

Reclamo e mediazione tributaria
(art. 17-bis del DLgs. 546/92) -
Riepilogo della disciplina e dei
chiarimenti ufficiali

INDICE

1	Premessa	2
1.1	<i>Decorrenza</i>	3
1.2	<i>Chiarimenti ufficiali</i>	4
2	Reclamo e accertamento con adesione	4
3	Atti emessi dall’Agenzia delle Entrate	4
3.1	<i>Avvisi di accertamento e avvisi di liquidazione</i>	5
3.2	<i>Ruoli, cartelle di pagamento e atti di riscossione</i>	5
3.3	<i>Atti volti al recupero di aiuti di Stato</i>	6
4	Soglia dei 20.000,00 euro	6
4.1	<i>Accertamenti con contestazioni su più imposte</i>	6
4.2	<i>Diversi accertamenti impugnati con un unico ricorso (c.d. “ricorso cumulativo”)</i>	6
4.3	<i>Atto impugnato solo in parte</i>	7
4.4	<i>Accertamenti sulle perdite fiscali</i>	7
4.5	<i>Atti irrogativi di sanzioni</i>	8
4.6	<i>Cartelle di pagamento</i>	9
4.7	<i>Atti di valore indeterminabile</i>	9
4.8	<i>Diniego di definizione delle liti fiscali pendenti</i>	9
5	Procedimento	9
6	Atto di reclamo	10
6.1	<i>Motivi di ricorso</i>	12
6.2	<i>Proposta di mediazione</i>	12
6.3	<i>Incarico al difensore</i>	13
6.4	<i>Domanda di sospensione della riscossione</i>	13
6.5	<i>Documenti da depositare presso la Direzione provinciale/regionale delle Entrate</i>	14
6.6	<i>Conclusioni</i>	14
6.7	<i>Termini per la notifica del reclamo</i>	15
6.8	<i>Legittimato passivo</i>	15
6.9	<i>Inammissibilità del ricorso/reclamo</i>	16
7	Mediazione	16

7.1	<i>“Struttura” demandata allo svolgimento della mediazione</i>	17
7.2	<i>Esame della domanda di mediazione</i>	17
7.3	<i>Applicabilità della normativa in tema di conciliazione giudiziale</i>	18
7.3.1	<i>Versamenti</i>	18
7.3.2	<i>Termine per i versamenti</i>	19
7.3.3	<i>Omessi versamenti</i>	20
7.4	<i>Mediazione parziale</i>	20
7.5	<i>Mediazione “a zero”</i>	20
7.6	<i>Dati emergenti dalla mediazione (inutilizzabilità)</i>	21
7.7	<i>Effetti penali</i>	21
8	Mancata presentazione del reclamo	21
9	Costituzione in giudizio	22
9.1	<i>Documenti da depositare</i>	23
9.2	<i>Conformità tra copia depositata in Commissione e copia notificata all’ufficio</i>	24
10	Prosecuzione del processo	24
10.1	<i>Inapplicabilità della conciliazione giudiziale</i>	24
10.2	<i>Accoglimento parziale del reclamo</i>	24
10.3	<i>Acquiescenza</i>	24
11	Riscossione in pendenza di giudizio	24
11.1	<i>Accertamenti “esecutivi”</i>	25
11.2	<i>Cartelle di pagamento</i>	26
11.3	<i>Accertamenti su imposte d’atto e avvisi di recupero dei crediti d’imposta</i>	26
12	Tutela cautelare	26
13	Riflessi del reclamo in appello	28
14	Spese processuali	28
15	Liti da rimborso	28
15.1	<i>Decorrenza</i>	29
15.2	<i>Valore della lite</i>	29
15.3	<i>Mediazione</i>	30
16	Cartelle di pagamento	30
16.1	<i>Ricorso contro il ruolo o contro ruolo e cartella notificato solo ad Equitalia</i>	31
16.2	<i>Ricorso contro la sola cartella notificato solo ad Equitalia</i>	31
16.3	<i>Ricorso contro ruolo e cartella notificato ad Equitalia e all’Agenzia delle Entrate</i>	31
17	Omessa/irrituale notifica dell’avviso di accertamento	33
18	Obbligati solidali	34
19	Litisconsorzio necessario (società di persone)	34
19.1	<i>Valore della lite</i>	35
19.2	<i>Reclamo proposto da un solo socio</i>	36
20	Bozza di reclamo	37

1 PREMESSA

Il DL 98/2011 ha introdotto l’art. 17-bis nel DLgs. 546/92: in virtù di ciò, a partire dagli atti notificati dall’1.4.2012, il contribuente, nelle liti su atti emessi dall’Agenzia delle Entrate di valore non superiore a 20.000,00 euro, è tenuto a notificare, anziché il ricorso, apposito atto di reclamo.

L'art. 39 co. 9 - II del DL 6.7.2011 n. 98 convertito nella L. 15.7.2011 n. III ha, con riferimento a determinate liti e a decorrere dagli atti notificati dall'1.4.2012, riformato le modalità di instaurazione del processo tributario, introducendo una fase precontenziosa denominata "reclamo", che, per certi aspetti, sostituisce il ricorso.

A tal fine, nel DLgs. 31.12.92 n. 546 è stato inserito il nuovo art. 17-*bis*¹.

Il reclamo consiste in un atto che deve essere notificato alla Direzione provinciale o regionale delle Entrate, solo se il provvedimento emesso dall'Agenzia delle Entrate è di valore non superiore a 20.000,00 euro.

Successivamente, tra ente impositore e contribuente si svolge una fase che può consistere nell'esame della proposta di annullamento totale/parziale dell'atto, o nel tentativo di pervenire ad una mediazione.

Qualora tale fase abbia esito negativo, il contribuente non deve proporre un ulteriore ricorso, in quanto occorre depositare l'atto di reclamo presso la segreteria del giudice tributario, che, secondo le norme ordinarie, procederà all'istruzione della causa ed alla sua discussione, con l'unica particolarità consistente nell'inapplicabilità della conciliazione giudiziale.

La *ratio* del procedimento di reclamo è rinvenibile nel deflazionare le controversie e nello stimolare la loro soluzione stragiudiziale.

Il legislatore sembra essersi ispirato al processo del lavoro, anche se le due fattispecie sono alquanto differenti: infatti, datore di lavoro e lavoratore (entrambe parti private) si incontrano di fronte alla Direzione provinciale del Lavoro (parte terza e pubblica), mentre nel reclamo la procedura deflativa si svolge di fronte alla parte in causa (Agenzia delle Entrate), parte che gode di forti privilegi anche nel processo.

Per questi motivi, non è escluso che la Corte Costituzionale venga investita della questione: infatti, sia la previsione di una obbligatoria fase amministrativa, che condiziona l'ammissibilità dell'azione giurisdizionale, sia la potenziale inibizione della tutela cautelare² possono contrastare con il diritto di difesa ai sensi dell'art. 24 della Costituzione³.

1.1 DECORRENZA

L'art. 39 co. II del DL 98/2011 stabilisce che il procedimento di reclamo si applica agli atti reclamabili **notificati** a decorrere **dall'1.4.2012**.

Pertanto, l'elemento dirimente è la data di notifica, momento che, tuttavia, non è il medesimo per il notificante (Agenzia delle Entrate) e per il notificatario (contribuente).

Infatti, per costante giurisprudenza, la notifica si perfeziona:

- per il notificante, al momento di consegna dell'atto all'agente notificatore o nel momento della spedizione nelle notifiche a mezzo posta;
- per il notificatario, al momento della ricezione⁴.

Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che occorre riferirsi al momento in cui il contribuente ha ricevuto l'atto reclamabile⁵.

¹ È necessario precisare che l'istituto in esame non ha nulla a che vedere con il reclamo di cui all'art. 28 del DLgs. 546/92, la cui disciplina rimane immutata. Tale istituto concerne il caso in cui, successivamente al deposito del ricorso, il Presidente della sezione cui questo è stato assegnato, rileva, in sede di esame preliminare, una causa di inammissibilità, dichiarandola con decreto. Avverso detto decreto è possibile presentare reclamo al Collegio, domandando la prosecuzione del processo.

² Si veda il successivo § 12.

³ Varie volte, infatti, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di norme che condizionavano la proponibilità del ricorso contro atti amministrativi alla previa presentazione del ricorso gerarchico, cosa che, nella sostanza, si ritiene presente nella procedura di reclamo (ad esempio, si veda la sentenza 23.11.93 n. 406, sul "vecchio" art. 33 del DPR 642/72 in tema di imposta di bollo o, ancora, la sentenza 26.7.79 n. 93, ove il "vecchio" art. 10 co. 2 e 3 del RD 148/31 - relativo a determinate cause di lavoro in tema di pubblico impiego - è stato dichiarato incostituzionale nella parte in cui prevedeva l'improponibilità - *rectius* inammissibilità - di una determinata azione giudiziale anziché l'improcedibilità in caso di mancato previo esperimento del ricorso gerarchico).

⁴ Si veda, per tutte, Corte Cost. 23.1.2004 n. 28.

1.2 CHIARIMENTI UFFICIALI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sul nuovo istituto con la circ. 19.3.2012 n. 9.

2 RECLAMO E ACCERTAMENTO CON ADESIONE

L'obbligo di notifica del reclamo sussiste anche se, nella pregressa fase di accertamento, le parti hanno tentato, senza raggiungere un accordo, di definire l'accertamento tramite adesione.

La fase di reclamo non presenta nessi con le precedenti forme deflattive del contenzioso, in quanto l'art. 17-bis del DLgs. 546/92 si limita a stabilire che nei processi su atti reclamabili non è ammessa la conciliazione giudiziale.

In virtù di ciò, l'onere di notificare il reclamo sussiste anche se:

- il contribuente ha presentato istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6 del DLgs. 218/97, e il contraddittorio ha avuto esito negativo;
- il contribuente ha inviato domanda di autotutela e questa è stata respinta o è ancora sotto esame da parte dell'ente impositore.

La necessità di proporre reclamo anche ove le parti non siano pervenute ad una soluzione concordataria nelle more dell'accertamento con adesione appare sostanzialmente inutile. Oltre a ciò, è bene ricordare che il contribuente è, anche negli atti reclamabili, indotto a presentare istanza di adesione, siccome, tra l'altro, in tale procedura la pretesa può essere diminuita e le sanzioni sono ridotte ad un terzo del minimo edittale, quindi in una misura maggiore di quella applicabile nella mediazione⁶.

Premesso ciò, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in tal caso, nella mediazione occorre considerare sia l'originaria proposta di accertamento con adesione sia fatti sopravvenuti che condurrebbero all'accoglimento della mediazione stessa⁷.

In presenza dei presupposti di legge (atto emesso dall'Agenzia delle Entrate e valore non superiore a 20.000,00 euro), l'accertamento con adesione ha comunque un ambito applicativo più ristretto rispetto al reclamo/mediazione: infatti, il primo non opera per le liti di rimborso e per le cartelle di pagamento, fattispecie entrambe soggette a reclamo⁸.

3 ATTI EMESSI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il neointrodotta procedimento di reclamo opera solo con riferimento ai provvedimenti di valore non superiore a 20.000,00 euro emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Il reclamo è obbligatorio, fermo restando il requisito del valore non superiore a 20.000,00 euro, solo per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, quindi, principalmente, avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione e ruoli.

Restano, di conseguenza, esclusi gli atti emessi da ogni altro ente impositore, quindi, a titolo esemplificativo, da:

⁵ "Nel caso di atto notificato a mezzo posta anteriormente al 1° aprile 2012, ma ricevuto dal contribuente successivamente a tale data, il nuovo istituto risulta applicabile, con la conseguenza che l'eventuale giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale non può essere proposto direttamente, dovendosi avviare in via preventiva il procedimento di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992" (Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, § 1.5).

⁶ Come si avrà modo di evidenziare nel successivo § 7.3, se le parti pervengono ad una mediazione le sanzioni sono ridotte al 40%, poiché si applica la normativa in tema di conciliazione giudiziale.

⁷ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 6).

⁸ Oltre a ciò, l'art. 6 del DLgs. 218/97 stabilisce che, all'atto della ricezione dell'accertamento, il contribuente può presentare domanda di adesione se tale atto non è stato preceduto dall'invito a comparire di cui all'art. 5 del medesimo decreto. Per questo motivo, la domanda di adesione, di fatto, non è proponibile sia negli accertamenti sintetici (art. 38 del DPR 600/73) sia negli accertamenti da studi di settore (art. 10 della L. 146/98), siccome in tutti e due i casi l'accertamento è preceduto dall'invito a comparire dell'ufficio, sempre finalizzato all'adesione. Anche in queste due ipotesi, in costanza dei presupposti di legge (atto emesso dall'Agenzia delle Entrate e valore non superiore a 20.000,00 euro), è obbligatorio il reclamo.

- altre Agenzie fiscali (es. Dogane e Territorio);
- enti locali (es. Comuni e Province);
- Camere di commercio;
- Consorzi di bonifica.

L'esclusivo riferimento agli atti dell'Agenzia delle Entrate, invece, porta a sostenere che si debba prescindere dalla tipologia di imposta contestata, quindi, a titolo esemplificativo, rientrano nel nuovo procedimento gli atti relativi a:

- imposte sui redditi e imposte sostitutive;
- addizionali comunali e regionali alle imposte sui redditi;
- imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- imposta sul valore aggiunto (IVA);
- imposte d'atto (registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali);
- imposta di bollo;
- imposta sulle assicurazioni.

3.1 AVVISI DI ACCERTAMENTO E AVVISI DI LIQUIDAZIONE

Il reclamo deve essere notificato, *in primis*, per avvisi di accertamento e di liquidazione, in quanto atti tipici dell'Agenzia delle Entrate.

Si tratta, in particolare, dei seguenti provvedimenti:

- avvisi di accertamento e di rettifica;
- avvisi di maggior valore e di liquidazione delle imposte d'atto (registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali);
- atti di recupero dei crediti d'imposta;
- atti di diniego/revoca di agevolazioni con cui viene contestata una maggiore imposta;
- atti irrogativi di sanzioni amministrative;
- atti *ex art. 36 del DPR 602/73* notificati a soci, amministratori e liquidatori di società;
- rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi;
- ogni atto emanato dall'Agenzia delle Entrate autonomamente impugnabile.

3.2 RUOLI, CARTELLE DI PAGAMENTO E ATTI DI RISCOSSIONE

Il ruolo costituisce un atto impugnabile emesso dall'Agenzia delle Entrate⁹, quindi non vi è motivo di escluderlo dal reclamo¹⁰.

Per contro, non rientrano nell'alveo del reclamo, in quanto atti propri dell'Agente della Riscossione, i seguenti provvedimenti:

- cartelle di pagamento, nella misura in cui si eccepiscano vizi imputabili solamente ad Equitalia¹¹;
- intimazioni ad adempiere *ex art. 50 del DPR 602/73*;
- fermi di beni mobili registrati;
- ipoteche esattoriali.

⁹ Art. 19 del DLgs. 546/92.

¹⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.1).

¹¹ Si vedano i successivi § 16 e 17.

3.3 ATTI VOLTI AL RECUPERO DI AIUTI DI STATO

Per scelta del legislatore, a prescindere dal loro valore, le controversie sugli atti di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune sono escluse dalla procedura di reclamo¹².

4 SOGLIA DEI 20.000,00 EURO

Il valore dell'atto, ai fini del reclamo, non deve essere superiore a 20.000,00 euro: a tal fine, come criterio generale deve essere vagliata la sola maggiore imposta richiesta, al netto di sanzioni e interessi.

Il reclamo si applica solo per le controversie di valore non superiore a 20.000,00 euro su atti emessi dall'Agenzia delle Entrate: tale valore deve essere determinato ai sensi dell'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92¹³, quindi si prende come riferimento l'importo chiesto a titolo di tributo, con esclusione di sanzioni e interessi (se si controverte in tema di atti irrogativi di sole sanzioni, bisogna riferirsi al valore di queste ultime)¹⁴.

L'ambito operativo delle liti reclamabili, pertanto, è abbastanza esteso, posto che anche provvedimenti con un valore totale molto superiore a 20.000,00 euro possono rientrarvi, in ragione del fatto che si computano solo le maggiori imposte.

4.1 ACCERTAMENTI CON CONTESTAZIONI SU PIÙ IMPOSTE

In caso di accertamenti che contengono la contestazione di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, il valore della lite è dato dalla somma dei vari tributi richiesti, al netto delle sanzioni e degli interessi¹⁵.

Si pensi al caso in cui vengano accertate sia le imposte sui redditi sia l'IVA, o agli avvisi di liquidazione su più imposte d'atto.

Lo stesso discorso vale nell'ipotesi in cui sia accertata una medesima imposta con riferimento a più annualità.

4.2 DIVERSI ACCERTAMENTI IMPUGNATI CON UN UNICO RICORSO (C.D. "RICORSO CUMULATIVO")

Nell'ipotesi di diversi provvedimenti impugnati con un unico ricorso, il riferimento corretto deve essere il singolo atto impositivo: pertanto, la valutazione circa la necessità di presentare il reclamo deve essere rapportata al tributo o ai tributi richiesti con il singolo atto¹⁶.

Se si impugnano due atti di valore ciascuno sino a 20.000,00 euro con un unico ricorso, entrambi devono essere soggetti a reclamo.

