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 recla-
 mo, con o senza proposta di mediazione non è
 assoggettabile all'imposta di bollo *ex art.* 5, della
 Tabella allegata al d.p.r. n. 642/1972. Quanto in-
 vece al contributo unificato, il Ministero dell'e-
 conomia e delle finanze ha precisato che l'istanza
 di reclamo, con o senza proposta di mediazione,
 è soggetta a contributo unificato, ma «l'obbligo
 di pagamento del contributo insorge al momen-
 to del deposito del reclamo nella Segreteria del-
 la Commissione tributaria provinciale» (cfr. circ.
 n. 1/DF del 21-9-2011). Ne consegue che il con-
 tributo unificato sarà dovuto solo nell'ipotesi in
 cui il contribuente, all'esito infruttuoso del pro-
 cedimento di reclamo/mediazione, depositi il ri-
 corso presso la segreteria della competente
 6 Commissione tributaria provinciale. ■ In virtù
 dello stretto legame intercorrente tra l'istanza di
 reclamo/mediazione e il ricorso giurisdizionale,
 si ritengono applicabili all'istituto di cui all'art.
 17 bis le disposizioni di cui agli artt. 10, 11 e 12,
 d.lgs. n. 546/1992, così come modificati dal d.lgs.
 n. 156/2015, con specifico riferimento all'indi-
 viduazione della *legittimatio ad causam*, della *legiti-*
matio ad processum, nonché in punto di

assistenza tecnica. Questa impostazione, ancora
 una volta, si spiega con la previsione in virtù del-
 la quale il reclamo produce gli effetti del ricorso
 introduttivo, escludendosi dunque la possibilità
 di un'integrazione dell'atto sotto il profilo
 dell'affidamento ad un difensore della sola fase
 propriamente giurisdizionale. Pertanto, l'istanza
 di reclamo/mediazione può essere alternativamen-
 te presentata: *i*) dal contribuente che ha la
 capacità di stare in giudizio, direttamente o a
 mezzo di procuratore generale o speciale, cui la
 procura deve essere conferita con atto pubblico
 o scrittura privata autenticata; *ii*) dal rappresen-
 tante legale del contribuente che non ha la capa-
 cità di stare in giudizio; *iii*) dal difensore, nelle
 controversie di valore pari o superiore a tremila
 euro (limite previsto dall'art. 12 cit., mod. dal
 d.lgs. n. 156/2015). ■ Nell'istanza va inoltre indi-
 cato il domicilio presso il quale il contribuente
 intende ricevere le comunicazioni relative al
 procedimento. Ed inoltre l'indicazione di un in-
 dirizzo di posta elettronica certificata e di altri
 recapiti (telefonici e di posta elettronica ordina-
 ria) «assume particolare rilievo ai fini del profi-
 cuo svolgimento della fase di mediazione, in
 quanto consente un rapido scambio di comuni-
 cazioni, anche informali, tra l'Ufficio e il contri-
 buente», molto utili soprattutto per addivenire
 ad un possibile accordo di mediazione (in questi
 termini cfr. Ag. Entrate, circ. n. 9/E del 2012).
 ■ Allo scopo di consentire all'Ufficio di effet-
 tuare, in sede di trattazione dell'istanza, un pre-
 liminare esame dei motivi di impugnazione
 dell'atto, nonché dei documenti che il contri-
 buente intenderebbe produrre nel corso di un
 eventuale contenzioso, il previgente art. 17 bis,
 6° co. richiamava espressamente l'art. 22, 4° co.
 In virtù di tale ultima norma, si prevedeva che
 l'istante fosse tenuto a depositare, unitamente al
 ricorso: *i*) copia dell'atto impugnato; *ii*) copia di
 tutti i documenti che, in caso di esito negativo
 del procedimento di mediazione e di eventuale
 costituzione in giudizio, il contribuente avrebbe
 inteso allegare al ricorso e depositare presso la
 segreteria della Commissione tributaria provin-
 ciale, con il proprio fascicolo di causa. Sebbene il
 novellato art. 17 bis, nella sua nuova formulazio-
 ne, non effettui più alcun richiamo al cit. art. 22,
 4° co., poiché il ricorso produce anche gli effetti
 del reclamo, è ragionevole ritenere che continui
 a trovare applicazione la previgente normativa.
 Ad ogni modo, non costituisce motivo di rigetto
 dell'istanza la circostanza che il contribuente
 non allegli documenti o atti già in possesso
 dell'Ufficio. ■ Nelle ipotesi di **litisconsorzio ne-**
cessario e, in specie, nelle liti concernenti con-
 trolli ai fini delle imposte sui redditi di società di
 persone e dei soci, secondo l'Agenzia delle

Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti, ragion 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 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 al 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 gestire 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. Ag. Entrate, circ. n. 9/E del 2012). Sempre l'Agenzia 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 rideterminato devono essere irrogate per intero. In caso di **coobbligati**, ossia di soggetti legati *ex lege* da un vincolo di solidarietà per il pagamento di un tributo, secondo l'Agenzia 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», cioè 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 dell'Agenzia delle

Entrate che ha emanato l'atto o non ha emanato l'atto richiesto (in senso conforme cfr. Ag. Entrate, circ. n. 9/E del 2012), ovvero, a seguito delle modifiche apportate dalla recente novella legislativa, alla Direzione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, alla Agenzia del territorio e, più in generale, all'ente che ha emanato l'atto o non ha emanato l'atto richiesto. Inoltre l'Agenzia 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. 78/2010, 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**,¹¹ l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) precisava che «le strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», competenti quindi a decidere sul reclamo e la mediazione fossero 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. La recente circ. n. 38/E del 2015 ha chiarito che la fase dell'istruttoria segue, anche a seguito della novella legislativa, le regole dettate dalla previgente disciplina. E, infatti, l'art. 17 bis, 4° co. ribadisce l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sull'istanza presentata, al fine di consentire un corretto esercizio del relativo potere. Con riferimento, in generale, alle Agenzie fiscali, la norma affida infatti l'esame del reclamo e della eventuale proposta di mediazione ad apposite strutture diverse e autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Con riferimento agli altri enti impositori cui è stato esteso l'istituto del reclamo, invece, il legislatore ha rimesso all'organizzazione interna di ciascuno di esse l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami. Sul punto, la Relazione illustrativa al decreto di riforma ha sottolineato che la scelta operata risulterebbe coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica, a titolo esemplificativo, degli enti locali, evitando altresì di imporre un vincolo ad enti impossibilitati a rispettarlo. E l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 38/E del 2015) ha chiarito che «l'opzione di istituire un soggetto “terzo” deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che (...) in campo tributario l'istituto del reclamo/

mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato e incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice». ■ Quanto alle **modalità di presentazione del reclamo**, il nuovo art. 17 bis, d.lgs. n. 546/1992 non contiene più nemmeno il richiamo all'art. 20 dello stesso decreto, il quale, al 1° co., disponeva che, per quanto concerne le modalità attraverso le quali effettuare la notifica del ricorso (e, analogamente, dell'istanza di reclamo/mediazione), dovesse applicarsi l'art. 16, 1° e 2° co., che espressamente richiama l'art. 137 c.p.c. Ebbene, anche tale rinvio, sebbene non riprodotto nella nuova norma, si ritiene comunque, a tutt'oggi, implicitamente riconosciuto. Pertanto, la **notifica dell'istanza nei confronti dell'Ufficio** che ha emanato l'atto dovrà essere effettuata, alternativamente, 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 o all'ente competente, che ne rilascia ricevuta; *iii*) direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non devono essere apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. ■ L'unica perplessità sorge con riguardo all'applicabilità, 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 infatti se tale richiamo presciva 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 il richiamo all'art. 22 (da parte del previgente art. 17 bis) ha sempre riguardato unicamente il suo 4° co. e non i precedenti. Ove si ritenesse di propendere per la contestualità tra la proposizione del reclamo e la produzione dei documenti s'imporrebbe, in alternativa, la notifica del reclamo (con raccomandata a/r in plico senza busta) comprensivo dei documenti – dunque da considerarsi allegati e notificati unitamente al medesimo, sempre che il loro numero esiguo consenta di confezionare agevolmente un plico senza busta – oppure la consegna alla Direzione delle entrate competente, 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 restrittiva della necessaria conformità degli atti (notificato e depositato in sede di costituzione in giudizio) imponga di presentare in Commissione tributaria una copia del reclamo/ricorso alla quale siano collazionati i documenti citati, che potranno dunque essere separatamente inseriti nel fascicolo. Ciò posto, è ragionevole interpretare la possibilità di applicare l'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'inammissibilità 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'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) affermava che «la mancata allegazione di atti o documenti non in possesso dell'Ufficio potrebbe rendere l'istanza incompleta (...), allorché tali atti o documenti siano dimostrativi di fatti rilevanti ai fini della compiuta e corretta disamina 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 provinciale può avvenire solo se fallisce il tentativo di mediazione». Al riguardo, sottolinea GLENDI, in *Comm. Glendi - Consolo - Contrino*, cit., 177, che non essendo più stato riproposto il previgente 6° co. dell'art. 17 bis, deve ritenersi senza dubbio «venuto meno qualsiasi onere di allegazione di documenti al ricorso, restando quindi ferma l'integrale applicabilità delle ordinarie regole processuali, secondo le quali i documenti prodotti nel ricorso vanno depositati all'atto della costituzione in giudizio, senza che nessuna preclusione sussista anche in ordine all'eventuale produzione di altri documenti, in primo e in

