



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Pisa**

*Primum facere deinde philosophari !*

## ***STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO: MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE***

**Relatori:**

**Dott. Alessandro Del Seppia**

DOTTORE COMMERCIALISTA, REVISORE CONTABILE  
COMPONENTE COMMISSIONE DI STUDIO UGDCEC PISA

**Dott. Francesco Rossi**

DOTTORE COMMERCIALISTA, REVISORE CONTABILE  
COORDINATORE COMMISSIONE DI STUDIO UGDCEC PISA

**Giovedì 06 dicembre 2012**

**Ore 15.30**

Sala Conferenze Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa

Piazza Vittorio Emanuele II, 5 - Pisa



**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Pisa**

*Primum facere deinde philosophari !*

Hanno partecipato alla stesura del presente elaborato:

Dott.	Francesco	Rossi	<i>Coordinatore Commissione Studi</i>
Dott.ssa	Laura	Agudio	
Dott.	Massimo	Antonini	
Dott.	Paolo	Barnelli	
Dott.	Federico	Benvenuti	
Dott.ssa	Irene	Bertelli	
Dott.ssa	Erika	Bonechi	
Dott.ssa	Miriam	Burchi	
Dott.ssa	Samanta	Caponi	
Dott.ssa	Francesca	Cavaliere	
Dott.ssa	Carlotta	Curini	
Dott.	Alessandro	Del Seppia	
Dott.ssa	Paola	Dell'Antico	
Dott.ssa	Chiara	Dell'Innocenti	
Dott.	Matteo	Dell'Innocenti	
Dott.	Michele	Gelli	
Dott.	Luigi	Giglioli	
Dott.	Pasquale	Giovinazzo	
Dott.ssa	Ilenia	Giulianini	
Dott.	Simone	Grossi	
Dott.ssa	Paola	Manfreda	
Dott.ssa	Cecilia	Nacci	
Dott.	Federico	Nocchi	
Dott.ssa	Daniela	Orlandini	
Dott.	Daniele	Petri	
Dott.ssa	Eleonora	Settesoldi	



## INDICE

### PARTE PRIMA – RECLAMO E MEDIAZIONE

#### 1. RECLAMO

- 1.1. *Ambito applicativo*
- 1.2. *Gli Atti coinvolti e valore della controversia*
- 1.3. *Modalità operative*
- 1.4. *Contenuto dell'istanza*
- 1.5. *Bozza di reclamo*

#### 2. MEDIAZIONE

- 2.1. *Le proposte di Mediazione*
- 2.2. *L'organo che cura la mediazione*
- 2.3. *Modalità di conclusione dell'accordo*
- 2.4. *Il perfezionamento della mediazione*
- 2.5. *Costituzione in giudizio*
- 2.6. *La prosecuzione del processo*

#### 3. LA RISCOSSIONE IN PENDENZA DI GIUDIZIO

- 3.1. *Accertamenti "esecutivi"*
- 3.2. *Cartelle di Pagamento*
- 3.3. *Accertamenti su imposte d'atto e Avvisi di recupero d'imposta*

#### 4. LA TUTELA CAUTELARE

#### 5. PROFILI CRITICI DELLA MEDIAZIONE

#### 6. LE SPESE PROCESSUALI

- 6.1. *Principio di soccombenza*
- 6.2. *Le parti nelle spese di giudizio*
- 6.3. *Compensazione delle spese*
- 6.4. *Le spese processuali nella mediazione*

#### 7. FATTISPECIE PARTICOLARI

- 7.1. *Il litisconsorzio necessario*
- 7.2. *Il litisconsorzio facoltativo*
- 7.3. *Coobbligati solidali*
- 7.4. *Liti sulle cartelle*