La presentazione del c.d. "ricorso cumulativo" comporta problematiche operative ulteriori rispetto a quella concernente il computo del valore della lite, ragion per cui è bene formare sempre un ricorso per ciascun atto impugnato.

¹² Art. 17-*bis* co. 4 del DLgs. 546/92.

¹³ Detta norma è strumentale alla delimitazione del valore della lite ai fini dell'obbligo di assistenza tecnica: infatti, se il valore è inferiore a 2.582,28 euro, il contribuente può stare in giudizio personalmente.

¹⁴ Occorre rilevare la presenza di un parallelismo tra definizione delle liti pendenti (sempre introdotta dall'art. 39 del DL 98/2011) e reclamo. Non a caso, l'art. 39 co. 12 del DL 98/2011, prima di disciplinare la definizione delle liti pendenti, specifica che essa viene contemplata per ridurre il numero di pendenze giudiziarie e far sì che le strutture dell'Agenzia delle Entrate possano dedicare più risorse per la gestione della fase di mediazione. Tuttavia, definizione delle liti pendenti e reclamo non sono perfettamente sovrapponibili: infatti, nonostante sia uguale la soglia di accesso ai due istituti (atto di valore non superiore a 20.000,00 euro), diversa è l'applicazione, in quanto l'art. 39 co. 12 del DL 98/2011 rinvia, per quanto da esso non disposto, all'art. 16 della L. 289/2002, escludendo dalla definizione ad esempio gli atti di liquidazione delle imposte nonché le liti di rimborso, fattispecie, entrambe, rientranti nell'ambito del reclamo.

¹⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.3).

¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.3).

Dovrebbe rimanere fermo che i singoli ricorsi, nonostante siano contenuti in un'unica impugnazione, mantengono la propria autonomia, specie sul versante procedurale. In altri termini, il ricorso sarebbe "scisso" in due parti, in quanto la parte riferita all'atto con valore sino a 20.000,00 euro seguirebbe la procedura dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, mentre l'altra il corso ordinario.

In questo caso, la tesi dell'Agenzia delle Entrate, a nostro avviso insostenibile, è diversa. Nel § 10.1.2 della circ. 19.3.2012 n. 9, infatti, si afferma che, ove il contribuente, mediante unico ricorso, impugni sia un atto reclamabile sia un atto non reclamabile, dovrebbe applicarsi *in toto* l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, quindi il *dies a quo* per la costituzione in giudizio¹⁷ non coinciderebbe con la notifica del ricorso ma con il decorso dei 90 giorni dalla notifica del reclamo senza che la mediazione si sia perfezionata, o con la ricezione dell'atto di diniego/accoglimento parziale del reclamo. Si è dell'avviso che, nonostante l'unicità del ricorso, i singoli atti impugnati, non perdendo la propria autonomia, siano soggetti ciascuno alla disciplina processuale di riferimento (ovvero, l'atto reclamabile all'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, l'atto ricorribile all'art. 22 del DLgs. 546/92). Inoltre, è concreto il rischio di inammissibilità dell'atto ricorribile per tardiva costituzione in giudizio, siccome per l'atto non reclamabile rimane, a nostro avviso, fermo il termine, decadenziale, di 30 giorni dalla notifica del ricorso *ex art.* 22 del DLgs. 546/92¹⁸.

4.3 ATTO IMPUGNATO SOLO IN PARTE

Ove il contribuente notifichi il ricorso prestando acquiescenza a determinate parti di atto, il valore della lite è commisurato alla porzione di provvedimento impugnata¹⁹.

Lo stesso discorso vale nel caso dell'accertamento impugnato con esclusivo riferimento alle sanzioni²⁰.

4.4 ACCERTAMENTI SULLE PERDITE FISCALI

Nelle controversie sulle perdite fiscali, occorre, ai fini della determinazione del valore della lite, prendere come riferimento l'imposta virtuale, applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo che risulta dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Eventualmente, alla menzionata imposta virtuale può doversi sommare quella effettivamente accertata, ove dall'accertamento sulla dichiarazione in perdita sia emerso un utile²¹.

Invece, in caso di accertamento che rettifica in aumento l'imposta dovuta da una persona fisica che aveva utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dall'imposta virtuale relativa all'eventuale parte di perdita riportabile.

Di seguito si riportano gli esempi illustrati nella circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.3.1).

Esempio A

Avviso di accertamento con riduzione della perdita dichiarata nel 2008 da una società di capitali.

Perdita dichiarata	Perdita accertata	Differenza	Valore della lite
- 50.000	- 10.000	40.000	11.000 ¹

1 Pari all'imposta calcolata sulla differenza con l'aliquota proporzionale del 27,5%, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2008 per effetto delle modifiche apportate all'art. 77 del TUIR dalla L. 27.12.2007 n. 244.

¹⁷ Si veda il successivo § 9.

¹⁸ Inoltre, sempre accogliendo la tesi dell'Agenzia delle Entrate, sarebbe inibita la tutela cautelare per entrambi gli atti impugnati sino al momento di deposito del ricorso, quindi successivamente al termine della fase di mediazione (si veda il successivo § 12).

¹⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.3).

Si pensi agli accertamenti analitici sul reddito d'impresa, qualora il contribuente abbia impugnato solo una parte dei recuperi a tassazione, ritenendo fondati gli altri.

²⁰ È la fattispecie in cui il ricorrente, condividendo le pretese concernenti l'imposta, intenda ricorrere per le sole sanzioni, ad esempio per mancanza dell'elemento soggettivo.

²¹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.3.1).

Esempio B

Avviso di accertamento con recupero della perdita dichiarata nel 2008 da una società di capitali ed individuazione di reddito imponibile.

	Perdita	Reddito imponibile	Imposta	Valore della lite
Dichiarato	- 50.000	0	0	-
Accertato	0	10.000	2.750 ¹	16.500 ²

- 1 Pari all'imposta calcolata sul reddito imponibile accertato con l'aliquota proporzionale del 27,5%, applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2008 per effetto delle modifiche apportate all'art. 77 del TUIR dalla L. 244/2007.
- 2 Pari alla somma dell'imposta "virtuale" (27,5% di 50.000 euro) e della maggiore imposta accertata (2.750 euro).

Esempio C

Avviso di accertamento con recupero della perdita dichiarata nel 2010 da una persona fisica con altri redditi compensabili ("orizzontalmente") ed individuazione di reddito imponibile.

	Perdita	Altri redditi compensabili	Reddito complessivo	Reddito imponibile	Imposta	Valore della lite
Dichiarato	- 10.000	20.000	10.000	10.000	2.300	-
Accertato	0	20.000	20.000	20.000	4.800	2.500 ¹

- 1 Il valore della lite sarà dato dalla maggiore imposta accertata (4.800 - 2.300).

Esempio D

Avviso di accertamento con recupero della perdita non riportabile dichiarata nel 2010 da una persona fisica con altri redditi compensabili ("orizzontalmente") ed individuazione di reddito imponibile.

	Perdita	Altri redditi	Reddito complessivo	Reddito imponibile	Imposta	Valore della lite
Dichiarato	- 30.000	10.000	- 20.000	0	0	-
Accertato	0	10.000	10.000	10.000	2.300 ¹	2.300 ²

- 1 Pari all'imposta calcolata sul reddito imponibile accertato con l'aliquota per scaglioni prevista per l'anno d'imposta 2010.
- 2 Il valore della lite sarà dato dalla sola maggiore imposta accertata in quanto una parte di perdita (pari a 20.000) non è stata utilizzata e non è riportabile nelle successive annualità.

Esempio E

Avviso di accertamento con recupero della perdita riportabile dichiarata nel 2010 da una persona fisica con altri redditi compensabili ed individuazione di reddito imponibile.

	Perdita	Altri redditi	Reddito complessivo	Reddito imponibile	Imposta	Valore della lite
Dichiarato	- 30.000	10.000	0 ¹	0	0	-
Accertato	0	10.000	10.000	10.000	2.300 ²	7.720 ³

- 1 La parte di perdita (20.000) non compensata nell'anno è riportabile.
- 2 Pari all'imposta calcolata sul reddito imponibile accertato con l'aliquota per scaglioni prevista per l'anno d'imposta 2010.
- 3 Pari all'imposta "virtuale" calcolata con le aliquote per scaglioni previste per l'anno d'imposta 2010 sulla somma dell'ammontare del recupero della perdita riportabile (20.000) e dell'imponibile accertato (10.000).

4.5 ATTI IRROGATIVI DI SANZIONI

In armonia con il dettato di cui all'art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92, le sanzioni devono essere computate nel valore della lite solo se il contribuente ha impugnato un atto irrogativo di sole sanzioni²².

²² Potrebbe essere il caso delle sanzioni da omessa compilazione del modulo RW, o quelle relative all'art. 11 del DLgs. 471/97, sull'omissione di comunicazioni previste dalla legge tributaria.

Per contro, le sanzioni contestate unitamente all'accertamento (siano esse collegate al tributo come quelle per dichiarazione infedele, siano esse solamente correlate ad esso come quelle concernenti la tenuta delle scritture contabili) non concorrono a formare il valore della lite²³.

Sanzioni accessorie

Un aspetto delicato riguarda gli atti irrogativi di sanzioni accessorie, come la chiusura dei locali commerciali per violazione dell'obbligo di emissione dello scontrino fiscale *ex art. 12* del DLgs. 471/97.

In tal caso, siccome l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 fa espresso riferimento al valore della causa non superiore a 20.000,00 euro, l'Agenzia delle Entrate ha optato per il carattere non reclamabile del provvedimento²⁴.

4.6 CARTELLE DI PAGAMENTO

Il ruolo è un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate, per cui, anche se ciò può essere inopportuno, è necessaria l'instaurazione del reclamo.

Per determinare il valore della lite, occorre quindi vagliare solo i ruoli emessi a titolo di imposta dall'Agenzia delle Entrate, con esclusione degli interessi, delle sanzioni e dei ruoli formati da altri enti (Agenzia delle Dogane, INPS, ecc.).

Si veda però quanto sostenuto nel successivo § 16.

4.7 ATTI DI VALORE INDETERMINABILE

Le controversie di valore indeterminabile non rientrano nell'ambito del reclamo, dato che l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 richiede espressamente che la lite sia contraddistinta da un valore²⁵.

Possono essere considerati provvedimenti con valore indeterminabile:

- l'atto di revoca delle partite IVA inattive, ma non gli atti che irrogano le sanzioni relative all'omessa richiesta di cancellazione²⁶;
- il provvedimento di diniego di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS;
- le risposte fornite a seguito dei vari interpellati previsti dall'ordinamento;
- i dinieghi di agevolazione senza contestazione di una maggiore imposta.

4.8 DINIEGO DI DEFINIZIONE DELLE LITI FISCALI PENDENTI

L'Agenzia delle Entrate esclude dal reclamo i dinieghi di definizione delle liti pendenti di cui all'art. 39 co. 12 del DL 98/2011²⁷.

5 PROCEDIMENTO

Nel caso degli atti reclamabili, prima del deposito del ricorso in Commissione tributaria, il contribuente e l'Agenzia delle Entrate devono esperire una fase amministrativa di fronte agli uffici legali delle Direzioni provinciali o regionali, strumentale all'annullamento totale/parziale dell'atto in autotutela o alla definizione della vertenza mediante mediazione.

Il reclamo deve essere proposto entro il termine per il ricorso, perciò il contribuente raggiunto da un atto reclamabile deve, entro i 60 giorni, notificare l'atto di reclamo alla Direzione provinciale o alla Direzione

²³ A meno che il ricorso non riguardi le sole sanzioni, caso in cui il contribuente ritenga fondati i recuperi a tassazione ma non dovute le sanzioni, ad esempio per obiettiva incertezza normativa (circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, § 1.3).

²⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 5.2).

²⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.3.2).

²⁶ Art. 35 co. 15-*quinquies* del DPR 633/72.

²⁷ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 5.2). Pare che la motivazione di ciò risieda nel disposto di cui all'art. 16 della L. 289/2002, richiamato dall'art. 39 co. 12 del DL 98/2011, che impone di impugnare il diniego di definizione presso il giudice cui pende la lite "principale", il che sembrerebbe incompatibile con il neointrodotta procedimento di reclamo.

regionale (in caso, ad esempio, di “grande contribuente”²⁸) dell’Agenzia delle Entrate.

Schematizzando, l’art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 prevede che, nel procedimento di reclamo:

- ricevuto l’accertamento o altro atto dall’Agenzia delle Entrate con un’imposta richiesta non superiore a 20.000,00 euro, il contribuente deve proporre reclamo, entro il termine per il ricorso;
- il reclamo, nel termine di cui sopra, va redatto e notificato con le forme previste per il ricorso alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale delle Entrate;
- il contribuente, nel reclamo, chiede l’annullamento totale/parziale dell’atto, ma può formulare altresì una proposta di mediazione;
- se, entro 90 giorni dalla notifica del reclamo, l’ufficio pone in essere un comportamento inerte o la mediazione non si conclude, decorrono, sia per il contribuente che per l’Agenzia delle Entrate, i termini per la costituzione in giudizio e il processo seguirà il suo corso, con fissazione della trattazione e discussione della causa (il contribuente, quindi, in seguito all’esito negativo del reclamo non notifica un ulteriore ricorso ma provvede subito alla costituzione in giudizio).

In assenza di indicazioni normative contrarie, all’atto della costituzione in giudizio non possono essere ampliati i motivi di ricorso, posto che questi sono già stati evidenziati nel reclamo.

Peraltro, la richiesta, eseguita in sede di reclamo, di annullamento parziale dell’atto o, più ancora, di mediazione, potrebbe avere, di fatto, effetti pregiudizievoli per il contribuente, visto che il giudice potrebbe interpretare ciò come una sorta di accettazione parziale della pretesa.

Natura giuridica del reclamo

Si potrebbe asserire che il reclamo, sino al momento in cui non scattano i termini per la costituzione in giudizio²⁹, abbia una dimensione esclusivamente amministrativa e che, quindi, con la notifica del reclamo il contenzioso non sia ancora pendente.

Al fine di sostenere la natura processuale e non amministrativa del reclamo, però, si potrebbe far leva sul fatto che il reclamo deve essere steso nelle forme del ricorso e che occorre sia osservare il termine per l’impugnazione sia conferire al difensore la procura alle liti; oltre a ciò, come detto, se la mediazione ha esito negativo il reclamo “produce gli effetti” del ricorso, con ciò intendendosi che era tale sin dal momento della notifica, nonostante il contenzioso fosse “quiescente” nelle more del procedimento di mediazione³⁰.

Tale questione, relativa alla pendenza del giudizio, non ha valenza solo teorica, siccome può avere rilievo sulla sostenibilità dell’accesso alla tutela cautelare prima del deposito del reclamo³¹, o sull’applicabilità della disciplina in tema di interruzione del processo³².

6 ATTO DI RECLAMO

Il reclamo è, in sostanza, un ricorso che contiene anche la domanda di annullamento/mediazione rivolta nei confronti dell’Agenzia delle Entrate; infatti, deve contenere tutti i requisiti previsti dall’art. 18 del DLgs. 546/92 ed essere notificato entro 60 giorni dalla notifica dell’atto.

L’atto di reclamo è, quantomeno con riferimento alla stesura, un ricorso; infatti, l’art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 rinvia ai seguenti articoli del medesimo decreto, in quanto compatibili:

²⁸ Art. 27 del DL 185/2008 convertito nella L. 2/2009.

²⁹ L’art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, solo in questo caso, prevede la conversione del reclamo in ricorso.

³⁰ Non pare che l’Agenzia delle Entrate, con la circ. 19.3.2012 n. 9, abbia preso una netta posizione sul punto, siccome emerge che a volte essa ha optato per la natura processuale dell’istituto (ad esempio ove, nel § 2.4, si evidenzia che il reclamo altro non è che una presentazione del ricorso e che è ammessa l’impugnazione congiunta di atti sia reclamabili che non), a volte per la natura amministrativa (si veda, tra gli altri, il § 10.1 sempre di detta circolare, ove si sostiene che il termine di 90 giorni entro cui la fase di mediazione deve concludersi, avendo natura extraprocessuale, non soggiace alla sospensione feriale dei termini).

³¹ Si veda il successivo § 12.

³² L’art. 40 co. 4 del DLgs. 546/92, infatti, sancisce che se uno degli eventi che comporta l’interruzione (ad esempio, il decesso del contribuente) si verifica durante il termine per la notifica del ricorso, il termine stesso è prorogato di sei mesi.

- 12 (obbligo di assistenza tecnica);
- 18 (modalità di stesura del ricorso);
- 19 (provvedimenti e autonomia degli atti impugnabili);
- 20 (modalità di notifica del ricorso);
- 21 (termine per la notifica del ricorso);
- 22 co. 4 (documenti da depositare in sede di costituzione in giudizio)³³.

In virtù di ciò, il reclamo deve, a pena di inammissibilità, contenere le indicazioni:

- della Commissione tributaria cui è (o meglio, sarà) diretto;
- del ricorrente e del suo legale rappresentante;
- della relativa residenza o sede legale;
- del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato;
- del codice fiscale;
- della Direzione provinciale/regionale nei cui confronti è proposto;
- dell'atto impugnato;
- dell'oggetto della domanda;
- dei motivi di ricorso;
- del valore della causa, necessario per delineare se l'atto rientra nella procedura di reclamo³⁴;
- del difensore, ivi inclusa la sottoscrizione³⁵.