14 secondo grado». ■ Secondo BASILAVECCHIA, *op. cit.*, nt. 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 **inammissibilità** nella fase pre-contenziosa, poiché tale prerogativa appartiene all'organo giurisdizionale e non all'Ufficio o all'ente aditi per la procedura. Il richiamo dell'art. 18, d.lgs. n. 546/1992 – che, seppur non riproposto nella nuova norma, deve ancora considerarsi valido e da intendersi nella sua completezza e, dunque, comprensivo del 4° co. della norma, relativo alle cause d'inammissibilità del ricorso – va dunque inteso nella prospettiva giurisdizionale. 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'inammissibilità in sede giurisdizionale. In tal caso, spetterà al contribuente valutare se costituirsi comunque in giudizio al fine di contrastare in tale sede l'eccezione sollevata – o che verrà sollevata – dall'Ufficio. ■ In merito alla **trattazione del reclamo** l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) ha chiarito che, successivamente alla presentazione del reclamo, l'Ufficio deve anzitutto 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'Agenzia delle Entrate ha chiarito 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'inammissibilità del ricorso eventualmente proposto senza che possa considerarsi assolto l'oneri di attivare la fase di mediazione». In queste ipotesi il reclamo potrebbe comunque essere trattato dall'Ufficio 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 – 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 mancano 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. 546/1992. Tali chiarimenti, sebbene siano stati resi dall'Amministrazione finanziaria nel vigore della precedente disciplina dell'istituto, possono ritenersi tutt'ora validi. Esaurito l'esame preliminare del reclamo, l'Ufficio verifica di seguito la fondatezza dei motivi sulla base dei quali il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo e, ove valuti che sussistono i presupposti per l'annullamento di esso in via di autotutela, porta a conoscenza del contribuente il provvedimento di accoglimento dell'istanza. Qualora, invece, accerti l'ammissibilità dell'istanza ma verifichi l'impossibilità di procedere ad un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta attentamente, anche in assenza di una proposta formulata dal contribuente, la sussistenza dei presupposti per addvenire ad una mediazione, ovvero: *i*) l'incertezza delle questioni controverse; *ii*) il grado di sostenibilità della pretesa; *iii*) il principio di economicità dell'azione amministrativa (cfr. circ. n. 38/E del 2015). Se tali presupposti sussistono, esistono tre possibilità: *i*) se l'istanza presentata dal contribuente contiene altresì una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa e che presenti i presupposti per l'accoglimento integrale, l'Ufficio può invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione, senza formalità; *ii*) in mancanza di proposta di mediazione, l'Ufficio, se lo ritiene opportuno, comunica una propria proposta motivata di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa, recante, in calce, il nominativo e i recapiti del funzionario incaricato; *iii*) negli altri casi in cui ritenga possibile esperire la mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio. Si ritiene che un accordo di mediazione “parziale” possa avvenire solo in casi eccezionali. ■ La **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 centottanta 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 (PISTOLESI, *op. cit.*, 75) in assenza di un puntuale intervento normativo vi è il concreto rischio che l'amministrazione possa intraprendere azioni cautelari e conservative, durante i novanta giorni utili per il reclamo; per tale 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, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, *Corr. trib. 12, 10, 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 è possibile (PISTOLESI, *op. cit.*, 81) l'acquiescenza *ex art. 15, d.lgs. n. 218/1997* neanche nell'ipotesi – diremmo remota – in cui entro detto termine l'Amministrazione accolga in parte il reclamo e il contribuente intenda fare acquiescenza 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. 472/1997, ammette l'acquiescenza sulle sanzioni qualora a seguito delle deduzioni difensive l'Amministrazione ne abbia rideterminato

18 l'importo. ■ Con riferimento al rapporto tra **tutela cautelare** e mediazione tributaria, l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012) chiariva che nei casi di applicabilità dell'istituto del reclamo: *i*) l'obbligatoria presentazione del reclamo non avrebbe comportato la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato e che nel corso del procedimento amministrativo di mediazione non fosse applicabile l'istituto processuale della tutela cautelare *ex art. 47, d.lgs. n.*