#### 8. RECLAMO E ADESIONE

#### 9. RECLAMO E AUTOTUTELA

#### 10. MANCATA PRESENTAZIONE DEL RECLAMO



## **PARTE SECONDA – CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

1. SOGGETTI LEGITTIMATI
2. OGGETTO DELLA CONCILIAZIONE
  - 2.1. *Conciliazione dei tributi*
  - 2.2. *Conciliazione delle sanzioni*
  - 2.3. *Esclusione della conciliazione*
3. CONTROLLO GIUDIZIALE DELL'ACCORDO
4. PROCEDIMENTO DI CONCILIAZIONE
  - 4.1. *Conciliazione in udienza*
  - 4.2. *Conciliazione fuori udienza*
5. CONCILIAZIONE PARZIALE
6. PERFEZIONAMENTO DELLA CONCILIAZIONE
  - 6.1. *Effetti della conciliazione*
  - 6.2. *Riduzione delle sanzioni amministrative*
  - 6.3. *Spese processuali*
  - 6.4. *Restituzione delle somme versate dal contribuente*
  - 6.5. *Effetti penali*
7. CONCILIAZIONE E RAPPORTI SOGGETTIVI
8. RISCOSSIONE DELLE SOMME
9. PERFEZIONAMENTO
  - 9.1. *Interessi*
  - 9.2. *Omesso versamento della prima rata*
  - 9.3. *Mancato versamento delle rate successive*

## **PARTE TERZA – ALTRE NOVITA' DEL CONTENZIOSO**

- CONTRIBUTO UNIFICATO
- NUOVI TERMINI



## **PARTE PRIMA – RECLAMO E MEDIAZIONE**

### **1. RECLAMO**

#### **1.1. Ambito applicativo**

La disciplina del processo tributario è stata profondamente modificata con l'introduzione nell'ordinamento dell'art. 17-bis che prevede l'esercizio in sede processuale di una fase obbligatoria rubricata "reclamo e mediazione".

L'articolo in oggetto, come è evidente dalla sua stessa rubrica, individua nuove forme di istituti deflattivi del contenzioso, con l'evidente obiettivo di evitare rischi di paralisi delle commissioni tributarie e con il fine ultimo di consentire agli uffici legali dell'Agenzia delle Entrate di concentrare i propri sforzi in controversie di maggiore complessità.

L'argomento che andremo ad esaminare tuttavia, stante le nobili finalità, non risulta scevro da controindicazioni e da decise prese di posizione da parte della giurisprudenza di merito<sup>1</sup> la quale ravvisa nell'introduzione dei due istituti qualcosa di assolutamente inutile e scarsamente migliorativo del contenzioso tributario. Altri autori<sup>2</sup> ravvisano nell'istituto del reclamo seri profili di incostituzionalità che vanno a ledere il diritto alla difesa del contribuente il quale, in assenza di presentazione del reclamo, si troverebbe di fronte all'impossibilità di presentare ricorso dinanzi alle competenti autorità giudiziarie venendo così preclusa la tutela giurisdizionale di un organo terzo con grave lesione dei principi sanciti dalla Costituzione.

E' evidente quindi come i due nuovi istituti introdotti con l'art.17-bis vadano a creare vischiose duplicazioni e problemi di coordinamento con gli istituti deflattivi del contenzioso già esistenti rischiando così di andare a creare piuttosto che uno snellimento delle procedure, una ulteriore aggravio burocratico per il contribuente.

---

<sup>1</sup> Si veda "Mediazione e reclamo: due istituti inutili" articolo a firma della prof.ssa Brunella Bellè e del prof. Battistoni Ferrara dell'università di Pisa (inedito 2012)

<sup>2</sup> Si veda "profili di incostituzionalità del reclamo obbligatorio" articolo a firma Francesca Sannicandro e Maurizio Villani del 23/03/2012 e tratto da [www.altamediazione.it](http://www.altamediazione.it)



Non è tuttavia intenzione di questo lavoro concentrarsi sugli aspetti valutativi e di merito di tali istituti quanto offrire al lettore una panoramica il più possibile esaustiva e completa al fine di consentire ad altri giovani colleghi di affrontare in maniera informata le insidie nascoste nella riforma introdotta.

## **1.2. Gli atti coinvolti e valore della controversia**

Gli atti coinvolti nella nuova disciplina prevista dall'art.17-bis sono tutti gli atti emanati dall'Agenzia delle Entrate i quali presentano importi, al netto di sanzioni e interessi, di ammontare non superiore ad € 20.000,00 per maggiori imposte dovute. Pertanto, non possono essere oggetto di reclamo gli atti emessi da un ente impositore diverso dall'Agenzia delle Entrate, come ad esempio diverse agenzie fiscali (Dogane e Territorio), enti locali (Comuni e Provincie), o altri enti quali le Camere di Commercio o i Consorzi di bonifica<sup>3</sup>.