Oltre a ciò, occorre l'indicazione:

- del codice fiscale del difensore³⁶;
- della casella PEC del difensore e della parte³⁷;
- del numero di fax del difensore³⁸.

È opportuno inserire anche eventuali recapiti diversi da quelli menzionati, come il numero di telefono e la casella di posta elettronica non certificata, in quanto consentono un rapido scambio di informazioni nella procedura di mediazione³⁹.

Per ciò che riguarda la domanda di "reclamo" vera e propria, essa altro non è che la richiesta, rivolta a questo punto sia all'Agenzia delle Entrate che alla Commissione tributaria, di annullamento totale e, in subordine, parziale dell'atto⁴⁰.

In aggiunta alle suddette indicazioni, comuni al reclamo e al ricorso, l'atto di reclamo può contenere la proposta di mediazione, con rideterminazione della pretesa.

Per quel che riguarda la notifica, essa deve avvenire:

³³ L'Agenzia delle Entrate, non a caso, afferma che la mediazione è uno strumento deflativo del contenzioso "che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale" (premessa della circ. 19.3.2012 n. 9).

³⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.4).

³⁵ Art. 18 co. 2 del DLgs. 546/92.

³⁶ Art. 125 c.p.c.

³⁷ Art. 16 co. 1-*bis* del DLgs. 546/92.

³⁸ Art. 13 co. 3-*bis* del DPR 115/2002.

³⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.4).

⁴⁰ A meno che il contribuente, prestando acquiescenza a determinati recuperi a tassazione, non intenda chiedere solo l'annullamento parziale.

- a pena di decadenza, entro il termine contemplato per il ricorso;
- mediante:
 - ufficiale giudiziario;
 - consegna diretta;
 - spedizione a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con ricevuta di ritorno⁴¹.

6.1 MOTIVI DI RICORSO

I motivi di ricorso devono essere indicati nel reclamo e, nonostante su ciò non vi siano ancora pronunce giurisprudenziali, si ritiene non possano essere integrati in un momento successivo.

Infatti, come rilevato, l'atto di reclamo è una sorta di anticipazione del ricorso, quindi occorre che il contribuente delinea, puntualmente, i motivi per cui intende censurare l'atto⁴².

Da quanto esposto emerge che il reclamo è un atto ibrido, che può contenere sia i motivi di ricorso (ovvero di annullamento dell'atto) sia la proposta di mediazione.

A nostro avviso, nessun dubbio deve sussistere sulla circostanza che la richiesta, contenuta nell'atto di reclamo e rivolta all'ente impositore, di annullamento parziale del provvedimento impositivo *ex art. 17-bis* co. 6 del DLgs. 546/92 o di mediazione ai sensi del co. 7 non comporta mai acquiescenza su determinate parti dell'atto, posto che a tal fine deve sussistere una volontà espressa del ricorrente di rinunciare alla contestazione giudiziale e non amministrativa, ovvero nelle more dell'esame del reclamo, di uno o più recuperi a tassazione.

Detto in altri termini, se il contribuente, nella parte di atto rivolta al giudice, chiede, nelle conclusioni, l'annullamento totale dell'atto e, in via subordinata, quello parziale, la richiesta del contribuente permane tale, nonostante nel ricorso/reclamo stesso sia stata manifestata la volontà di pervenire ad una mediazione, o il contribuente, estremizzando, abbia chiesto all'ufficio il solo annullamento parziale. Per contro, se nel reclamo si insiste solo ed esclusivamente per l'annullamento parziale, ciò non può essere mutato in domanda di annullamento totale nel momento in cui ci si costituisce in giudizio⁴³.

Integrazione dei motivi all'atto della costituzione in giudizio

L'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 non contiene deroghe alla disciplina dei motivi di ricorso, quindi, nel momento in cui il contribuente, in ipotesi di esito negativo del reclamo/mediazione, provvede al deposito del ricorso, dovrà depositare la copia del reclamo, senza nessuna aggiunta, specie in merito ai motivi.

Perciò, l'unico caso in cui è possibile l'integrazione dei motivi è rappresentato dal deposito di documenti non conosciuti ad opera della Direzione provinciale/regionale delle Entrate, ai sensi dell'art. 24 del DLgs. 546/92⁴⁴.

L'integrazione dei motivi deve, a nostro avviso, essere ammessa anche ove il contribuente sia reso edotto dei nuovi documenti nelle more del procedimento di reclamo, quindi prima della costituzione in giudizio.

6.2 PROPOSTA DI MEDIAZIONE

Il reclamo comprende, *in primis*, una richiesta di annullamento totale o parziale dell'atto e, in tal caso, è assimilabile ad una domanda di autotutela. Oltre a ciò, per espressa previsione dell'art. 17-*bis* co. 7 del DLgs. 546/92, esso "*può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa*".

⁴¹ Art. 20 del DLgs. 546/92.

⁴² Ovviamente, alle stesse considerazioni si deve giungere in merito alla motivazione del provvedimento reclamato, che si cristallizza con la notifica, per cui, nelle more del procedimento di reclamo, né nella successiva fase contenziosa, questa potrà essere integrata. L'impossibilità di un mutamento della motivazione a processo instaurato è opinione consolidata in giurisprudenza (si veda, per tutte, Cass. 6.2.2004 n. 2268).

⁴³ Del resto, come si evidenzierà nel successivo § 9, la copia del reclamo che viene depositata in occasione della costituzione in giudizio deve essere identica a quella notificata all'Agenzia delle Entrate.

⁴⁴ In tal caso, occorre la notifica e il deposito di un nuovo atto che integra i motivi di ricorso.

Ora, posto che il dato normativo si presenta alquanto laconico, appare possibile sostenere che la fase di mediazione potrà essere una sottospecie di accertamento con adesione, visto che può esservi la rideterminazione della pretesa.

La domanda di mediazione, come si vedrà nel successivo § 7.6, potrebbe ledere la difesa del contribuente, in quanto egli manifesterebbe, in anticipo, la volontà di pervenire ad una soluzione stragiudiziale della controversia. Per questo motivo, sarebbe opportuno, nel reclamo, chiedere la mediazione “in via subordinata” rispetto alla domanda di annullamento totale/parziale dell’atto.

6.3 INCARICO AL DIFENSORE

L’art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 rinvia, per la predisposizione dell’atto di reclamo, all’art. 12 del DLgs. 546/92, con la conseguenza che occorre inserire in calce all’atto l’incarico al difensore.

Il rinvio normativo comporta che, nonostante la fase antecedente all’eventuale costituzione in giudizio sia, in sostanza, una fase amministrativa, il contribuente sia tenuto a munirsi di difensore tecnico (esempio, dottore commercialista, avvocato, consulente del lavoro). Detto obbligo viene meno ove la causa sia di valore inferiore a 2.582,28 euro⁴⁵.

È bene che il contribuente inserisca subito nella procura al difensore la facoltà di pervenire ad una mediazione della lite. Infatti, tale potere, se non conferito espressamente, potrebbe risultare precluso, in quanto comporta una disposizione del diritto in contesa ai sensi dell’art. 84 c.p.c.⁴⁶.

Reclamo steso senza l’assistenza del difensore tecnico

In base al prevalente orientamento della giurisprudenza⁴⁷, qualora il ricorso sia sottoscritto dalla sola parte, il che si concretizza in un difetto di assistenza tecnica, il giudice non può dichiararlo subito inammissibile, ma deve invitare la parte a regolarizzare la propria posizione e, solo in caso di inottemperanza, può essere dichiarata l’inammissibilità. Un meccanismo simile, peraltro, è ora contemplato dall’art. 182 c.p.c. *post* L. 69/2009⁴⁸.

È dubbio che tale orientamento possa trovare applicazione nel reclamo, visto che l’ordine di regolarizzazione verrebbe impartito dopo il deposito del ricorso, quindi dopo che la fase di reclamo/mediazione ha avuto luogo. Per sostenere la tesi affermativa, si dovrebbe accettare che il giudice, nell’ordinare al contribuente di munirsi di difensore, ordini altresì di riesperire la fase di reclamo/mediazione, che deve necessariamente precedere l’*iter* processuale.

6.4 DOMANDA DI SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

L’atto di reclamo/mediazione può contenere la domanda, rivolta nei confronti dell’Agenzia delle Entrate, di sospensione dell’atto impugnato⁴⁹.

Ciò prende le mosse dal fatto che, secondo l’Agenzia delle Entrate, da un lato, la notifica del reclamo non sospende la riscossione, dall’altro, non sarebbe possibile invocare la tutela cautelare *ex art.* 47 del DLgs. 546/92 sino al momento di deposito del reclamo.

Da qui la necessità che il contribuente richieda la sospensione ai sensi dell’art. 2-*quater* co. 1-*bis* del DL 564/94, che contempla la possibilità di sospensione degli atti che appaiano illegittimi o infondati.

⁴⁵ Art. 12 co. 5 del DLgs. 546/92.

⁴⁶ L’Agenzia delle Entrate, nella circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 6.4), ammette che, ai soli fini della mediazione, il contribuente possa conferire l’incarico al difensore ai sensi dell’art. 63 del DPR 600/73. Per i motivi sopra esposti, comunque, è opportuno, per porsi al riparo da eccezioni di inammissibilità nella successiva ed eventuale fase processuale, conferire sempre la procura alle liti *ex art.* 83 c.p.c.

⁴⁷ Si veda, per tutte, Cass. SS.UU. 2.12.2004 n. 22601.

⁴⁸ Tale norma contempla che il giudice, rilevato un difetto di rappresentanza o di assistenza o, comunque, un vizio che comporta la nullità della procura, deve concedere alla parte un termine entro cui sanare l’irregolarità.

⁴⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.4).

La sospensione non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione, infatti:

- se la sospensione è accordata e l'ufficio annulla totalmente l'atto, non sorgono problemi;
- se la sospensione è accordata e l'ufficio annulla parzialmente l'atto, o rigetta totalmente la domanda:
 - nel caso degli accertamenti sulle imposte d'atto, le somme vengono iscritte a ruolo;
 - nel caso dei ruoli, la riscossione prosegue;
 - nel caso degli accertamenti "esecutivi" ex art. 29 del DL 78/2010, le somme sono affidate in carico ad Equitalia.

Nel successivo § 12 avremo modo di indicare il motivo per cui, a nostro avviso, il contribuente può domandare la sospensione alla Commissione tributaria sin dal momento di notifica del reclamo. Ora, è sufficiente affermare che tale forma di sospensione proviene dalla parte in causa, quindi non assicura di certo un'adeguata tutela dei diritti del contribuente.

Ad ogni modo, è bene evidenziare, nella richiesta, le ragioni per cui dall'esecuzione dell'atto potrebbe derivare un danno grave e irreparabile.

6.5 DOCUMENTI DA DEPOSITARE PRESSO LA DIREZIONE PROVINCIALE/REGIONALE DELLE ENTRATE

Il rinvio, da parte dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, all'art. 22 co. 4 dello stesso decreto comporta che, quando il contribuente consegna o spedisce alla parte reclamata il reclamo o successivamente, deve depositare anche:

- la copia del provvedimento impugnato;
- tutti i documenti comprovanti la notifica del reclamo, quindi la copia della ricevuta di spedizione e dell'avviso di ricevimento.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.6), è opportuno il deposito di tutti i documenti che il contribuente intenderebbe allegare al ricorso, in quanto i funzionari possono verificare celermente la fondatezza della domanda.

Invero, la produzione di tutti i documenti nelle more del procedimento di reclamo potrebbe ledere la difesa del contribuente, in quanto egli, in tal modo, anticipa totalmente la propria strategia processuale: per questo motivo, si ritiene che debba essere il difensore che, sulla base della fattispecie concreta, decida quali documenti depositare.

Ovviamente, la mancata produzione di documenti nelle more del procedimento di reclamo non comporta l'impossibilità di produrli in un momento successivo, sempre che vengano depositati entro 20 giorni liberi prima dell'udienza⁵⁰.

Si evidenzia che altresì nel procedimento di mediazione, così come nella successiva ed eventuale fase giurisdizionale, si verifica l'inutilizzabilità dei documenti non esibiti su specifica richiesta dei funzionari nelle pregresse fasi di verifica⁵¹.

6.6 CONCLUSIONI

Posto che il reclamo può essere considerato una sorta di ricorso anticipato, nelle conclusioni bisogna inserire, in primo luogo, la richiesta di annullamento dell'atto rivolta al giudice, oltre che la domanda di reclamo/mediazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, occorre domandare anche la condanna alle spese processuali e alla restituzione delle somme versate per effetto della riscossione frazionata.

⁵⁰ Art. 32 del DLgs. 546/92.

⁵¹ A meno che, come prevede l'art. 32 del DPR 600/73, il contribuente, nell'atto introduttivo del giudizio (quindi nel ricorso/reclamo), non sia in grado di dimostrare che, per caso fortuito/forza maggiore, i documenti non avrebbero potuto essere esibiti.

6.7 TERMINI PER LA NOTIFICA DEL RECLAMO

Il reclamo deve essere notificato entro i termini previsti per il ricorso, quindi, ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 546/92, entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento, a pena di decadenza.

Stante l'espresso richiamo dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 all'art. 21 del medesimo decreto, anche al termine per il reclamo si applicano le cause di sospensione stabilite per il ricorso, quindi:

- la sospensione feriale dei termini⁵²;
- la sospensione da istanza di adesione⁵³.

In senso favorevole all'applicabilità sia della sospensione feriale che di quella derivante dalla domanda di adesione si è espressa l'Agenzia delle Entrate⁵⁴.

Come già evidenziato, il reclamo non è incompatibile con l'accertamento con adesione. Pertanto, una volta ricevuto l'accertamento del valore non superiore a 20.000,00 euro non preceduto da invito a comparire⁵⁵, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione, con sospensione per 90 giorni del termine per il ricorso. Poi, se l'adesione ha esito negativo, occorre notificare il reclamo entro il termine comprensivo del periodo di sospensione e tentare una nuova "adesione" o "mediazione" sempre di fronte alla Direzione provinciale.

Rimessione in termini

Nulla vieta, a nostro avviso, che per la notifica del reclamo si possa chiedere la rimessione in termini *ex art.* 153 co. 2 c.p.c., ove il reclamo sia stato notificato tardivamente per caso fortuito o forza maggiore.

Dal punto di vista operativo, qualora il reclamo sia stato notificato oltre il termine consentito dalla legge, a causa, ad esempio, di un evento calamitoso, da un lato, la Direzione provinciale potrà negare l'annullamento dell'atto o la mediazione richiesta nel reclamo sostenendone l'inammissibilità per mancato rispetto dei termini, dall'altro, il giudice potrà rigettare l'eccezione di inammissibilità applicando la rimessione in termini.

6.8 LEGITTIMATO PASSIVO

L'art. 17-*bis* co. 5 del DLgs. 546/92 sancisce che il reclamo deve essere proposto nei confronti della Direzione provinciale o della Direzione regionale delle Entrate che ha emanato l'atto o non ha disposto il rimborso richiesto.

Quindi, nella maggior parte delle ipotesi, il reclamo va notificato:

- alla Direzione provinciale di domicilio fiscale del contribuente;
- alla Direzione regionale, nel caso ad esempio di "grande contribuente".

Centro operativo di Pescara

La questione è più articolata nel caso di provvedimenti di competenza del Centro operativo di Pescara: si tratta, in sostanza, delle domande di rimborso presentate dai non residenti, degli atti di attribuzione dei crediti d'imposta e di tutti gli atti di cui all'art. 28 del DL 78/2010⁵⁶.

Sulla base di quanto affermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.8):

⁵² Art. 1 della L. 742/69.

⁵³ Art. 6 del DLgs. 218/97.

⁵⁴ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 2.9).

⁵⁵ Art. 6 del DLgs. 218/97.

⁵⁶ Quest'ultima norma ha contemplato l'istituzione di apposite articolazioni dell'Agenzia delle Entrate per contrastare, *in primis*, l'evasione dei redditi di lavoro dipendente non dichiarati sulla base dell'incrocio con i dati dell'INPS. Si tratta, come indicato nel provv. Agenzia delle Entrate 28.1.2011, tra gli altri, degli accertamenti parziali automatizzati, degli avvisi di recupero dei crediti d'imposta e degli atti di revoca delle agevolazioni "prima casa".

- se l'atto è emesso dal Centro operativo di Pescara o dalla sua sede distaccata di Reggio Calabria in attuazione dell'art. 28 del DL 78/2010, il reclamo non deve essere notificato al suddetto Centro ma alla Direzione provinciale determinata con riferimento al domicilio fiscale del contribuente;
- se l'atto, emesso dal Centro operativo di Pescara, riguarda le altre materie di sua competenza come i rimborsi ai non residenti, il reclamo va notificato al Centro stesso⁵⁷.

Su tale aspetto occorre prestare la massima attenzione, posto che l'errata individuazione del legittimato passivo causa l'inammissibilità del ricorso, quindi anche del reclamo.

6.9 INAMMISSIBILITÀ DEL RICORSO/RECLAMO

Al pari di ciò che avviene per il ricorso, il reclamo può essere dichiarato inammissibile dalla Commissione tributaria, ad esempio ove vengano a mancare i requisiti di cui all'art. 18 del DLgs. 546/92.

Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate⁵⁸ afferma, da un lato, che la presenza di una causa di inammissibilità del ricorso possa, in un certo senso, inibire la mediazione, anche se, eventualmente, la domanda può essere trattata alla stregua di una richiesta di autotutela, dall'altro, che il contribuente, rilevata la presenza di una causa di inammissibilità, può porvi rimedio o nelle more del procedimento di mediazione o, "se ammesso", anche dopo la costituzione in giudizio.

La locuzione "se ammesso" non appare ben chiara, ma si è dell'avviso che su tale possibilità i difensori non debbano fare affidamento. In altre parole, se si opta per la tesi che identifica il reclamo come atto avente natura amministrativa, sarebbe possibile affermare che anche nelle more della costituzione in giudizio sia possibile "sanare" la causa di inammissibilità, ma ciò comunque non può essere sostenuto, per varie ragioni.

In primo luogo, a nostro avviso il reclamo ha natura processuale, quindi la causa di inammissibilità, come detto da Cass. 31.3.2008 n. 8234, deve essere sanata mediante la notifica di un secondo ricorso/reclamo entro i termini per la sua proposizione. Oltre a tale circostanza, quand'anche si accettasse la tesi della natura non processuale del reclamo, la stessa circolare conferma che opera l'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92, con inammissibilità derivante dalla difformità tra reclamo depositato in Commissione e reclamo notificato alla controparte.

Allora, il tutto induce a ritenere che il contribuente, rilevata una causa di inammissibilità come la mancata indicazione dell'atto reclamato o la mancata sottoscrizione, debba porvi rimedio entro i consueti termini per la notifica del ricorso⁵⁹.

7 MEDIAZIONE

La mediazione consiste in una definizione stragiudiziale della controversia, ove la pretesa può essere diminuita. Se tale fase ha esito positivo, le somme possono essere versate in forma rateale e le sanzioni si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione.

La finalità principale del reclamo, almeno nelle intenzioni del legislatore, sembra quella di pervenire ad una mediazione tra Agenzia delle Entrate e contribuente.

⁵⁷ Infatti, l'art. 10 del DLgs. 546/92 prevede che, ove l'atto sia emesso da una delle articolazioni dell'Agenzia delle Entrate aventi competenza su tutto o parte del territorio nazionale, la legittimazione permane in capo all'ufficio cui spettano le attribuzioni sul rapporto controverso, come avveniva all'epoca dei Centri di servizio (il suddetto provvedimento del 28.1.2011 ha individuato nel Centro operativo di Pescara e nella sua sede distaccata di Reggio Calabria le articolazioni appena richiamate). Nel caso, invece, delle altre competenze del Centro operativo, quindi quelle "storiche" come i rimborsi ai non residenti, la legittimazione processuale permane in capo al Centro, come previsto sempre dal citato provvedimento del 28.1.2011.

⁵⁸ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 5.2).

⁵⁹ Si pensi al seguente esempio. Un contribuente notifica atto di reclamo avente ad oggetto un accertamento per imposta di registro del valore di 15.000,00 euro. Dopo la notifica del reclamo, egli si accorge che manca la sottoscrizione del ricorso/reclamo. Per questo motivo, non essendo ancora scaduti i 60 giorni dalla notifica del provvedimento reclamato, egli notifica un ulteriore atto di reclamo munito di sottoscrizione. In tal caso, nessuna eccezione di inammissibilità può essere opposta, né in fase di mediazione né nel momento in cui ci si costituisce in giudizio.

È chiaro che l'accordo si può raggiungere nelle ipotesi di accertamenti caratterizzati da opinabilità, come quelli da studi di settore, da "reddittometro" o fondati sulle indagini bancarie.

Minori possibilità di esito positivo della mediazione esistono, invece, per le cause su atti liquidatori, come le cartelle di pagamento e alcuni avvisi di liquidazione emessi in tema di imposte d'atto.

Il fatto che la parte, prima della notifica del reclamo, abbia già tentato di definire la vertenza mediante adesione è un ostacolo, almeno psicologico, alla mediazione. D'altro canto, essa rimane possibile ove l'adesione, ad esempio in quanto l'accertamento è stato preceduto da un invito a comparire, non poteva essere esperita all'atto della ricezione del provvedimento⁶⁰.

Dal punto di vista procedimentale, la mediazione può scaturire:

- da una proposta del contribuente contenuta nell'atto di reclamo;
- da una controproposta dell'ufficio (necessaria).

Infatti, l'art. 17-*bis* co. 8 del DLgs. 546/92 stabilisce che il reclamato, "*se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, nè l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa*".

Non pare che la mancata controproposta di mediazione possa avere effetti processuali pregiudizievoli per l'Agenzia delle Entrate.

L'invito che l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente non è soggetto a forme particolari, quindi è possibile anche l'utilizzo della posta elettronica non certificata⁶¹.

Ove il contribuente non si presentasse alla data fissata per la mediazione, nel verbale viene dato atto di tale circostanza e ciò può avere riflesso ai fini della condanna alle spese⁶².

Se il contribuente intende aderire alla mediazione, l'adesione medesima deve esprimere la chiara ed univoca volontà di accettare integralmente il contenuto della proposta, e ciò non si verifica se "*l'adesione contenga elementi ulteriori rispetto a quanto indicato nella proposta*"⁶³.

Gli atti relativi all'esito della mediazione non sono impugnabili, in quanto il contribuente, se ritiene, ben può decidere di non stipulare la mediazione e di costituirsi successivamente in giudizio. Detti provvedimenti possono essere notificati sia ai sensi dell'art. 60 del DPR 600/73 sia mediante PEC⁶⁴.

7.1 "STRUTTURA" DEMANDATA ALLO SVOLGIMENTO DELLA MEDIAZIONE

Il reclamo e la mediazione sono gestiti da "*apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*"⁶⁵.

La circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 5.1) dell'Agenzia delle Entrate ha indicato che le "strutture autonome" sono gli uffici legali delle Direzioni provinciali, nonché le analoghe strutture incardinate presso le Direzioni regionali e il Centro operativo di Pescara⁶⁶.

7.2 ESAME DELLA DOMANDA DI MEDIAZIONE

Nella circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 5.4) sono illustrati i criteri che gli uffici devono osservare per definire la vertenza tramite mediazione, i quali, in base al dato normativo, sono:

⁶⁰ Art. 6 del DLgs. 218/97.

⁶¹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 6.1).

⁶² Si veda il successivo § 14.

⁶³ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 6.3).

⁶⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 9).

⁶⁵ Art. 17-*bis* co. 5 del DLgs. 546/92.

⁶⁶ Si ritiene che tali strutture non possano essere dotate dei requisiti di imparzialità e di indipendenza necessari per la fase di mediazione, in quanto sempre appartenenti all'Agenzia delle Entrate.

- l'incertezza della questione controversa;
- il grado di sostenibilità della pretesa;
- l'economicità dell'azione amministrativa.

Il primo parametro per vagliare la definibilità mediante mediazione è la presenza di giurisprudenza di legittimità sull'argomento; sul punto, la circolare richiama l'art. 360-*bis* co. 1 n. 1 c.p.c., ove si afferma che il ricorso per Cassazione può essere dichiarato inammissibile quando il provvedimento impugnato ha deciso in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e non vi siano ragioni per un mutamento di indirizzo. Pertanto, è possibile individuare una "certezza" *"rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte"*.

Ove non siano presenti decisioni della Suprema Corte sul punto, né documenti di prassi, la mediazione può essere motivata sulla base della presenza di orientamenti delle Commissioni tributarie⁶⁷.

Per quel che riguarda la sostenibilità della pretesa, si vaglia anche la giurisprudenza di merito nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio interessato, sempre considerando il tutto alla luce della giurisprudenza di Cassazione.

Sull'economicità, si considera altresì l'eventuale condanna alle spese, nonché l'impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi.

7.3 APPLICABILITÀ DELLA NORMATIVA IN TEMA DI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Per effetto dell'art. 17-*bis* co. 8 del DLgs. 546/92, nel caso di mediazione si applica la normativa prevista in tema di conciliazione giudiziale, in quanto compatibile, contenuta nell'art. 48 del medesimo decreto.

L'effetto più importante del suddetto rinvio consiste nella riduzione, in caso di avvenuta mediazione, delle sanzioni amministrative, che si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione⁶⁸.

Inoltre, ai versamenti delle somme che scaturiscono dalla mediazione è estesa, del pari, la disciplina contemplata per la conciliazione giudiziale.

Peraltro, il rinvio all'art. 48 del DLgs. 546/92 opera per entrambe le tipologie di mediazione, quindi sia per quella proveniente dal contribuente sia per la controproposta dell'ufficio⁶⁹.

7.3.1 Versamenti

Per quel che riguarda i versamenti:

- al pari di quanto avviene per la conciliazione giudiziale, essi devono avvenire mediante il modello F24⁷⁰, con l'utilizzo dei codici tributo che l'Agenzia delle Entrate provvederà ad istituire con apposite risoluzioni⁷¹;
- gli importi possono essere versati ratealmente, ma:
 - le rate, essendo di fatto le somme inferiori a 50.000,00 euro, non possono essere più di otto trimestrali⁷²;
 - se il contribuente ha presentato un "reclamo cumulativo" (unico atto di reclamo proposto avverso più atti reclamabili), *"l'importo rilevante ai fini della rateizzazione è quello riferito a ciascun atto"*

⁶⁷ È comunque esclusa la possibilità di mediazione ove la giurisprudenza abbia manifestato un orientamento contrario ai documenti di prassi.

⁶⁸ Art. 48 co. 6 del DLgs. 546/92.

⁶⁹ Ciò lo si deduce implicitamente dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 9).

⁷⁰ Come espressamente stabilito dal provv. Agenzia delle Entrate 22.3.2012.

⁷¹ È ammessa la compensazione con crediti disponibili ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

⁷² L'art. 48 co. 3 del DLgs. 546/92 prevede il pagamento in dodici rate trimestrali anziché in otto solo se gli importi sono superiori a 50.000,00 euro.

oggetto di mediazione e non quello (anche superiore a 50.000 euro) complessivamente dovuto in base a un accordo che abbia ad oggetto una pluralità di atti”;

- non è mai necessaria la prestazione della garanzia;
- se il contribuente, per effetto della riscossione frazionata, avesse già corrisposto alcune somme, queste si scomputano dagli importi dovuti per effetto della mediazione⁷³;
- nonostante ciò non sia stato affermato nella circolare 19.3.2012 n. 9, se le somme già versate per effetto della riscossione frazionata eccedono quelle dovute per effetto della mediazione, al contribuente dovrebbe spettare il rimborso, come nel caso della conciliazione giudiziale⁷⁴.

Versamenti eseguiti con lieve ritardo

Qualora le somme versate siano lievemente inferiori a quelle dovute per errore del contribuente, se questi sana l'errore anche oltre il termine di legge, l'ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, e lo stesso discorso vale per il breve ritardo nel pagamento⁷⁵.

7.3.2 Termine per i versamenti

Una volta che le parti sono pervenute ad un accordo, questo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute⁷⁶.

Entro venti giorni dall'accordo, il contribuente deve eseguire il totale, ovvero la prima rata, dei versamenti dovuti⁷⁷.

Di norma, la circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 6.3) individua il momento di formazione dell'accordo con la sottoscrizione dell'atto che contiene la rideterminazione degli importi dovuti per effetto della mediazione.

Sul lato strettamente operativo, la circolare evidenzia che:

- se nel reclamo è contenuta la domanda di mediazione completa della rideterminazione delle somme, se l'ufficio la accoglie, invita il contribuente a sottoscrivere l'accordo nel modo che risulta più celere ed efficace, senza particolari formalità;
- se il contribuente non richiede la mediazione, l'ufficio formula la controproposta, completa della rideterminazione della pretesa, in modo da consentire al contribuente di contattare celermente il funzionario responsabile, per la sottoscrizione dell'accordo o per avviare un contraddittorio su detta proposta;
- nelle altre ipotesi in cui sia possibile esperire la mediazione, l'ufficio invita il contribuente al contraddittorio⁷⁸.

Alla luce di ciò, il termine di 20 giorni entro cui deve avvenire il pagamento decorre:

- dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che lo ha sottoscritto, quando la proposta è stata formulata dall'ufficio;
- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'ufficio, se la proposta era contenuta nella domanda di mediazione del contribuente⁷⁹.

⁷³ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 7).

⁷⁴ L'affermazione prende le mosse dal rinvio effettuato all'art. 48 del DLgs. 546/92. Quest'ultima norma, infatti, a seguito delle modifiche apportate dal DLgs. 218/97, non contiene più la locuzione: *“la conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore”*.

⁷⁵ La circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 7.1) fa riferimento al concetto di *“errore scusabile”* ex art. 16 della L. 289/2002.

⁷⁶ Art. 48 co. 3 del DLgs. 546/92.

⁷⁷ Art. 48 co. 3 e 3-bis del DLgs. 546/92.

⁷⁸ Il verbale di contraddittorio può essere sottoscritto sia dalla parte che dal difensore munito di procura speciale, oltre che, ovviamente, dal dirigente o dal funzionario delegato.

⁷⁹ Infatti, la sottoscrizione delle parti può avvenire anche in momenti successivi: *“in quest'ultimo caso, per la data di conclusione dell'accordo occorre fare riferimento al momento dell'ultima sottoscrizione”*.

7.3.3 Omessi versamenti

Un ulteriore problema riguarda il mancato pagamento delle somme ad opera del contribuente.

Se la violazione concerne la totalità degli importi o la prima rata, la mediazione, come prevede l'art. 48 del DLgs. 546/92, non si perfeziona, quindi il contribuente può provvedere alla costituzione in giudizio, ferma restando la necessità di rispetto del relativo termine, da computarsi con riferimento alla scadenza dei 90 giorni dalla notifica del reclamo (si veda il successivo § 9)⁸⁰.

Qualora, invece, l'omissione riguardi rate successive alla prima non sanate entro il termine della rata successiva, la mediazione si sarebbe già perfezionata e trova applicazione il sistema sanzionatorio di cui all'art. 48 co. 3-*bis* del DLgs. 546/92 (irrogazione di una sanzione del 60% sulle intere somme residue dovute a titolo di tributo)⁸¹.

7.4 MEDIAZIONE PARZIALE

In ipotesi eccezionali e in presenza di specifiche ragioni, può essere ammessa la mediazione parziale⁸².

L'eccezionalità della mediazione parziale risiede nel fatto che, di norma, tale istituto è strumentale ad evitare *in toto* la fase contenziosa, cosa che, in questa ipotesi, non si verifica, siccome il contribuente, per la parte di lite "non mediata", ben potrebbe depositare il ricorso.

7.5 MEDIAZIONE "A ZERO"

Nel caso in cui non vi siano margini per la riduzione della pretesa, come affermato in tema di conciliazione giudiziale nella C.M. 18.12.96 n. 291, è possibile pervenire ad una mediazione che confermi integralmente quanto richiesto. In questo caso, la mediazione sarebbe strumentale alla sola riduzione delle sanzioni⁸³.

Comunque, nella circolare si specifica che la mediazione "a zero" non può avvenire ove la riduzione delle sanzioni derivante dalla mediazione sia superiore a quella che sarebbe spettata al contribuente se avesse optato per altre forme definitive contemplate dall'ordinamento. Tale circostanza, precisa la circolare, si verifica ad esempio nel caso di cartelle di pagamento derivanti da controlli formali delle dichiarazioni, per le quali si veda il seguente esempio.

Esempio

Un contribuente riceve un "avviso bonario" derivante da controllo formale della dichiarazione *ex art. 36-ter* del DPR 600/73.

La pretesa si fonda sul disconoscimento di detrazioni d'imposta per spese mediche; il contribuente non può confutare la pretesa, siccome non è in possesso della documentazione giustificativa della detrazione.

Il funzionario dell'Agenzia delle Entrate rende edotto il contribuente che, se versa le somme (per l'intero o la prima rata, in caso di rateizzazione) entro 30 giorni dalla ricezione dell'avviso, ha diritto di fruire della riduzione delle sanzioni da omesso versamento (30%) a due terzi (20%), come prevede l'art. 3 del DLgs. 462/97.

Il contribuente non aderisce a tale proposta, le somme vengono iscritte a ruolo e la cartella di pagamento viene notificata, con le suddette sanzioni del 30% in misura piena.

Siccome il valore della lite non supera i 20.000,00 euro, il contribuente notifica reclamo.

In tal caso:

- non è possibile, visti i fatti di causa (mancato possesso dei documenti che certificano il diritto alla detrazione), che il reclamo venga accolto, nemmeno in parte;
- non è configurabile che la mediazione si chiuda "a zero", poiché "*il pagamento entro 30 giorni dalla comunicazione di irregolarità comporterebbe una sanzione pari al 20 per cento, mentre la riduzione conseguente alla mediazione sull'iscrizione a ruolo comporterebbe una sanzione pari al 12 per cento*"⁸⁴.

⁸⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 7.2).

⁸¹ Dette sanzioni verranno irrogate unitamente alla cartella di pagamento che porta a riscossione la totalità degli importi ancora dovuti.

⁸² Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 6).

⁸³ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 6.2).