546/1992; *ii*) pertanto, l'affidamento in carico si sarebbe avuto già subito dopo la presentazione del reclamo e, allo stesso modo, avrebbe dovuto 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. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, *Corr. trib. 12, 12, 777 ss.*); salvo che, unitamente al reclamo, il contribuente presentasse anche un'istanza di sospensione (in autotutela amministrativa) dell'esecuzione (ai sensi dell'art. 2 *quater*, co. 1° bis, d.l. 30-9-1994, n. 564) e l'Ufficio l'accogliesse. In tale ultimo caso, ad un eventuale esito negativo del procedimento amministrativo di mediazione sarebbe conseguita l'immediata revoca della sospensione concessa e l'affidamento del carico all'Agente della riscossione; conseguentemente, secondo l'Agenzia delle Entrate, in caso di esito negativo della mediazione e di costituzione in giudizio del contribuente non sarebbe stata applicabile la sospensione automatica di 180 giorni (*ex art. 29, d.l. n. 78/2010*) dell'esecuzione, decorrenti dalla proposizione del ricorso (nella specie dalla «trasformazione» del reclamo in ricorso). Anche la dottrina (cfr. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, *Corr. trib. 12, 12, 845 ss.*) concordava sulla inapplicabilità, durante il procedimento amministrativo di mediazione, della tutela cautelare *ex art. 47, d.lgs. n. 546/1992*, anche se vi era chi si dimostrava più possibilista al riguardo, ritenendo concepibili istanze cautelari depositate in Commissione tributaria o prima della costituzione in giudizio (sulla base di una forzata interpretazione «adeguatrice» dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992) 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. 12, 12, 844*). Con l'art. 1, 611° co., l. n. 147/2013, il legislatore ha introdotto all'interno dell'art. 17 bis un nuovo co. 9° bis, secondo il quale **la riscossione e il pagamento delle somme dovute** in virtù dell'atto che si impugna, **sono sospesi ex lege** in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte in tal senso. Tale disposizione è stata riprodotta, identica, nel 9° co. dell'attuale art. 17 bis, dovendosi dunque considerare ormai definitivamente garantita «quell'effettiva tutela cautelare nella fase amministrativa della cui assenza si dovevano sia la dottrina che la giurisprudenza di merito» (CARTA, *Reclamo e mediazione tributaria: gli interventi del legislatore e della Consulta non eliminano tutti i dubbi di costituzionalità sollevati in relazione all'art. 17 bis d.lgs. n. 546/1992*, *R. d. trib. 14, 12,*

- 20 1256). ■ La **durata della procedura** è variabile, nel senso che, fermo restando il termine di novanta 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 mutuato dalle disposizioni relative all'accertamento con adesione (art. 6, 3° co., d.lgs. n. 218/1997) ed è attualmente pari a quello previsto per la mediazione civile (art. 6, d.lgs. n. 28/2010, come sostituito dall'art. 84, 1° co., lett. f, d.l. n. 69/2013, conv. con mod. dalla l. n. 98/2013).
- 21 ■ 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, l. 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. 600/1973 oppure, preferibilmente, utilizzando la posta elettronica certificata.
- 22 ■ Si potrebbe discutere circa l'autonomia **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 circostanza che il ricorso produca gli effetti del reclamo 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.
- 23 ■ Dalla data del ricevimento del provvedimento espresso di rigetto o del provvedimento di annullamento parziale dell'atto impugnato (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**. Si tratta di un termine **perentorio**, in quanto previsto dall'art. 22, d.lgs. n. 546/1992 a pena di inammissibilità, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio. Alla costituzione in giudizio 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. 546/1992 (in tal senso cfr. M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, 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 decorra 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. 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'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza (cfr. Ag. Entrate, circ. n. 9/E del 2012). Ciò accade anche a fronte dell'impugnazione cumulativa proposta avverso una pluralità di atti impositivi, in cui per alcuni di essi è necessario esperire la procedura del reclamo. 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, presso la Commissione tributaria provinciale competente. Sotto questo profilo, il provvedimento di reclamo comporta, in concreto, la **duplicazione del fascicolo**, e l'Amministrazione, avendo già a disposizione i documenti poiché prodotti in fase pre-contenziosa, risulta sgravata dell'onere (anche economico) di provvedere direttamente all'estrazione di copia dei medesimi; tale onere rimane a suo carico per le (più complesse) controversie 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 documenti 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.*, 24 710-11). ■ Oltre che con un silenzio-rifiuto, la procedura può concludersi anche con un **annullamento totale o parziale dell'atto in via di autotutela** (BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione tributaria*, cit., 2493; PISTOLESI, *op. cit.*, 79). Lo stesso A. rileva 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, *Reclamo, mediazione tributaria*, cit., 2493) la necessità di proporre motivi aggiunti, salvo ipotizzare che l'annullamento parziale modificativo sia 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 endoprocessuale dell'atto, considerata illegittima dalla giurisprudenza (C 10/1825). BRUZZONE, *op. cit.*, 710, sostiene che la motivazione dell'atto possa essere modificata solo attraverso l'autotutela sostitutiva. ■ Nell'eventualità in cui l'Ufficio intenda accogliere l'istanza proposta dal contribuente, l'accordo di mediazione si perfeziona: *i*) con il pagamento, entro **venti giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione; *ii*) con la sottoscrizione dell'accordo stesso, se la controversia ha ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla richiesta di restituzione di somme. In questa ipotesi, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 38/E del 2015), l'accordo ha valore (espressamente riconosciuto dal 6° co. dell'art. 17 bis), di «titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente». Il che consente al