L'esclusivo riferimento agli atti dell'Agenzia delle Entrate fa ritenere che rientrino nel nuovo procedimento gli atti relativi a:

- Imposte sui redditi ed imposte sostitutive;
- IVA;
- IRAP;
- Imposte d'atto (registro, successioni, donazioni, ipotecaria e catastale);
- Imposta di bollo;
- Imposta sulle assicurazioni.

Il valore soglia di ventimila euro deve essere determinato secondo le disposizioni dell'art. 12 del D.LGS 546/92, con esclusione di interessi e sanzioni; inoltre, nel caso l'atto da reclamare sia irrogativo di sole sanzioni è necessario riferirsi al valore di queste ultime<sup>4</sup>.

Nel caso di accertamenti che contengono contestazioni rilevanti ai fini di più tributi, il valore da conteggiare è dato dalla somma dei vari tributi richiesti, al netto come di consueto di sanzioni e interessi<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Non sono quindi reclamabili gli avvisi di pagamento doganali o gli accertamenti sui tributi locali, non essendo emessi dall'Agenzia delle Entrate. Inoltre, per scelta del legislatore, le controversie inerenti gli atti di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune sono escluse dalla procedura di reclamo a prescindere dal loro valore (art. 17-bis, co. 4, DLGS 546/92).

<sup>4</sup> L'ambito applicativo delle liti reclamabili è quindi abbastanza esteso, dal momento che anche provvedimenti del valore totale di oltre 30-40.000 euro possono rientrarvi, in ragione del fatto che si computano solo le maggiori imposte.

<sup>5</sup> Vedasi a proposito la Circolare A.d.E. n. 9 del 19/03/2012, paragrafo 1.3.



In caso di diversi accertamenti impugnati in un unico ricorso, il riferimento corretto deve essere il singolo provvedimento: pertanto, la valutazione circa la necessità di presentare il reclamo deve essere rapportata al tributo, o ai tributi, del singolo atto<sup>6</sup>; al contrario, se si impugnano più atti il cui valore unitario è fino a ventimila euro con un unico ricorso, devono essere tutti soggetti a reclamo.

Nel caso in cui il contribuente intenda proporre reclamo contro solo una parte dell'atto, il valore della lite è commisurato alla porzione di provvedimento impugnato (stesso discorso per accertamenti impugnati con esclusivo riferimento alle sanzioni).

Nelle controversie inerenti perdite fiscali, al fine di determinare il valore della lite, è necessario fare riferimento all'imposta virtuale (applicando le relative aliquote vigenti all'importo che risulta dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata)<sup>7</sup>.

Infine, nel caso di accertamenti che rettificano in aumento l'imposta dovuta da un contribuente persona fisica che ha utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dall'imposta virtuale relativa all'eventuale parte di perdita riportabile.

Sono ricompresi fra gli atti oggetto di reclamo e conseguente tentativo di mediazione obbligatoria tutti gli atti ricevuti successivamente al 01/04/2012 siano essi avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, atti irrogativi di sanzioni, iscrizioni a ruolo, rifiuto espresso o tacito per il rimborso tributi, diniego o revoca delle agevolazioni nonché ogni altro atto emendato.

Le controversie di valore indeterminabile non rientrano nell'ambito di applicazione del reclamo, dal momento che l'art. 17-bis del DLGS 546/92 richiede espressamente che la lite sia contraddistinta da un valore. A titolo esemplificativo, possono essere considerati provvedimenti con valore indeterminabile: l'atto di revoca delle partite IVA inattive, il provvedimento di diniego di iscrizione all'anagrafe delle ONLUS, le risposte fornite a seguito di interpellanti, i dinieghi di agevolazione senza contestazione di una maggiore imposta, i dinieghi di definizione liti o la chiusura locali per omesso scontrino fiscale.

### **1.3. Modalità operative**

Il procedimento di reclamo è una operazione complessa, costituita da tutta una serie concatenata di azioni di varia natura, promosse ora dal contribuente, ora dall'Agenzia, e caratterizzate ognuna da

<sup>6</sup> Anche in questo caso si fa riferimento alla Circolare A.d.E. n. 9 del 19/03/2012, paragrafo 1.3.