7.6 DATI EMERGENTI DALLA MEDIAZIONE (INUTILIZZABILITÀ)

La necessaria fase di mediazione potrebbe compromettere la difesa del contribuente nella successiva fase contenziosa, siccome egli, avendo già inserito nel reclamo una proposta di mediazione, ha, di fatto, manifestato l'intenzione di definire la lite in via stragiudiziale.

In altri termini, il contribuente, proponendo la mediazione, dimostra di ritenere fondati uno o più recuperi a tassazione, o in parte verosimile il ragionamento presuntivo dell'ufficio.

Per mitigare, almeno in parte, tale circostanza, si potrebbe optare per l'applicabilità dell'art. 10 co. 1 del DLgs. 4.3.2010 n. 28, norma dettata per la mediazione civile. In detta sede, infatti, è previsto che *“le dichiarazioni rese o le informazioni acquisite nel corso del procedimento di mediazione non possono essere utilizzate nel giudizio avente il medesimo oggetto anche parziale, iniziato, riassunto o proseguito dopo l'insuccesso della mediazione, salvo consenso della parte dichiarante o dalla quale provengono le informazioni”*.

Vale la pena di rammentare che, nonostante il reclamo/ricorso contenga sia la domanda di caducazione del provvedimento sia la proposta di mediazione, il giudice tributario, investito del ricorso (in caso di esito negativo del reclamo, si ricorda che questo, a tutti gli effetti, si converte in ricorso), non dovrebbe minimamente considerare i motivi che hanno spinto la parte a chiedere la mediazione.

7.7 EFFETTI PENALI

La mediazione non ha effetti sul processo penale, dal momento che quest'ultimo continua il suo corso, né può essere considerata una confessione del contribuente.

Ciò premesso, l'avvenuta mediazione integra gli estremi della circostanza attenuante di cui all'art. 13 del DLgs. 74/2000, secondo cui le pene previste per i reati fiscali sono diminuite sino ad un terzo se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono estinti mediante pagamento, *“anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”*⁸⁵.

8 MANCATA PRESENTAZIONE DEL RECLAMO

L'omessa presentazione del reclamo comporta l'inammissibilità del ricorso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

Se il contribuente, in costanza dei presupposti di legge, omette di presentare il reclamo, il ricorso è inammissibile e, di conseguenza, l'atto diviene definitivo e non più contestabile in momenti successivi⁸⁶.

L'inammissibilità, come di consueto, è rilevabile anche d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo⁸⁷. È quindi importante che i difensori prestino la massima attenzione nella delineazione degli atti reclamabili, posto che il mancato reclamo ha, come visto, effetti irreversibili.

Inoltre, la questione si complica in quanto la procedura ordinaria e quella di reclamo si differenziano, sul lato temporale, in merito al momento entro cui deve avvenire la costituzione in giudizio, il cui mancato rispetto, del pari, conduce all'inammissibilità del ricorso *ex art. 22 del DLgs. 546/92*⁸⁸.

⁸⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 6.2).

⁸⁵ Tanto premesso, è chiaro che, in molti casi, le ipotesi che, in sede fiscale, possono dare luogo alla mediazione non hanno rilievo penale, in ragione del fatto che essa concerne solo le cause su atti di valore non superiore a 20.000,00 euro, il che comporta, sul versante penale, il mancato superamento della soglia di punibilità contemplata, ad esempio, per il delitto di dichiarazione infedele (art. 4 del DLgs. 74/2000). Per contro, il problema può rilevare per le fattispecie criminose prive di soglia, come l'utilizzo in dichiarazione di fatture inesistenti (art. 2 del DLgs. 74/2000).

⁸⁶ Art. 17-*bis* co. 2 del DLgs. 546/92.

⁸⁷ Per ciò che concerne il versante procedurale, nulla muta rispetto al procedimento ordinario. Se il contribuente omette il reclamo e propone immediatamente ricorso, questo sarà dichiarato inammissibile o dal presidente con decreto o in udienza con sentenza. Il contribuente, a seconda delle ipotesi, ove ritenga invece l'atto non reclamabile e quindi il ricorso ammissibile, dovrà presentare reclamo *ex art. 28 del DLgs. 546/92* o appellare la sentenza.

Esemplificando, qualora il contribuente nutra dubbi sulla reclamabilità di un atto, è difficile suggerire una condotta da tenere, in quanto:

- se egli opta per la reclamabilità dell'atto, notifica il reclamo e instaura la fase di mediazione con gli uffici, ma se l'atto viene ritenuto non reclamabile saranno già spirati i trenta giorni per la costituzione in giudizio, con conseguente inammissibilità del ricorso;
- se egli opta per la non reclamabilità dell'atto, notifica direttamente il ricorso e, ove il giudice fosse di diverso avviso, dichiarerebbe l'inammissibilità⁸⁹.

In ragione di quanto esposto, sarebbe opportuno che le Commissioni tributarie, ad esempio in ipotesi di costituzione in giudizio tardiva derivante dall'errata interpretazione delle norme che disciplinano il neointrodotta reclamo, facciano uso della rimessione in termini *ex art. 153 co. 2 c.p.c.*

Esempio

Un contribuente riceve una cartella di pagamento relativa a ruoli emessi dall'Agenzia delle Entrate, sia a titolo di imposta che di sanzione. I ruoli sono relativi a imposte derivanti da liquidazione automatica e a precedenti atti irrogativi di sole sanzioni, nella specie per omessa compilazione del modulo RW.

Egli, ritenendo incerta la necessità di reclamo per i ruoli relativi alle sanzioni (si tratta di ruolo relativo ad atti irrogativi di sole sanzioni, quindi, se il contribuente avesse proposto ricorso contro tale atto, il reclamo, fermo restando il requisito di valore, sarebbe stato necessario, si veda il precedente § 4.5), si rivolge al proprio dottore commercialista.

Preso atto di tale incertezza, il difensore, al fine di evitare potenziali inammissibilità, notifica:

- il reclamo alla Direzione provinciale, come prevede l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92;
- il ricorso sempre alla Direzione provinciale, provvedendo alla costituzione in giudizio⁹⁰.

In questo caso:

- se l'atto viene ritenuto reclamabile, il ricorso viene dichiarato improcedibile, ma l'azione non è persa in quanto il reclamo è stato notificato e il procedimento di mediazione segue il suo corso;
- se l'atto viene ritenuto non reclamabile, il ricorso è stato proposto e il processo seguirà il suo corso senza alcuna inammissibilità stante il carattere tempestivo della costituzione in giudizio, mentre l'atto di reclamo, non essendo a questo punto più necessario, perderà di rilievo.

9 COSTITUZIONE IN GIUDIZIO

Se la fase di reclamo/mediazione ha esito negativo o il reclamo non è accolto, scattano i termini per la costituzione in giudizio sia per il contribuente che per l'Agenzia delle Entrate.

⁸⁸ L'art. 22 del DLgs. 546/92 impone che il contribuente debba provvedere alla costituzione in giudizio entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, a pena di inammissibilità. L'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, dal canto suo, sancisce che i termini per la costituzione in giudizio, nel caso del reclamo, decorrono dallo spirare del novantesimo giorno dalla notifica del reclamo (in caso di mancata risposta) o dalla notifica del diniego o dell'accoglimento parziale.

⁸⁹ Nonostante, a seguito della circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, siano stati chiariti vari aspetti concernenti sia gli atti reclamabili sia la quantificazione del valore della lite, è sempre bene rammentare gli effetti che comporta l'omessa presentazione del reclamo. Nella prassi, è comunque possibile che si verifichino situazioni in cui la necessità del reclamo sia dubbia, e tale eventualità è ammessa nella stessa circolare al § 5.2, secondo cui ove la domanda di mediazione sia improponibile in quanto l'atto non è reclamabile, "*i termini per la costituzione in giudizio si computano nei modi ordinari previsti dall'art. 22 del medesimo decreto*".

⁹⁰ Invero, in tal caso sarebbe sufficiente notificare l'atto di reclamo e costituirsi entro i trenta giorni, "coltivando" comunque la fase di mediazione. Applicando il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, il reclamo contiene tutti gli elementi del ricorso, quindi la formazione, nell'esempio riportato, di un ricorso e di un reclamo appare dettata da mere esigenze cautelative.

Se la fase di mediazione ha esito negativo, il contribuente non deve formare un ulteriore ricorso, in quanto il reclamo stesso diviene tale. Pertanto, nel momento in cui le parti non trovano un accordo, decorrono i termini per la costituzione in giudizio sia del ricorrente sia del resistente.

L'art. 17-*bis* co. 9 del DLgs. 546/92 stabilisce che il termine per la costituzione in giudizio decorre:

- spirati 90 giorni dalla data di notifica del reclamo, se entro detta data non sia stato notificato l'accoglimento del reclamo stesso o non sia stata conclusa la mediazione;
- dal giorno in cui il contribuente ha ricevuto il diniego dall'Agenzia delle Entrate, se anteriore al momento di cui al punto precedente;
- dalla data di ricezione dell'atto di accoglimento parziale del reclamo⁹¹.

È molto importante delineare il momento da cui decorre il termine per la costituzione in giudizio del contribuente, il cui mancato rispetto, come prevede l'art. 22 del DLgs. 546/92, conduce all'inammissibilità del ricorso, a differenza di ciò che avviene per il resistente.

In applicazione dei principi generali in tema di notifica, i termini dovrebbero decorrere:

- in caso di inerzia dell'ufficio, decorsi 90 giorni computati dal momento in cui questi ha ricevuto il reclamo;
- in caso di notifica del diniego o dell'accoglimento parziale, dal giorno di ricezione dell'atto ad opera del contribuente⁹².

Tanto premesso, è sempre bene adottare una condotta cautelativa, specie alla luce degli irreversibili effetti che il deposito tardivo del ricorso comporterebbe, quindi il *dies a quo* per la costituzione in giudizio dovrebbe essere conteggiato:

- dal decorso dei 90 giorni computato dalla data di notifica del reclamo (consegna diretta/spedizione), in caso di inerzia dell'ufficio;
- dalla data di notifica dell'atto di diniego o di accoglimento parziale del reclamo (consegna al messo notificatore/spedizione), nelle altre due ipotesi⁹³.

Nel caso in cui il contribuente abbia proposto, mediante unico atto, impugnazione avverso atti reclamabili e non, si veda il precedente § 4.2; per il caso dell'impugnazione contestuale del ruolo e della cartella di pagamento, si veda il successivo § 16.

9.1 DOCUMENTI DA DEPOSITARE

Nulla muta in merito agli adempimenti da effettuare in occasione della costituzione in giudizio, perciò occorre depositare, tra l'altro, la copia dell'atto impugnato, i documenti che dimostrano l'avvenuta notifica del reclamo, la nota di iscrizione a ruolo e, infine, ogni documento che si ritiene necessario⁹⁴.

⁹¹ Si rammenta che il termine per la costituzione in giudizio del contribuente è di 30 giorni (art. 22 del DLgs. 546/92) mentre quello per il resistente è di 60 giorni (art. 23 del DLgs. 546/92). Rimane applicabile la sospensione feriale dei termini (art. 1 della L. 742/69) per il termine relativo alla costituzione in giudizio, mentre essa non opera con riferimento al termine di 90 giorni, avendo natura esclusivamente amministrativa (circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, § 2.9). Invero, vi potrebbe essere spazio per una diversa interpretazione, prendente le mosse dalla natura giurisdizionale di tutto il procedimento di reclamo/mediazione.

⁹² La circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 3.2) afferma che, qualora il contribuente riceva il diniego successivamente al decorso di 90 giorni, il termine va computato sempre dal giorno successivo a quello di compimento dei 90 giorni.

⁹³ Per contro, ove il reclamo venisse depositato in Commissione prima del decorso del termine di legge, esso sarebbe temporaneamente improcedibile.

⁹⁴ Art. 22 del DLgs. 546/92.

9.2 CONFORMITÀ TRA COPIA DEPOSITATA IN COMMISSIONE E COPIA NOTIFICATA ALL'UFFICIO

Per ciò che concerne l'atto di reclamo, si ritiene, in assenza di una disposizione contraria, che operi l'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92, quindi l'atto di reclamo/ricorso depositato in segreteria, deve, a pena di inammissibilità, essere identico a quello notificato all'Agenzia delle Entrate⁹⁵.

10 PROSECUZIONE DEL PROCESSO

Successivamente al deposito del ricorso, il processo prosegue mediante le forme ordinarie, ma non è più ammessa la conciliazione giudiziale.

Una volta che il contribuente abbia provveduto al deposito del reclamo presso la segreteria della Commissione tributaria, il processo segue il suo corso, secondo gli schemi ordinari.

Pertanto, il reclamo viene iscritto a ruolo, il presidente lo esamina e, se non vi sono cause di inammissibilità manifeste, fissa l'udienza di discussione.

10.1 INAPPLICABILITÀ DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Il legislatore, per motivi di ordine sistematico, ha deciso di inibire la conciliazione giudiziale nelle cause reclamabili, quindi, successivamente al deposito del ricorso, non è possibile produrre alcuna istanza di conciliazione giudiziale.

Del resto, le parti hanno avuto la possibilità di definire la vertenza tramite mediazione beneficiando della riduzione delle sanzioni prevista per la conciliazione giudiziale.

10.2 ACCOGLIMENTO PARZIALE DEL RECLAMO

La Direzione provinciale/regionale delle Entrate potrebbe decidere di accogliere il reclamo solo in parte, e, conseguentemente, di procedere ad un annullamento parziale dell'atto.

In tal caso, come del resto prevede implicitamente l'art. 17-*bis* co. 9 del DLgs. 546/92, il processo, se il contribuente ritiene, prosegue in merito alla parte di atto non annullata.

Non vi sono questioni in merito a tale fattispecie, analoga alla situazione in cui l'ente, a processo instaurato, annulla in parte il provvedimento⁹⁶.

10.3 ACQUIESCENZA

È difficile sostenere che il contribuente, nel momento in cui riceve l'atto di accoglimento parziale del reclamo (ossia un'autotutela in diminuzione) possa fruire dell'acquiescenza *ex art. 15* del DLgs. 218/97, beneficiando della riduzione delle sanzioni a un terzo o un sesto dell'irrogato con riferimento agli importi rideterminati.

Infatti, l'acquiescenza postula il versamento delle somme entro il termine per il ricorso e la rinuncia a quest'ultimo.

Quanto esposto è confermato dall'Agenzia delle Entrate, siccome la scelta circa la fruizione dell'acquiescenza o della mediazione, con rischio eventuale di dover affrontare il contenzioso, va effettuata alla ricezione dell'atto impositivo⁹⁷.

11 RISCOSSIONE IN PENDENZA DI GIUDIZIO

La notifica del reclamo, secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, non sospende la riscossione, che continua in base alle varie norme in tema di riscossione in pendenza di giudizio.

⁹⁵ In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate (circ. 19.3.2012 n. 9, § 2.4).

⁹⁶ Il giudice, quindi, esamina nel merito la parte di atto non annullata.

⁹⁷ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 6.2).

Né l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, né il DPR 602/73, contengono norme relative al coordinamento tra riscossione in pendenza di giudizio e reclamo, pertanto, almeno sino alle prime pronunce della giurisprudenza, occorre prospettare soluzioni ispirate alla *ratio legis*.

Quindi, salvo quanto si esporrà, rimane fermo che, ad esempio per gli accertamenti IVA, in presenza di reclamo può essere riscosso il terzo delle imposte contestate, *ex art.* 15 del DPR 602/73.

Si premette che le varie tesi che possono essere sostenute dipendono dalla natura (amministrativa o processuale) che si intende attribuire al reclamo, e non possono che essere differenziate alla luce dei diversi atti reclamabili.

Tanto premesso, nessun problema si porrebbe se si accogliesse la tesi secondo cui, nelle more del procedimento di reclamo, ovvero sino a quando non scattano i termini per la costituzione in giudizio (momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso), nessuna riscossione potrebbe essere avviata. Ciò prende le mosse dal fatto che la fase di reclamo/mediazione è, dal punto di vista strutturale, incompatibile con la prosecuzione della riscossione, visto che è funzionale alla definizione della lite⁹⁸.

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 4), ha comunque affermato che, ai fini del versamento delle somme, il reclamo ha valore di ricorso e la sua notifica non comporta alcun tipo di sospensione delle attività esecutive o cautelari.

Le affermazioni relative ai nessi tra riscossione in pendenza di giudizio e reclamo devono essere vagliate inoltre alla luce di quanto si sosterrà nel successivo § 12, in merito al momento in cui può essere domandata la c.d. "sospensiva" al giudice.

11.1 ACCERTAMENTI "ESECUTIVI"

Nel sistema degli accertamenti "esecutivi" (in vigore dagli atti emessi dall'1.10.2011 relativi a imposte sui redditi/IRAP/IVA), il contribuente deve, *ex art.* 29 del DL 78/2010, versare le somme entro il termine per il ricorso. In caso di inadempienza, queste vengono affidate ad Equitalia decorsi 30 giorni dal termine per il pagamento, quindi 90 giorni dalla notifica dell'accertamento.

Nel momento in cui Equitalia riceve l'affidamento delle somme da riscuotere, possono essere avviate le azioni cautelari, ovviamente in costanza dei presupposti di legge⁹⁹, mentre per il pignoramento occorre attendere ulteriori 180 giorni.