contribuente stesso, nelle ipotesi in cui la controparte non dia esecuzione al pagamento concordato, di agire in via monitoria dinanzi al giudice ordinario. Come precisato dalla Relazione illustrativa al decreto di riforma, infatti, «sussiste la giurisdizione del giudice ordinario quando l'Amministrazione abbia riconosciuto la spettanza del tributo» (C 09/21893). Di diverso accordo parte della dottrina (FRANSONI, SURACI, *op. cit.*, 429 ss.) che ritiene non condivisibile tale conclusione, specie se si accoglie l'idea che la sanzione dell'inadempimento dell'accordo possa essere la risoluzione dell'accordo stesso. «In questa ipotesi», si afferma, «è evidentemente impensabile postulare l'esclusione della giurisdizione del giudice tributario: risolto l'accordo, il contribuente agirà per l'intero credito originario, ossia introdurrà l'azione già definita con l'accordo risolto. Trattandosi della medesima azione, essa non potrà che appartenere al medesimo giudice»; *iii*) con la sottoscrizione dell'accordo, per le controversie aventi ad oggetto operazioni catastali. Con particolare riferimento alle istanze aventi ad oggetto il classamento o la rendita catastale degli immobili, gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione e nei termini risultanti dall'accordo. ■ L'accordo dovrà contenere l'indicazione specifica degli importi dovuti a seguito dell'avvenuta mediazione, nonché le modalità attraverso le quali provvedere al versamento degli stessi, comprese le eventuali modalità di rateizzazione. L'esito del procedimento, analogamente a quanto previsto nella previgente disciplina, rileva inoltre per i contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Ne consegue che, ai fini del perfezionamento della mediazione, assume rilevanza anche il pagamento degli stessi. ■ Il nuovo art. 17 bis, 7° co. ha previsto una rideterminazione, in senso più favorevole per il contribuente del beneficio della riduzione delle **sanzioni** dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione. Attualmente, infatti, esse sono dovute nella misura del **trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge**, ove nella previgente disciplina era prevista una percentuale del quaranta per cento in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. È rimasta invariata, invece, la previsione in virtù della quale sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non è prevista l'applicazione di sanzioni e interessi. Come illustrato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 38/E del 2015), inoltre, occorre tenere in considerazione le modifiche apportate al sistema sanzionatorio tributario ad opera del d.lgs. n. 158/2015, che è

26

27

intervenuto, in particolare, sul dettato dell'art. 12, d.lgs. n. 472/1997, concernente il concorso di violazioni e la continuazione. La novella legislativa ha infatti esteso anche all'istituto del reclamo/mediazione la disciplina recata dall'art. 12, 8° co. del predetto decreto che, nella sua originaria formulazione, risultava applicabile esclusivamente alle ipotesi di accertamento con adesione. La norma, in particolare, dispone che «le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta». Sembra inoltre opportuno precisare che, in caso di accoglimento parziale del reclamo, è possibile applicare la norma di cui all'art. 2 *quater*, co. 1 *sexies*, d.l. 30-9-1994, n. 564, introdotte dall'art. 11, 1° co., lett. a), d.lgs. n. 159/2015. In virtù di tale disposizione, è previsto che «nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso, le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute». In applicazione di quest'ultima disposizione, precisa l'Agenzia delle Entrate, deve ritenersi che il contribuente che abbia ottenuto l'accoglimento parziale del reclamo, previa rinuncia al deposito del ricorso con riguardo agli ulteriori motivi di doglianza non accolti, sia rimesso in termini ai fini dell'eventuale ottenimento della riduzione delle sanzioni a un terzo, prevista dall'art. 15, d.lgs. n. 218/1997. ■ Le **spese del procedimento di reclamo** sono liquidate a conclusione del primo grado di giudizio, analogamente a quanto previsto per la mediazione civile dall'art. 13, d.lgs. n. 28/2010. Il novellato art. 17 *bis*, tuttavia, non contiene più alcun riferimento specifico alla disciplina relativa alle spese del procedimento di reclamo/mediazione, dovendosi dunque tenere in considerazione quanto disposto dall'art. 15, d.lgs. n. 546/1992. In particolare, il co. 2° *septies* di tale ultima norma prevede che, nelle controverse di cui all'art. 17 *bis*, le spese di giudizio che è condannata a rimborsare la parte soccombente siano maggiorate del cinquanta per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento. Diversamente, nel caso di soccombenza reciproca ovvero qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni (che devono essere espressamente motivate) le spese possono essere compensate in tutto o in parte dall'organo giudicante. Nulla è previsto, invece, con riguardo all'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 in caso di accoglimento del reclamo, si dovrebbe ipotizzare – quantomeno in astratto – una prosecuzione del giudizio limitatamente alla domanda sulle spese.

VII. La mediazione. ■ La rubrica della norma 1 parrebbe suggerire una reciproca autonomia degli istituti del reclamo e della mediazione, profilo tuttavia solo apparente. ■ La formulazione letterale della disposizione imporrebbe 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 giustificerebbero, nell'ottica del contribuente, l'annullamento dell'atto impositivo (BRUZZONE, *op. cit.*, 710). Non si potrebbe, dunque, stando al dato letterale della disposizione, inserire 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, norma espressamente richiamata dal previgente art. 17 *bis*, secondo cui la conciliazione doveva essere avanzata con l'istanza di cui all'art. 33 del medesimo decreto (secondo quanto previsto prima delle modifiche introdotte con d.lgs. n. 156/2015), 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 potrebbero allora forse valere anche nel caso di specie. Ad ogni modo, 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 formulata dal contribuente, dopo aver verificato la proponibilità e l'ammissibilità dell'istanza, nonché l'impossibilità di procedere a un annullamento dell'atto impugnato, può formulare di sua iniziativa una motivata proposta di mediazione. ■ Con riguardo all'individuazione dei margini di **ammissibilità della mediazione**, l'art. 17 *bis* individua 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). E 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 poiché, se si ragionasse diversamente, si produrrebbe un ingiustificato disallineamento tra le due ipotesi, che

certamente vanno trattate in modo uniforme.

- 4 ■ L'attuale 5° co. dell'art. 17 bis, riproducendo la formulazione del previgente 8° co. della norma, 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, *Reclamo, mediazione tributaria*, 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 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, favorevoli 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 condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione». Infine, il «**principio di economicità dell'azione amministrativa**», quale terzo ed ultimo presupposto della mediazione deve essere inteso, sempre secondo l'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 9/E del 2012), «non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti, vale a dire come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente 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'organo destinatario dell'istanza, 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 di là 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.*, 76). Tale atto potrà riflettere i contenuti di cui all'art. 7, d.lgs. n. 218/1997 di talché non si dubita che esso debba, in particolare, essere motivato, anche se solo per ragioni di trasparenza amministrativa, stante la sua non impugnabilità (VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, *Comm. Falsitta - Fantozzi - Marongiu - Moschetti* 11, 461). Qualora la mediazione sia stata proposta dall'Amministrazione o, più in generale, dall'ente impositore, 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, quando sia coinvolta l'Agenzia delle Entrate, e dal Direttore Interregionale, quando si tratti dell'Agenzia delle Dogane, ovvero da un loro delegato appartenente all'ufficio legale; per quanto concerne gli altri enti impositori, l'accordo sarà sottoscritto dal