In base ad una prima impostazione, il reclamo è in sostanza un ricorso, pertanto il contribuente deve versare le somme entro il termine per la sua presentazione¹⁰⁰.

Ove non lo facesse, i crediti verrebbero affidati ad Equitalia, con tutte le conseguenze che ciò comporta.

Qualora si adottasse una diversa impostazione, le somme non andrebbero corrisposte sino al momento in cui la mediazione ha esito negativo o sino al decorso di 90 giorni dalla notifica del reclamo: l'assunto prende le mosse dal fatto che, sino ai suddetti momenti, il reclamo rimane un atto avente natura amministrativa. In altri termini, se, in base all'art. 29 del DL 78/2010, il contribuente deve versare entro il termine per il ricorso, tale termine non coincide con la notifica del reclamo (che non è un ricorso) ma con il momento in cui esso "produce gli effetti" del ricorso¹⁰¹.

⁹⁸ Questa impostazione potrebbe essere avvalorata dal fatto che nella definizione delle liti pendenti (sia in occasione dell'art. 16 della L. 289/2002 che dell'art. 39 co. 12 del DL 98/2011), nonostante nessuna norma avesse prescritto la sospensione delle attività di riscossione, le varie circolari dell'Agenzia delle Entrate l'avevano contemplata, evidenziando che, nelle more del procedimento per la definizione, la riscossione sarebbe stata bloccata.

⁹⁹ Ad esempio, l'ipoteca esattoriale, ai sensi dell'art. 77 del DPR 602/73, non può essere disposta per debiti nel complesso inferiori a 20.000,00 euro.

¹⁰⁰ Implicitamente in questo senso, la circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 4).

¹⁰¹ Allora, non si avrebbero problemi in caso di accoglimento totale del reclamo (nessuna somma dovrebbe essere versata) o di mediazione (si applicano, per i versamenti, le disposizioni dell'art. 48 del DLgs. 546/92). Però, ove l'Agenzia non accolga o accolga in parte il reclamo, dal momento in cui ciò viene notificato al contribuente decorrono i termini per la costituzione, quindi il reclamo si converte in ricorso e opererebbe subito l'obbligo di versamento delle somme.

11.2 CARTELLE DI PAGAMENTO

Nelle cartelle di pagamento, l'art. 25 del DPR 602/73 stabilisce che gli importi devono essere versati entro 60 giorni dalla notifica dell'atto (non entro il termine per il ricorso), il che comporta il venire meno di quanto sopra affermato in tema di accertamenti "esecutivi".

Quindi, il contribuente può trovare tutela o accogliendo la tesi che ritiene sia inibita ogni forma di riscossione nelle more del procedimento di reclamo, o ammettendo che possa essere richiesta la sospensiva al giudice subito dopo la notifica del reclamo¹⁰².

Si evidenzia che, in questo caso, la situazione è più preoccupante, in quanto le somme, ai sensi dell'art. 14 del DPR 602/73, possono essere immediatamente riscosse per la totalità, anche se relative a sanzioni¹⁰³.

11.3 ACCERTAMENTI SU IMPOSTE D'ATTO E AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI D'IMPOSTA

Le osservazioni effettuate in merito alle cartelle di pagamento valgono, in linea generale, anche per gli accertamenti sulle imposte d'atto e per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, siccome gli importi devono essere versati, per un terzo o per l'intero, a seconda delle fattispecie, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto¹⁰⁴.

12 TUTELA CAUTELARE

È controversa la possibilità, per il contribuente, di chiedere immediatamente la sospensione dell'atto impugnato alla Commissione tributaria, siccome il deposito del ricorso/reclamo avviene solo successivamente alla fase amministrativa.

Nessuna norma prevede che, durante il tempo utile per la mediazione, le misure cautelari/espropriative che possono essere azionate dall'Amministrazione finanziaria non siano esperibili: quindi, salvo specifiche direttive di Equitalia o dell'Agenzia delle Entrate (relative a postergazioni nella formazione dei ruoli o dell'affidamento dei crediti negli accertamenti esecutivi, peraltro non rinvenibili nella circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9), sembra possibile procedere, in costanza dei presupposti di legge, mediante fermi e ipoteche, nelle seguenti ipotesi:

- decorso di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento¹⁰⁵;
- di norma, decorso di 90 giorni dalla notifica dell'accertamento "esecutivo" ex art. 29 del DL 78/2010¹⁰⁶.

I tempi per l'esame del reclamo o della mediazione possono durare, come prevede l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, 90 giorni, perciò la difesa del contribuente può essere lesa, alla luce del fatto che, interpretando la norma secondo il criterio letterale, per chiedere la sospensiva occorre attendere l'esito del reclamo e la successiva costituzione in giudizio¹⁰⁷.

¹⁰² Si veda il successivo § 12.

¹⁰³ Infatti, spesso si tratta di cartelle di pagamento derivanti da liquidazioni automatiche/controlli formali delle dichiarazioni (artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73, art. 54-*bis* del DPR 633/72).

¹⁰⁴ Per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, si veda l'art. 1 co. 422 della L. 311/2004; per le imposte d'atto, invece, occorre fare riferimento alle singole discipline istitutive del tributo (ad esempio per l'imposta di registro, si veda l'art. 56 del DPR 131/86).

¹⁰⁵ Art. 25 del DPR 602/73.

¹⁰⁶ Sempre che non si accetti la tesi secondo cui, prima dello spirare della fase del reclamo/mediazione, non sia possibile affidare il credito erariale all'Agente della Riscossione in quanto il termine per la proposizione del ricorso non sarebbe ancora decorso.

¹⁰⁷ Occorre peraltro evidenziare che i casi in cui la tutela cautelare si profila più necessaria sono i ricorsi contro le cartelle di pagamento, in ragione del fatto che, ai sensi dell'art. 50 del DPR 602/73, il contribuente è esecutabile con il decorso del sessantesimo giorno dalla notifica. Nello stesso tempo, sono proprio queste le fattispecie in cui la fase di mediazione ha esiti poco rassicuranti (si tratta spesso di atti aventi funzione liquidatoria, o di provvedimenti che mal si prestano ad una definizione stragiudiziale).

A nostro avviso, vi è spazio per una diversa interpretazione, strumentale a consentire la tutela cautelare *ex art.* 47 del DLgs. 546/92 prima del deposito del reclamo/ricorso.

Il contribuente, successivamente alla notifica del reclamo all'Agenzia delle Entrate, potrebbe notificare la richiesta di sospensiva all'Agenzia delle Entrate (quindi o notificare il reclamo comprensivo della richiesta cautelare o notificare una vera e propria istanza cautelare, evidenziando debitamente il *fumus boni iuris* ricavandolo dai motivi di ricorso/reclamo e il *periculum in mora*) e depositarla presso la segreteria della Commissione tributaria.

All'atto della costituzione in giudizio, che riguarda, come detto, la sola domanda cautelare, bisogna depositare ovviamente copia dell'atto reclamato, in modo da consentire alla Commissione tributaria di vagliare la concedibilità della sospensiva¹⁰⁸.

In tal caso:

- se la sospensiva viene accolta, nessuna misura cautelare/esecutiva può essere adottata;
- se la mediazione ha esito positivo, il contribuente deve versare le somme risultanti dall'accordo, quindi con il pagamento dell'intero o della prima rata egli non dovrebbe più essere considerato inadempiente, e la funzione della sospensiva verrebbe meno.

Non è possibile sostenere che tale tesi comporti, di fatto, una tutela *ante causam* (vietata nel contenzioso tributario), in quanto, dal momento che il contribuente notifica il reclamo (atto a nostro avviso avente natura processuale, visto che si converte successivamente in ricorso), il contenzioso può ritenersi pendente.

Tanto premesso, è stata prospettata da più parti l'impossibilità di adire la Commissione tributaria al fine di ottenere la "sospensiva", siccome questa non può essere domandata, in base a questa tesi, prima che avvenga la costituzione in giudizio del contribuente. Ove si intendesse accogliere ciò, l'unica strada percorribile sarebbe quella di sollevare la questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Corte Costituzionale, censurando l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 nella parte in cui non prevede la tutela cautelare nelle more del procedimento di reclamo¹⁰⁹.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, sino al momento in cui il ricorso non è depositato, ovvero dopo l'eventuale esito negativo della fase di mediazione, la tutela cautelare non può essere invocata¹¹⁰. L'unica "tutela" per il contribuente consisterebbe nella richiesta, all'Agenzia delle Entrate, di sospensione degli effetti dell'atto, ai sensi dell'art. 2-*quater* co. 1-*bis* del DL 564/94, il che, in armonia con i valori costituzionali cui il nostro sistema si ispira, non è accettabile, posto che il contribuente domanda in tal modo la sospensione dell'atto al medesimo ente che lo ha emanato.

Esempio

Un contribuente riceve dall'Agenzia delle Entrate un accertamento per imposta di registro di valore pari a 12.000,00 euro.

Egli notifica l'atto di reclamo alla Direzione provinciale, contenente una richiesta di annullamento totale del provvedimento.

Inoltre, su consiglio del difensore, viene predisposta una domanda cautelare ove il *fumus boni iuris* è fondato sui motivi di reclamo, che viene notificata alla Direzione provinciale e depositata presso la segreteria della Commissione tributaria, unitamente a copia dell'atto reclamato.

¹⁰⁸ Invero, l'art. 47 del DLgs. 546/92 stabilisce che la tutela cautelare è ammessa a condizione che siano osservate le prescrizioni di cui all'art. 22 del DLgs. 546/92 (costituzione in giudizio del ricorrente). Generalmente, la norma è interpretata nel senso che, per l'accesso alla tutela cautelare, il contribuente debba già essersi costituito, ma, nel nostro caso, è possibile una diversa interpretazione compatibile con il dettato positivo, consistente nell'accesso alla cautela a condizione che la richiesta al giudice sia prima notificata e poi depositata in segreteria.

¹⁰⁹ A tali osservazioni si potrebbe obiettare che le norme devono sempre essere oggetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata, ermeneutica possibile ammettendo la tutela cautelare prima del deposito del ricorso, alla luce del fatto che il processo è già pendente con la notifica del reclamo, stante la sua sostanziale natura processuale. Si rammenta che la Corte Costituzionale, per salvaguardare la compatibilità costituzionale del sistema, ha affermato la possibilità di sospendere le sentenze con la sentenza 17.6.2010 n. 217.

¹¹⁰ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 4).

Ove la Commissione tributaria accogliesse tale impostazione, viene fissata la discussione e verrà emanata la decisione sulla sospensiva.

Successivamente, in caso di esito negativo del reclamo, il contribuente provvederà a depositare il reclamo.

13 RIFLESSI DEL RECLAMO IN APPELLO

Nel processo di appello, non vi sono particolari questioni per ciò che riguarda le controversie soggette a reclamo.

Non vi sono specifici effetti del procedimento di reclamo nel secondo grado di giudizio, con l'eccezione dell'applicabilità, sostenuta secondo la tesi prospettata nel precedente § 7.6, dell'art. 10 co. 1 del DLgs. 4.3.2010 n. 28, sull'inutilizzabilità dei dati e delle informazioni emersi nelle more della mediazione.

Qualche problema potrebbe causare la mancata proposizione del reclamo ove questo fosse stato necessario, e viceversa. Nello specifico:

- se in primo grado il contribuente omette il reclamo e il giudice ritiene tale condotta corretta, il giudice di appello, se di diverso avviso, può dichiarare inammissibile il ricorso per difetto di reclamo;
- è difficile sostenere che la diretta notifica del ricorso anziché del reclamo possa essere sanata dalla Commissione Tributaria Regionale rimettendo la causa in primo grado affinché le parti tentino la mediazione, siccome l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 è chiaro nell'affermare che il difetto di reclamo causa l'inammissibilità, rilevabile in ogni stato e grado del processo.

14 SPESE PROCESSUALI

La condotta tenuta dalle parti nel procedimento di reclamo può comportare effetti sul versante delle spese processuali.

Nel reclamo vi sono effetti peculiari sul regime delle spese processuali.

Infatti, l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 stabilisce che:

- la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese processuali, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese sostenute per il procedimento di reclamo/mediazione;
- fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese è concessa solo in presenza di giusti motivi, indicati nella motivazione, *“che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”*^{III}.

Qualora, invece, il reclamo venisse accolto, è dubbio che il contribuente possa costituirsi in giudizio al solo fine di ottenere una condanna alle spese del processo, il che presenta profili di incostituzionalità. Il contribuente deve infatti sostenere i costi dell'assistenza tecnica, relativi alla formazione dell'atto di reclamo.

15 LITI DA RIMBORSO

Nelle cause derivanti da domande di rimborso del contribuente, il reclamo assume, sotto vari aspetti, connotati particolari.

Il processo scaturente dalla presentazione di un'istanza di rimborso può essere in tal modo schematizzato:

- presentazione della domanda di restituzione, entro i termini previsti dalla legge d'imposta, all'ufficio territorialmente competente;
- rifiuto espresso opposto dall'Amministrazione finanziaria;
- entro 60 giorni, notifica del ricorso e svolgimento del processo secondo le modalità ordinarie.

Invece, qualora l'Amministrazione abbia posto in essere un comportamento inerte, l'*iter* processuale può essere in tal modo riassunto:

^{III} La formulazione della norma parrebbe sintomatica della volontà del legislatore di ampliare i casi di compensazione delle spese, visto che, nelle ipotesi ordinarie, l'art. 92 c.p.c. (richiamato dall'art. 15 del DLgs. 546/92) parla di "gravi ed eccezionali ragioni" e non di "giusti motivi".

- presentazione dell'istanza di rimborso entro i termini previsti dalla singola legge d'imposta all'ufficio territorialmente competente;
- decorso di 90 giorni dalla data di presentazione della domanda;
- impugnazione del silenzio-rifiuto entro il termine di prescrizione decennale decorrente dalla formazione del suddetto silenzio¹¹².

Nel processo da rimborso, quindi, la situazione è in sostanza "rovesciata" rispetto al normale contenzioso derivante dall'impugnazione di atti impositivi, siccome è il contribuente che vanta la pretesa e che, di conseguenza, riveste il ruolo di attore in senso sostanziale. Per questo motivo, la suddetta tipologia di contenzioso presenta aspetti peculiari e differenze rispetto alla casistica ordinaria, le quali, per forza di cose, si verificano anche nel reclamo.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che il reclamo è necessario sia nel caso di diniego espresso che nell'ipotesi di silenzio-rifiuto¹¹³. In quest'ultimo caso, sono stati sollevati dubbi circa la necessità del reclamo, siccome il silenzio-rifiuto, tecnicamente, non è annoverabile tra gli atti impositivi, essendo un comportamento avente valore giuridico¹¹⁴.

15.1 DECORRENZA

Il reclamo si applica con riferimento agli atti notificati dall'1.4.2012¹¹⁵, il che non pone problemi per il diniego di rimborso espresso: in tal caso, se detto atto è ricevuto dall'1.4.2012 in poi, è necessario il reclamo.

La questione è diversa, invece, nel silenzio-rifiuto: come detto, questo, ai sensi dell'art. 21 del DLgs. 546/92, si forma decorsi 90 giorni dalla proposizione della domanda di rimborso e il ricorso può essere notificato a partire dalla formazione di detto silenzio ed entro il termine prescrizione di dieci anni.

La procedura di mediazione, in tale ipotesi, si applica con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito per le quali, all'1.4.2012, non siano ancora decorsi i 90 giorni dalla data di presentazione della domanda di rimborso¹¹⁶.

15.2 VALORE DELLA LITE

Per il valore della lite, si deve fare riferimento all'imposta chiesta in restituzione, al netto degli interessi o altri accessori¹¹⁷.

Ove la domanda di rimborso concerna più periodi d'imposta, *"il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo d'imposta. Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima della eventuale instaurazione del giudizio"*¹¹⁸.

¹¹² Art. 21 del DLgs. 546/92.

¹¹³ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 1.1).

¹¹⁴ Ad ogni modo, ove la Commissione ritenesse il silenzio-rifiuto una fattispecie non soggetta a reclamo, potrebbe dichiarare l'inammissibilità del reclamo/ricorso per tardiva costituzione in giudizio, ma ciò non avrebbe effetti irreversibili, per le seguenti ragioni. Il processo che scaturisce dall'impugnazione del silenzio-rifiuto non è, come detto, proposto avverso un atto. L'art. 21 del DLgs. 546/92 sancisce che, se l'ente non risponde entro 90 giorni dall'istanza di restituzione, si forma il silenzio-rifiuto, e che, a decorrere da questo momento, il ricorso può essere notificato entro il termine prescrizione di dieci anni. Se così è, l'inammissibilità del ricorso derivante dalla mancata notifica del reclamo o dalla tardiva costituzione in giudizio non inibisce al contribuente la possibilità di rinotificare, entro il suddetto termine prescrizione, il reclamo o il ricorso, visto che gli effetti della decadenza non possono ritenersi sussistenti.

¹¹⁵ Si veda il precedente § 1.1.

¹¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.5).

¹¹⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.1).

¹¹⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.5).

15.3 MEDIAZIONE

Nel precedente § 7 è stato analizzato il procedimento di mediazione e, tra l'altro, si è chiarito che il perfezionamento dell'accordo costituisce il momento da cui decorrono i 20 giorni per il versamento degli importi, in analogia con quanto sancito dall'art. 48 del DLgs. 546/92.