rappresentante legale dell'ente medesimo; il contribuente deve sottoscrivere personalmente l'accordo di mediazione, salvo che si avvalga dell'assistenza tecnica di un difensore in forza di una procura alle liti comprensiva anche del potere di concludere la mediazione ovvero di una procura speciale (ex art. 63, d.p.r. n. 600/1973) 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: *i*) dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, quando la proposta sia stata formulata dall'ufficio; *ii*) dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta di mediazione era contenuta nel reclamo presentato dal contribuente. Il **perfezionamento della mediazione** si realizza con il versamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato nel termine di venti giorni prima indicato. Il novellato art. 17 bis non ripropone più il rinvio, disposto da suo previgente 8° co., alle disposizioni di cui all'art. 48 del medesimo decreto, disciplinanti il perfezionamento della conciliazione giudiziale. E infatti, come precisato dalla Relazione illustrativa al decreto di riforma, «considerato che (...) la mediazione si perfeziona, analogamente all'accertamento con adesione, solo con il versamento delle somme dovute o della prima rata, risulta più corretto per la disciplina del versamento delle somme dovute a seguito della mediazione e dei relativi aspetti sanzionatori fare rinvio alle disposizioni sull'accertamento con adesione di cui all'art. 8 del d.lgs. n. 218 del 1997». L'attuale 6° co. della norma dispone dunque che, per il versamento delle somme dovute, «si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218». Pertanto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circ. n. 38/E del 2015) è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di sedici rate trimestrali, qualora le somme dovute risultino superiori a cinquantamila euro. Qualora il contribuente non adempia ai pagamenti rateali, la disciplina applicabile è quella prevista dall'art. 15 ter, 2° co., d.p.r. n. 602/1973, in virtù del quale si decade dal beneficio della rateazione qualora si ometta di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva. A seguito della decadenza dalla rateazione, i residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni sono iscritti a ruolo e, inoltre, è prevista

l'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13, d.lgs. n. 471/1997 aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. La decadenza dalla rateazione, ai sensi dell'art. 15 ter, 3° co., d.p.r. n. 602/1973, è esclusa in caso di c.d. lieve inadempimento, dovuto a: *i*) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al tre per cento e, in ogni caso, a diecimila euro; *ii*) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni. In queste ipotesi, ai sensi dell'art. 15 ter, 5° co., verranno iscritte a ruolo solo l'eventuale frazione non pagata, la sanzioni di cui al cit. art. 13, commisurate all'importo non pagato o pagato in ritardo, e i relativi interessi. Ciò, ad eccezione del caso in cui il contribuente si avvalga del ravvedimento operoso ex art. 13, d.lgs. n. 472/1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di versamento in unica soluzione o dell'ultima rata, entro novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento. L'Agenzia delle entrate (cfr. circ. n. 38/E del 2015) ha chiarito che, in caso di procedimenti aventi ad oggetto avvisi di accertamento esecutivi ex art. 29, d.l. n. 78/2010), il recupero delle somme non versate a seguito della mediazione deve essere effettuato mediante l'intimazione al pagamento prevista dalla medesima norma. Per quanto specificamente riguarda le **controversie aventi ad oggetto la restituzione di somme**, l'art. 17 bis, 6° co. stabilisce che «la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento» e precisa che «l'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente». La circostanza che la predetta disposizione parli di «titolo» e non, invece, di «titolo esecutivo», ha indotto Autorevole dottrina a ritenere che, nel caso di mancata restituzione, non sia possibile accedere direttamente al giudizio di ottemperanza, poiché esso richiede la disponibilità di una sentenza di condanna munita di efficacia esecutiva (GLENDEI, *Il reclamo e la mediazione*, cit., 179). Con riferimento, infine, alle **controversie catastali**, non vi è alcun riferimento, nel dettato legislativo, circa le modalità di perfezionamento delle stesse. Qualora si ritenesse di poter applicare analogicamente le disposizioni relative al rimborso delle somme a favore del contribuente, risulterebbe comunque inibito l'accesso immediato al giudizio di ottemperanza (in assenza di un titolo esecutivo) e sarebbe anche preclusa la possibilità di usufruire del giudizio monitorio (in tal senso GLENDEI, *Il reclamo e la mediazione*, cit. 179, il quale afferma infatti che «a fronte di questo *mare magnum* di controversie catastali mediabili senza limiti di valore (...) la norma, nel disciplinare (al comma 6) il momento di perfezionamento della

mediazione, trascur[a] di farvi specifico riferimento, avendo avuto riguardo solo alle “controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione” e alle “controversie aventi per oggetto la restituzione di somme”. Ove, sia pure in via di (non facile) analogia, le controversie catastali potessero riportarsi a quelle da rimborso, magari al solo fine della individuazione di una disciplina per il momento di perfezionamento della mediazione, occorre far notare che, per le liti da rimborso, il perfezionamento della mediazione è individuato nella semplice sottoscrizione di un apposito accordo, che, tuttavia, non costituisce titolo esecutivo e che, non costituendo titolo esecutivo, neppure dà ingresso al giudizio di ottemperanza»).

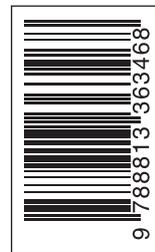
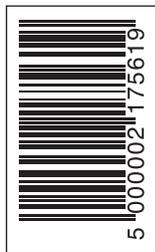
6 ■ Secondo quanto previsto dal previgente art. 17 bis, 1° co., d.lgs. n. 546/1992, le liti soggette alla procedura di reclamo non erano conciliabili in giudizio. Tale disposizione, che imponeva l’alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione non è stata riproposta, nel nuovo testo della norma, in ragione dell’esigenza di potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore al giudizio sia in pendenza di causa. Ne consegue che le controversie instaurate a seguito di rigetto dell’istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell’accordo di mediazione **rientrano nell’ambito di applicabilità della conciliazione**, disciplinata dagli artt. 48, 48 bis e 48 ter, d.lgs. n. 546/1992, come modificati dal d.lgs. n. 156/2015 (cfr. circ. n. 38/E del 2015). In merito, Autorevole dottrina ha rilevato che, essendo stata abolita l’esclusione della conciliazione giudiziale, «quella che ancora pomposamente, ma impropriamente, si pretende di chiamare “mediazione tributaria”, realisticamente si configura come nient’altro che un pressoché inutile, ma nocivo, intralcio amministrativistico al normale progredire del processo tributario» (GLENDEI, *Il reclamo e la mediazione*, cit., 176).

7 ■ L’art. 17 bis nulla prevede con riguardo alle spese del procedimento nell’ipotesi in cui la mediazione abbia esito positivo. Salvo che le parti abbiano disposto diversamente, tali spese andranno dunque ritenute compensate.

8 ■ 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 civilistico, una tale eventualità determina l’effetto legale, 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 al versamento all’erario di una somma corrispondente al contributo unificato (e, sussistendone i presupposti, può condannarla per lite temeraria). Il previgente art. 17 bis, viceversa, si limitava a riconoscere il beneficio della compensazione qualora la parte soccombente fosse stata indotta da giusti motivi (al plurale) a disattendere la proposta di mediazione avanzata dall’altra parte. In ciò la norma introduceva una deroga all’art. 92, 2° co., c.p.c., poiché alle «gravi ed eccezionali ragioni» che di regola giustificano la compensazione delle spese sostituiva una valutazione affidata al giudice circa la sussistenza di giusti motivi per i quali la proposta di mediazione fosse stata disattesa. In questo senso, l’ult. co. dell’art. 17 bis pareva riferito alle complessive spese sostenute sia per il reclamo sia per il giudizio, e non solo alle prime. Secondo la dottrina il 10° co. dell’art. 17 bis era comunque applicabile solo nell’ipotesi in cui, nell’ambito del procedimento, fosse stata avanzata una proposta di mediazione; in assenza, sarebbe stato applicabile l’ordinario regime delle spese delineato dall’art. 15, d.lgs. n. 546/1992 e dall’art. 92, 2° co., c.p.c. (PISTOLESI, *op. cit.*, 86).

Ad ogni modo, deve rilevarsi che, nel novellato art. 17 bis, il legislatore non ha riproposto la disposizione di cui al previgente 10° co. ■ In conclusione, pare dunque possibile confermare quanto sostenuto in premessa circa la profonda differenza esistente tra gli istituti del reclamo e della mediazione tributaria e il procedimento di mediazione civile di cui al d.lgs. n. 28/2010, introdotto in attuazione della direttiva europea 2008/52/CE. Tali considerazioni, risultano peraltro confermate dalle parole espresse dalla Corte Cost. con la recente ordinanza n. 38/2017, ove, dichiarando peraltro «manifestamente non fondata la dedotta violazione dell’art. 111 Cost., in relazione al principio della terzietà del giudice, per aver la norma censurata attribuito il compito di mediatore a una delle parti della controversia», la Consulta ha ribadito «la non conferenza del richiamo alla direttiva 21 maggio 2008, n. 2008/52/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, in quanto essa si applica “nelle controversie transfrontaliere, in materia civile e commerciale”, con l’espressa esclusione della “materia fiscale, doganale e amministrativa”». Alla luce di tali affermazioni, la Corte conclude osservando che «la mediazione tributaria introdotta dall’impugnato art. 17 bis costituisce una forma di composizione pregiudizionale delle controversie basata sull’intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l’ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità».



€ 150,00 I.V.A. INCLUSA