L'Agenzia delle Entrate sostiene che, nelle liti da rimborso, l'accoglimento della domanda di restituzione determina il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rende inammissibile l'eventuale ricorso. Residuerrebbe, in forza di questa tesi, la tutela di fronte al giudice ordinario, in caso di inadempienza al versamento delle somme¹¹⁹.

Tale affermazione necessita di precisazioni siccome, ancora una volta, il tutto dipende dalla natura che si intende attribuire all'atto di reclamo.

Se il reclamo ha natura giurisdizionale, quindi di ricorso, il contribuente può ritenersi soddisfatto solo tramite l'erogazione delle somme, non mediante la semplice volontà di restituirle. Perciò, l'accoglimento della domanda di restituzione non accompagnato dall'erogazione degli importi non comporta mai l'inammissibilità del successivo ricorso, allo stesso modo per cui, a processo instaurato, la mera intenzione di restituire le somme non comporta l'estinzione del giudizio¹²⁰.

Quindi, secondo questa tesi il contribuente ha davanti a sé le seguenti possibilità:

- depositare il ricorso al fine di ottenere una condanna dell'ufficio alla restituzione delle somme;
- omettere il deposito del ricorso e adire il giudice ordinario, in quanto, come affermato nella circolare, si è in presenza di un riconoscimento del debito (si badi bene, è necessario che il riconoscimento risulti da un documento ufficiale e che sia effettuato senza condizioni di alcun tipo).

Il contribuente può però avere vari motivi per adire la giustizia tributaria e non quella ordinaria: ad esempio, potrebbe avere interesse ad ottenere in tempi celeri un giudicato, in modo da poter agire subito in ottemperanza ex art. 70 del DLgs. 546/92. Si evidenzia che, nonostante vi sia stato il riconoscimento del credito, non è possibile sostenere che, da questo momento, c'è "giurisdizione esclusiva" del giudice ordinario, in quanto tale affermazione si scontrerebbe con esigenze di ordine sistematico e con la giurisprudenza che, come anticipato, ha sancito l'insufficienza, ai fini dell'estinzione del giudizio, della volontà di restituire le somme, manifestata a contenzioso instaurato; si intende dire che la giurisdizione ordinaria può sussistere se il riconoscimento del debito è avvenuto prima della fase contenziosa, quindi, nel nostro caso, prima della notifica del reclamo.

Per contro, se si opta per la tesi che considera il reclamo un atto amministrativo, il ragionamento dell'Agenzia delle Entrate può essere accolto: in sostanza, vi è oramai stato il riconoscimento del debito, quindi la questione non è più devoluta alla giurisdizione tributaria ma a quella ordinaria, con tutto ciò che ne consegue ad esempio in ordine alla necessità di conferire la procura ad un avvocato.

Nel caso della mediazione, si potrebbe sostenere che, in applicazione "invertita" dell'art. 48 del DLgs. 546/92, le somme debbano essere versate entro 20 giorni dall'accordo. In caso di inadempienza, la mediazione non si perfeziona, quindi scattano i termini per il deposito del ricorso o, come detto prima, residua la tutela di fronte al giudice ordinario.

16 CARTELLE DI PAGAMENTO

Assai problematico si presenta il coordinamento tra il neointrodotta reclamo e il ricorso contro le cartelle di pagamento, specie ove il contribuente intenda censurare sia il ruolo sia la cartella di pagamento.

Nelle liti sulle cartelle di pagamento, si pongono vari problemi in quanto il contribuente può impugnare sia il ruolo (atto emesso dall'Agenzia delle Entrate) sia la cartella di pagamento (atto proprio di Equitalia).

¹¹⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 5.3).

¹²⁰ Si vedano Cass. 8.11.2004 n. 21275, C.T.C. 17.6.99 n. 4019 e C.T.C. 24.1.2003 n. 516.

L'art. 19 del DLgs. 546/92 contempla tra gli atti impugnabili "il ruolo e la cartella di pagamento", lasciando intendere che il ruolo, ovviamente, è contestato in sede di ricorso contro la cartella, e ciò è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 1.2).

Inoltre, occorre considerare i nessi che intercorrono tra gli effetti dell'erronea chiamata in causa del legittimato passivo (Agenzia delle Entrate in luogo di Equitalia o viceversa) e il neointrodotta giudizio di reclamo.

La circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 ha fornito chiarimenti che, in certe ipotesi, non possono risultare soddisfacenti, specie sino a quando non saranno emanate specifiche direttive di Equitalia e non vi sarà un consolidato orientamento giurisprudenziale sul punto.

Si evidenzia che non vi sono problemi nel caso in cui il contribuente sollevi esclusivamente vizi del ruolo: in tal caso, occorre proporre solo il reclamo¹²¹.

16.1 RICORSO CONTRO IL RUOLO O CONTRO RUOLO E CARTELLA NOTIFICATO SOLO AD EQUITALIA

Potrebbe accadere che il contribuente notifichi il ricorso contro il solo ruolo, o il ricorso contro il ruolo e la cartella (ovvero sollevando vizi imputabili sia all'ufficio che all'Agente della Riscossione) nei confronti solo di Equitalia. Tale condotta, processualmente scorretta, non causa, nelle situazioni "ordinarie", alcuna inammissibilità, posto che, come rilevato nella circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 1.2), Equitalia, ai sensi dell'art. 39 del DLgs. 112/99, è obbligata a chiamare in causa l'ente creditore¹²².

Tuttavia, come chiarito nella suddetta circolare, l'Agenzia delle Entrate, nelle controdeduzioni, eccepisce immediatamente l'inammissibilità del ricorso per violazione dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, per difetto di reclamo¹²³.

In questa ipotesi, il ruolo è definitivo e il ricorso potrà essere accolto solo per i restanti vizi, ancora *sub judice*, relativi alla cartella, con la conseguenza che, nonostante l'annullamento, la cartella può essere rinotificata priva del vizio invalidante se sono ancora pendenti i termini *ex art.* 25 del DPR 602/73.

16.2 RICORSO CONTRO LA SOLA CARTELLA NOTIFICATO SOLO AD EQUITALIA

Qualora il ricorso concerna solo vizi della cartella di pagamento, quindi imputabili ad Equitalia, il ricorso segue le forme ordinarie, non essendo in presenza di alcun atto emesso dall'Agenzia delle Entrate.

16.3 RICORSO CONTRO RUOLO E CARTELLA NOTIFICATO AD EQUITALIA E ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nella fattispecie prospettata la questione si complica non di poco, siccome solo gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate (quindi solo il ruolo) necessitano di reclamo e i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 sembra che possano comportare effetti processualmente irreversibili nei confronti dei contribuenti.

Ove sorga l'opportunità di sollevare vizi sia del ruolo sia della cartella di pagamento, il contribuente, nelle situazioni ordinarie, propone ricorso contro la cartella di pagamento citando in giudizio l'Agenzia delle Entrate ed Equitalia; nel reclamo, cioè, in base al dato normativo, non pare possibile.

Infatti, come visto in precedenza, il reclamo e l'eventuale fase di mediazione sono gestiti da strutture interne all'Agenzia delle Entrate ed è impensabile che anche i vizi della cartella di pagamento possano essere sindacati

¹²¹ È bene rammentare che, nel momento in cui il contribuente riceve la cartella di pagamento, ai fini della determinazione del valore della lite bisogna considerare i soli ruoli emessi dall'Agenzia delle Entrate a titolo di imposta (ad esempio nel caso della liquidazione automatica *ex art.* 36-*bis* del DPR 600/73, si vaglia solo il ruolo della maggiore imposta che deriva dalla liquidazione e non quello concernente le sanzioni da omesso versamento).

¹²² L'ammissibilità del ricorso nonostante il contribuente abbia, per errore, chiamato in causa l'Agente della Riscossione in luogo dell'ufficio è stata sancita, *in primis*, da Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412.

¹²³ Quindi, per questa ipotesi, l'inammissibilità sussiste, non perché il contribuente ha erroneamente chiamato in causa Equitalia (si veda la nota precedente), ma in quanto, così facendo, è stata omessa la presentazione del reclamo.

in detta sede (inoltre, tali censure, riguardando profili quasi sempre formali, difficilmente sono idonee a cagionare un ridimensionamento della pretesa).

Quindi, ove il contribuente, al pari di quanto avviene nel ricorso, notificasse il reclamo sia all'ufficio che ad Equitalia, rischierebbe di "perdere" i vizi della cartella di pagamento¹²⁴.

Per evitare una simile conseguenza, occorre tenere un comportamento cautelativo, che potrebbe consistere nel notificare il ricorso ad Equitalia e il reclamo all'Agenzia delle Entrate.

In tal caso:

- se il reclamo ha esito positivo, il ruolo viene meno, quindi il ricorso contro la cartella dovrebbe essere dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere (la cartella rimane "in vita" solo se permane il ruolo, venendo meno questo il ricorso contro la cartella di pagamento perde di rilievo);
- se il reclamo ha esito negativo e il ricorso contro la cartella viene accolto sulla sola base di vizi imputabili all'Agente della Riscossione, Equitalia può rinotificare la cartella sanando il vizio che ha causato l'annullamento giudiziale, entro i termini decadenziali, in quanto solo in tal modo la pretesa potrà essere azionata;
- se la mediazione ha esito positivo, le somme derivanti dall'accordo verranno versate secondo le modalità stabilite dall'art. 48 del DLgs. 546/92 e il ricorso contro la cartella di pagamento verrà dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere;
- un'ulteriore soluzione, che deve essere prospettata utilizzando il condizionale, sarebbe rinvenibile nell'esigenza che il giudice investito del ricorso contro la cartella di pagamento sospenda il processo in attesa della definizione del procedimento di reclamo contro il ruolo (in tal caso, se il reclamo avesse esito negativo, questo si convertirebbe in ricorso, quindi il giudice, sussistendo i presupposti di cui all'art. 29 del DLgs. 546/92, potrebbe disporre la riunione dei due ricorsi e procedere all'esame della causa, a questo punto esaminando sia le censure imputabili all'ufficio che ad Equitalia).

Assai diversa si profila la tesi dell'Agenzia delle Entrate, sostenuta nella circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 1.2 e 10.1.II).

L'Agenzia delle Entrate, *in primis*, afferma che anche nel caso di ruolo e cartella di pagamento impugnati congiuntamente, rimane ferma la necessità del reclamo. Poi, però, si evidenzia che, in questo specifico caso, il contribuente, sia con riferimento al ruolo che alla cartella di pagamento, deve costituirsi in giudizio non entro il termine di cui all'art. 22 del DLgs. 546/92 (30 giorni dalla data di notifica del ricorso) ma entro il termine di cui all'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92 (30 giorni decorrenti dal decorso di 90 giorni dalla notifica del reclamo, o da quando il contribuente ha ricevuto il diniego di mediazione o l'accoglimento parziale del reclamo).

In tal modo, il ricorso contro la cartella di pagamento risulta inammissibile per costituzione in giudizio tardiva, siccome ruolo e cartella, come, del resto, affermato espressamente nella circolare, sono (e rimangono, anche nel procedimento di reclamo) atti distinti¹²⁵.

Si mette in risalto che la rischiosità della strategia processuale delineata dalla circolare porta ad adottare una soluzione alternativa, che comunque tenga conto del termine di deposito del ricorso di 30 giorni dalla notifica dello stesso.

Occorre, da ultimo, evidenziare che:

- la tesi indicata dall'Agenzia delle Entrate comporta, potenzialmente, l'inammissibilità del ricorso contro la cartella;
- la tesi da noi illustrata, al massimo, può causare la dichiarazione di improcedibilità del giudizio, ove il giudice ritenesse che la cartella di pagamento debba anch'essa soggiacere all'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92.

¹²⁴ Si vedano le osservazioni svolte nel prosieguo in merito ai termini per la costituzione in giudizio.

¹²⁵ Vero è che, come affermato nella circ. 19.3.2012 n. 9 al § 10.1.II, ragionando diversamente "si verificherebbe l'inammissibile conseguenza di una costituzione in giudizio circoscritta alla parte di ricorso riguardante l'Agente della riscossione, effettuata entro trenta giorni dalla proposizione dell'istanza, vale a dire quando il termine di novanta giorni per l'esame dell'istanza stessa, limitatamente all'attività dell'Agenzia, è pendente", ma non è revocabile in dubbio che solo ed esclusivamente il legislatore può modificare i termini per la costituzione in giudizio, che rimangono legati all'atto impugnato, ancorché con un unico ricorso si impugnino due atti.

Esempi

Proponiamo ora un esempio relativo alla tesi da noi sostenuta.

Un contribuente riceve una cartella di pagamento portante a riscossione somme derivanti da una liquidazione automatica IVA (la maggiore imposta richiesta è pari a 12.000,00 euro).

Egli intende censurare l'operato degli uffici, in quanto ritiene indebito l'utilizzo dell'art. 54-*bis* del DPR 633/72 e, nel contempo, intende impugnare la cartella per vizio di notifica e mancato rispetto dei termini decadenziali di cui all'art. 25 del DPR 602/73.

Per questo motivo, il contribuente notifica:

- atto di reclamo alla Direzione provinciale contestando l'utilizzo dell'art. 54-*bis* del DPR 633/72;
- ordinario ricorso ad Equitalia censurando la questione sulla notifica e sui termini, costituendosi in giudizio tempestivamente.

Il contribuente, nel ricorso contro Equitalia, chiede al giudice di sospendere il processo, in sede di esame preliminare del ricorso ai sensi dell'art. 27 del DLgs. 546/92, in attesa che si concluda il procedimento "amministrativo" di reclamo.

Nel frattempo, la fase di mediazione ha luogo e le parti non trovano un accordo, quindi il contribuente provvede a costituirsi in giudizio depositando l'atto di reclamo e chiedendo la riunione del reclamo/recorso avverso il ruolo con il ricorso presentato contro la cartella di pagamento.

Il processo, siccome è venuta meno la causa di sospensione (la fase di reclamo è terminata), deve essere riassunto ai sensi dell'art. 43 del DLgs. 546/92.

Se la Commissione tributaria accogliesse tale impostazione, i due processi (contro il ruolo e la cartella di pagamento) sarebbero riuniti e non vi sarebbero problemi di raccordo tra reclamo e ricorso.

Ora, si riporta un'esemplificazione della tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate.

Un contribuente riceve una cartella di pagamento da liquidazione automatica relativa al periodo d'imposta 2008 (UNICO 2009), nel mese di marzo 2013.

La liquidazione automatica appare illegittima in quanto è stato disconosciuto un credito d'imposta in realtà esistente.

Del pari, la cartella di pagamento deve essere annullata in quanto tardiva (l'art. 25 del DPR 602/73 impone che la cartella di pagamento, in tal caso, avrebbe dovuto essere notificata entro il 31.12.2012).

Il contribuente, siccome il valore della causa non supera i 20.000,00 euro, notifica il ricorso/reclamo sia alla Direzione provinciale che ad Equitalia.

Viene esperito il tentativo di mediazione, che ha esito negativo, e il contribuente deposita il ricorso.

L'avvocato di Equitalia, nelle controdeduzioni, eccepisce l'inammissibilità del ricorso in quanto la costituzione in giudizio sarebbe dovuta avvenire entro 30 giorni dalla notifica dell'atto di reclamo, posto che la cartella di pagamento non è un atto reclamabile, di conseguenza si applica l'art. 22 del DLgs. 546/92 e non l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92.

Ove il giudice accogliesse tale impostazione, il ricorso contro la cartella di pagamento sarebbe inammissibile e il vizio di tardività della stessa non potrebbe più essere fatto valere.

17 OMESSA/IRRITUALE NOTIFICA DELL'AVISO DI ACCERTAMENTO

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che il reclamo deve essere proposto anche ove il contribuente notifichi il ricorso avverso un atto "successivo" lamentando l'omessa notifica dell'atto "presupposto".

Nel caso di omessa notifica dell'accertamento, il contribuente può, per questo solo motivo, impugnare la successiva cartella di pagamento, facendo valere tale vizio nei confronti dell'Agenzia delle Entrate¹²⁶; in tal caso, se il valore dell'atto non è superiore a 20.000,00 euro, il contribuente dovrebbe notificare il reclamo all'Agenzia delle Entrate, il che comporta i problemi analizzati nel precedente § 16.3 in merito alle censure concernenti la cartella di pagamento o l'atto "successivo".

¹²⁶ Questione pacifica a partire da Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412.

Ove si tratti di accertamenti “esecutivi”, l’atto “successivo” all’accertamento non è la cartella di pagamento, bensì il pignoramento o una misura cautelare (fermo, ipoteca), per cui sorge il problema circa la necessità del reclamo.

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate, è necessaria la notifica del reclamo, ove il contribuente intenda censurare l’omessa notifica dell’accertamento e chiedere, per questo solo motivo, la nullità del fermo/ipoteca o del pignoramento¹²⁷.

Esempio

L’Agenzia delle Entrate, avvalendosi della spedizione a mezzo posta, notifica un avviso di accertamento “esecutivo” ad un contribuente, con un’imposta richiesta pari a 15.000,00 euro.

Il postino, per vari disguidi, provvede a notificare il plico presso un indirizzo diverso da quello di abitazione del contribuente, per cui l’accertamento viene rispedito al mittente.

Il credito viene affidato ad Equitalia, che, decorsi i termini di legge, manifesta l’intenzione di iscrivere ipoteca sui beni immobili del contribuente e, per questo motivo, notifica apposita comunicazione.

Ricevuta detta comunicazione, il contribuente è reso edotto, per la prima volta, della pretesa avanzata nei suoi confronti. In tal caso, egli può chiedere al giudice tributario di dichiarare la nullità della comunicazione ipotecaria in forza dell’omessa notifica dell’accertamento e, per fare ciò, la circolare sostiene che debba essere notificato, anziché il ricorso, il reclamo.

18 OBBLIGATI SOLIDALI

Nelle obbligazioni solidali, ogni vertenza mantiene la propria autonomia, quindi se l’atto viene notificato a più condebitori, il reclamo deve essere presentato da tutti.

Nel caso delle obbligazioni solidali, ogni ricorso presentato dal condebitore solidale mantiene la propria autonomia, quindi ogni condebitore può pervenire autonomamente ad una mediazione con l’ufficio.

Qualora il ricorso/reclamo sia presentato da due condebitori, la definizione della vertenza tramite mediazione ad opera di uno solo di essi estingue il debito nei confronti dell’altro coobbligato¹²⁸.

Pertanto, ove questi, per qualsiasi ragione, abbia già instaurato la procedura contenziosa, il processo dovrebbe essere dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere.

Ad ogni modo, se l’atto emanato in virtù del vincolo solidale è notificato a più condebitori, il reclamo deve essere presentato da tutti.

19 LITISCONSORZIO NECESSARIO (SOCIETÀ DI PERSONE)

Nel caso delle società di persone, secondo l’Agenzia delle Entrate le posizioni della società e dei soci mantengono la loro autonomia, con la conseguenza che, dopo la mediazione della società, i soci possono decidere, a loro volta, se adire le vie giudiziali tramite ricorso/reclamo o meno.

Nel litisconsorzio necessario, tutti i litisconsorti devono essere parte nello stesso processo, a pena di nullità del medesimo.

Un caso tipico nella materia fiscale è costituito dagli accertamenti sul consolidato fiscale *ex art. 40-bis* del DPR 600/73, ove l’ufficio notifica un atto unico alla consolidata e alla consolidante.

In casi del genere, il reclamo dovrebbe, per evitare problemi di sorta, essere notificato da tutti i litisconsorti.

¹²⁷ Circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 1.1), ove si sostiene espressamente l’applicabilità, nel procedimento di reclamo, dell’art. 19 co. 3 del DLgs. 546/92.

L’interpretazione prospettata potrebbe, volendo vagliare ogni ipotesi, però scontrarsi con la formulazione letterale dell’art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, che circoscrive il reclamo alle liti su “atti emessi” dall’Agenzia delle Entrate, e non alle liti in cui essa è parte.

¹²⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.3).

Il problema diviene di difficile soluzione nelle società di persone, ove, nelle imposte imputate per trasparenza, tra soci e società vige il litisconsorzio necessario¹²⁹, ma, sempre secondo la Cassazione, si tratta di litisconsorzio che ha una dimensione processuale, il quale non fa venire meno l'autonomia dei singoli giudizi¹³⁰.

Proprio per questo motivo, l'Agenzia delle Entrate, con la circ. 19.3.2012 n. 9 (§ 2.2), richiamando proprio la giurisprudenza della Cassazione in tema di istituti deflativi del contenzioso, ha affermato che il vincolo litisconsortile, in sostanza, non si proietta nel giudizio di reclamo.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, pertanto, i rapporti giuridici sono indipendenti, quindi la società può concludere la mediazione autonomamente rispetto ai soci.

I soci, a loro volta:

- possono concludere la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società;
- possono autonomamente concludere la mediazione, nonostante la società non lo abbia fatto;
- possono depositare il ricorso dopo aver, senza successo, tentato la mediazione;
- possono (anzi, devono) presentare ricorso "diretto" se l'avviso a loro notificato è di valore superiore a 20.000,00 euro¹³¹.

19.1 VALORE DELLA LITE

Uno dei primi aspetti da chiarire concerne la quantificazione del valore della causa, visto che l'atto notificato alla società è "senza imposta", posto che i maggiori tributi accertati vengono imputati per trasparenza in capo ai soci.

A nostro avviso, la lite, in virtù del vincolo litisconsortile, è e resta inscindibile anche nel reclamo, quindi occorre fare in modo che, se uno dei litisconsorti presenta il reclamo, anche gli altri debbano partecipare.

Il problema, come anticipato, non trova una soluzione soddisfacente, in quanto occorrerebbe un intervento legislativo che indicasse quale possa essere il criterio per determinare il valore¹³².

Attendendo un intervento del legislatore, nonostante non si condivida, sotto il profilo concettuale, una simile soluzione, si consiglia di prendere come riferimento la maggiore imposta accertata in capo al singolo socio, anche perché questa è la soluzione offerta dall'Agenzia delle Entrate¹³³.

¹²⁹ Cass. SS.UU. 4.6.2008 n. 14815.

¹³⁰ Sulla base di ciò, in merito alla definizione delle liti pendenti, è stato sostenuto che anche solo un socio può beneficiare della sanatoria (si veda, per tutte, Cass. 4.8.2011 n. 16982).

¹³¹ L'Agenzia delle Entrate mette in risalto l'esigenza di un adeguato coordinamento tra uffici (infatti, non esiste nel DLgs. 546/92 una norma analoga all'art. 4 del DLgs. 218/97, che, in tema di accertamento con adesione, sancisce che competente per la definizione è l'ufficio determinato con riferimento alla società, sia per essa che per i soci, nonostante questi abbiano un diverso domicilio fiscale). Si chiarisce, infatti, che l'ufficio ricevente la domanda di mediazione relativa al maggior reddito di partecipazione deve coordinarsi con quello competente in ordine alla società e, se il rapporto con questa fosse già definito, per la posizione del socio occorre tenere in considerazione la definizione effettuata dalla società. In altri termini, se la società perviene alla mediazione e il socio no, quest'ultimo deve ricevere un accertamento sul maggior reddito di partecipazione coerente con la mediazione posta in essere dalla società, anche se non ci sarà la riduzione delle sanzioni del 40%, in quanto ciò presuppone la mediazione.

¹³² Infatti, prendere come riferimento l'accertamento notificato alla società nel suo complesso (quindi la somma di tutte le maggiori imposte accertate in capo ai soci) pare rischioso, siccome ciò escluderebbe dal reclamo molte cause, poiché molto spesso si supererebbe la soglia dei 20.000,00 euro.

¹³³ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 2.2).

Si pensi al seguente esempio. Una società di persone riceve un avviso di accertamento con rilievi su maggiori ricavi non contabilizzati. La società è partecipata da due soci, ai quali viene richiesta, rispettivamente, una maggiore IRPEF di 15.000,00 e di 18.000,00 euro. Ora, se, come a nostro avviso dovrebbe essere corretto accettando la tesi del litisconsorzio necessario fatta propria dalla Corte di Cassazione, si prendesse come riferimento di valore la somma delle maggiori imposte accertate (quindi valore della lite pari a 33.000,00 euro), la causa non sarebbe reclamabile, ma, se la Commissione fosse di diverso avviso, i ricorsi presentati dai soci sarebbero inammissibili per difetto di reclamo. Qualora, invece, si opti per la tesi

Invero, un ulteriore problema riguarda il valore della lite nel caso in cui il reclamo debba essere proposto dalla società, ipotesi espressamente ammessa nella circolare, ovviamente sempre nel caso dei tributi imputati per trasparenza. Se come valore si prendesse la somma di tutte le maggiori imposte accertate ai soci, spesso si sarebbe fuori dal reclamo, stante il superamento della soglia dei 20.000,00 euro¹³⁴.

Prendendo spunto dalle indicazioni contenute nella circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9, pare che, ad avviso dell'Agenzia, la società possa sempre definire la propria posizione tramite la mediazione: poi, il socio, naturalmente, sarà tenuto al reclamo solo se il proprio accertamento è di valore non superiore a 20.000,00 euro¹³⁵.

19.2 RECLAMO PROPOSTO DA UN SOLO SOCIO

Il litisconsorzio necessario presuppone che società e tutti i soci siano parte nello stesso processo, il che pone problemi di raccordo con il reclamo.

Ipotizzando che tutti i soci abbiano lo stesso domicilio fiscale, potrebbe accadere che solo uno di essi presenti reclamo, o perché l'altro socio ha deciso di omettere l'impugnazione o perché il suo atto non è reclamabile, con conseguente diretta notifica del ricorso¹³⁶.

Emerge allora il problema concernente il raccordo tra il ricorso del socio e il reclamo dell'altro socio.

Esempio

L'Agenzia delle Entrate notifica un accertamento di maggiore IRPEF ad una società di persone e ai due soci.

Uno dei due soci notifica il reclamo e si presenta alla data fissata per il contraddittorio sulla mediazione.

L'altro socio notifica il ricorso e il giudice dispone l'integrazione del contraddittorio nei confronti della società, ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 546/92.

In tale situazione:

- se la mediazione ha esito positivo, la posizione del socio è definita, quindi (anche se ciò è a nostro avviso incompatibile con il litisconsorzio necessario) il processo prosegue avendo come parti l'Agenzia delle Entrate, l'altro socio e la società;
- se la mediazione ha esito negativo, il socio provvederà alla costituzione in giudizio e il giudice riunirà il reclamo/ricorso con quello presentato dall'altro socio (ove, per contro, egli non depositasse il ricorso, dovrebbe essere chiamato in causa dal giudice mediante ordine *ex art. 14 del DLgs. 546/92*).

Si tenga presente che:

- se, nel frattempo, la società avesse, anziché posto in essere un comportamento inerte, avviato la fase di mediazione, l'accertamento nei confronti dei soci dovrebbe essere "rivisto" in autotutela dall'Agenzia delle Entrate, in conformità con la mediazione posta in essere dalla società;
- se il socio che ha proposto ricorso "diretto" è stato raggiunto da un atto con un valore non superiore a 20.000,00 euro, tale ricorso, a nostro avviso, può essere dichiarato inammissibile con riferimento, però,

sostenuta nella circolare, entrambi i ricorsi avverso l'avviso sul maggior reddito di partecipazione sarebbero reclamabili, in quanto tutti e due di valore inferiore a 20.000,00 euro.

¹³⁴ Non si dimentichi che si tratta di avviso "senza imposta", motivo per cui l'Agenzia delle Entrate, in occasione della definizione delle liti pendenti, ha affermato che la società, stante l'impossibilità di calcolare il valore della lite, non avrebbe potuto beneficiare della sanatoria (circ. 24.10.2011 n. 48, § 4.15).

¹³⁵ Anche in tal caso, volendo adottare una strategia molto cautelativa, il difensore della società potrebbe notificare il reclamo (atto che, come detto varie volte, contiene tutti gli elementi del ricorso) e, nel contempo, seguire la fase di mediazione e costituirsi in giudizio entro i trenta giorni. Se la Commissione tributaria ritenesse l'atto reclamabile, il ricorso sarebbe solo improcedibile, in caso diverso procederebbe all'istruzione del processo.

¹³⁶ Se i soci hanno un diverso domicilio fiscale, la questione si complica ulteriormente. Infatti, sorge l'esigenza di coordinare i diversi processi instaurati dinanzi a giudici differenti, posto che la competenza del giudice, ai sensi dell'art. 4 del DLgs. 546/92, è legata all'ente che ha emanato l'atto, la cui competenza, a sua volta, è connessa al domicilio fiscale del contribuente.

ai vizi sollevati dal socio in via autonoma, ma egli, stante il vincolo litisconsortile, non può essere estromesso dal processo¹³⁷.

20 BOZZA DI RECLAMO

Di seguito si riporta una bozza di atto di reclamo.

<p>Commissione tributaria provinciale di.....</p>
<p>Il Sig. nato a il residente a via n. ... codice fiscale</p>
<p><i>(oppure)</i></p>
<p>La società (denominazione, sede legale, codice fiscale) in persona del proprio legale rappresentante Sig. (codice fiscale), nato a e residente a in via</p>
<p>Rappresentato e difeso dall'Avv./Dott./Rag. (codice fiscale; casella di posta elettronica certificata; numero di fax), iscritto all'Albo, con studio in, via presso il quale il ricorrente è elettivamente domiciliato ai fini del giudizio, giusta procura alle liti rilasciata a margine o in calce al ricorso introduttivo, considerato che la lite non ha valore superiore a 20.000,00 euro (valore determinato con riferimento alla maggiore imposta richiesta, al netto di sanzioni e interessi), propone</p>
<p>RECLAMO</p>
<p>avverso (avviso di accertamento, di liquidazione, di irrogazione sanzioni, di rettifica), n. ... relativo a (ad es. IRPEF, IRES, IRAP, IVA, ecc.) e notificato in data da (Direzione provinciale/regionale delle Entrate).</p>
<p>FATTO</p>
<p>Con avviso notificato il (descrivere sinteticamente i fatti su cui è fondato l'atto)</p>
<p>MOTIVI DI RICORSO/RECLAMO¹³⁸</p>
<p>L'atto impugnato è illegittimo per i seguenti motivi:</p>
<p>Per i suesposti motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato, chiede a codesta Direzione provinciale/regionale delle Entrate di procedere all'annullamento dell'atto (<i>la domanda di annullamento rivolta alla Direzione provinciale/regionale delle Entrate può anche essere parziale</i>)</p>
<p>PROPOSTA DI MEDIAZIONE¹³⁹</p>

¹³⁷ Cass. SS.UU. 4.6.2008 n. 14815 ha infatti richiamato l'art. 14 co. 6 del DLgs. 546/92, sostenendo che il litisconsorte chiamato in causa che non ha impugnato l'atto o lo ha impugnato tardivamente non può sollevare autonomi motivi di impugnazione.

¹³⁸ I motivi di ricorso/reclamo sono rivolti sia all'Agenzia delle Entrate sia alla Commissione tributaria: ciò deriva dal fatto che il reclamo consiste nella richiesta di annullamento totale/parziale dell'atto rivolta all'ufficio, richiesta che, se non accolta, coincide con la domanda giudiziale rivolta alla Commissione tributaria.

tale parte è eventuale e andrebbe evidenziato che si richiede la mediazione in via subordinata alla domanda di annullamento totale/parziale dell'atto

DOMANDA DI SOSPENSIONE DELL'ATTO¹⁴⁰

tale parte è eventuale e rivolta nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e va inserita indicando il danno grave e irreparabile che potrebbe emergere se l'esecuzione venisse avviata, o le misure cautelari (fermi, ipoteche) venissero disposte

Per i suesposti motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato,

CHIEDE

in via pregiudiziale

in via principale

in via istruttoria (richiesta alla Commissione di disporre consulenza tecnica, di ordinare l'esibizione di documenti, ecc.)

Con rifusione di spese ed onorari di causa e con condanna delle somme provvisoriamente versate nel corso del giudizio.

Si chiede, infine, che la presente controversia venga discussa in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del DLgs. 546/92.

Il sottoscritto indica sin d'ora l'elenco degli atti e dei documenti (in fotocopia) che saranno depositati nel fascicolo di parte in sede di costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 del DLgs. 546/92):

.....
.....
....

Luogo e data

Firma del difensore

DICHIARAZIONE DI VALORE DELLA CAUSA¹⁴¹

Il sottoscritto Avv./Dott./Rag., in qualità di difensore abilitato del sig. o della società nella presente controversia, dichiara, ai sensi dell'art. 14 co. 3-bis del DPR 115/2002 e dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92, che il valore della causa, ai fini del contributo unificato e del reclamo, ammonta a euro (importi richiesti a titolo di imposta, al netto di sanzioni e interessi).

DICHIARAZIONE DI CONFORMITÀ DELLA COPIA

¹³⁹ La domanda di mediazione è eventuale e, a volte, potrebbe pregiudicare la difesa nella successiva fase contenziosa, in quanto il contribuente manifesta l'intenzione di voler definire la controversia in via stragiudiziale. Inoltre, di fatto il contribuente riconosce, chiedendo la mediazione, che i rilievi dell'ufficio, almeno in parte, sono fondati. Per queste ragioni, potrebbe essere opportuno attendere la controproposta di mediazione dell'ufficio. Ovviamente, quanto esposto costituisce un'indicazione di massima, che deve essere debitamente contestualizzata.

¹⁴⁰ In questa fase iniziale di applicazione del nuovo istituto del reclamo, in cui non è ancora chiaro se il contribuente può chiedere subito la sospensiva alla Commissione tributaria (tesi da noi sostenuta), può essere opportuno inserire la richiesta di sospensione amministrativa rivolta all'ufficio.

¹⁴¹ Il contributo unificato è dovuto, in luogo dell'imposta di bollo, per i ricorsi notificati alla controparte a decorrere dal 7.7.2011, solo se la fase di reclamo/mediazione ha esito negativo, e quindi il contribuente provvede al deposito del ricorso.

DEL RICORSO ALL'ORIGINALE

Il sottoscritto Avv./Dott./Rag., in qualità di difensore abilitato del Sig.
nella presente controversia, attesta, ai sensi dell'art. 22 co. 3 del DLgs. 546/92, che questo
reclamo è conforme all'originale consegnato (o spedito per posta) all'ufficio in data
.....

Firma del difensore