<sup>7</sup> Eventualmente, alla menzionata imposta virtuale, potrà essere sommata quella effettivamente accertata, nel caso dall'accertamento sulla dichiarazione in perdita sia emerso poi un utile. Cfr. Circolare A.d.E. n. 9 del 19/03/2012, paragrafo 1.3.1.



determinati elementi e termini processuali. Innanzi tutto è bene precisare che, se i nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria sostituiscono quello della conciliazione giudiziale, che non è più esperibile, permettono comunque al contribuente di presentare istanza di autotutela e/o di accertamento di adesione prima dello scadere dei termini per l'impugnazione.

Per quanto riguarda i **termini di presentazione**, il comma 6 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, dispone che al *“procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili”*.

Da ciò deriva che l'istanza va notificata:

- a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare;
- nel caso di rifiuto tacito opposto a una domanda di rimborso, l'istanza può essere proposta dopo il novantesimo giorno dalla domanda di rimborso presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto (cfr. articolo 21, comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione.

Al termine di proposizione dell'istanza di mediazione si applicano inoltre le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, stante lo stretto nesso tra la presentazione dell'istanza e la proposizione del ricorso giurisdizionale, nonché il richiamo espresso all'applicabilità dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, contenuto – come si è detto – nel comma 6 dell'articolo 17-bis in argomento.

Pertanto, l'istanza di reclamo, che può contenere la richiesta motivata di una mediazione, è parte del ricorso e con esso va notificata all'Ufficio nei normali termini processuali di 60 giorni dalla notifica dell'atto, eventualmente aumentati di 90 giorni se è stata inviata l'istanza di accertamento con adesione e del periodo di sospensione feriale dei termini se vi ricade.

A tal proposito è bene evidenziare che i 90 giorni che vengono concessi per tentare di ottenere l'annullamento dell'atto o un accordo extra-giudiziale tramite la mediazione hanno natura dilatoria e non sono, quindi, un lasso di tempo definito da aggiungere *tout court* ai tempi processuali del



contenzioso, bensì un lasso temporale massimo non superabile per tentare un accordo e, se lo stesso o il diniego dell'Ufficio arriva prima dei 90 giorni, questo maggior tempo cessa di scorrere<sup>8</sup>.

Per la **notificazione dell'istanza** trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 16, commi 2 e 3 del D.Lgs. n. 546 del 1992, per il quale *“le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17”* e *“le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'ufficio del Ministero delle finanze ed all'ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia”*.

Pertanto, la notifica dell'istanza nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'atto deve essere effettuata secondo una delle seguenti modalità:

- a mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità previste dall'articolo 137 e seguenti del codice di procedura civile;
- mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, che ne rilascia ricevuta;
- direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico, senza busta, raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto<sup>9</sup>;

In futuro, dopo l'emanazione dell'apposito provvedimento, sarà possibile presentare reclamo/ricorso anche tramite posta elettronica certificata (PEC).

Dalla data di notifica del ricorso contenente l'istanza di reclamo/mediazione, da effettuarsi con le normali procedure previste decorrono i termini per contare i 90 giorni concessi per raggiungere eventualmente un accordo in mediazione.

Al fine di individuare **l'Ufficio cui notificare l'atto**, ai sensi dell'articolo 17-bis, comma 5 del D.Lgs. n. 546 del 1992, *“il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”*.

---

<sup>8</sup> Per lo stesso motivo, il periodo di 90 giorni non risulta influenzato dalla sospensione feriale dei termini processuali prevista dal 01/08 al 15/09.

<sup>9</sup> Si ricorda infine che, nelle ipotesi di spedizione a mezzo del servizio postale, la notificazione dell'istanza, al pari della notificazione del ricorso, si considera effettuata – ai fini del computo del termine di sessanta giorni utile per l'impugnazione dell'atto - alla data di spedizione tramite servizio postale della medesima istanza e non a quella di ricezione da parte della Direzione (cfr. articolo 16, comma 5, del D.Lgs. n. 546 del 1992).



Dal combinato-disposto della norme sopra richiamata con l'articolo 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992, consegue che l'istanza di mediazione va presentata alla Direzione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.

In relazione agli atti emanati dal Centro operativo di Pescara occorre fare riferimento alle previsioni contenute nel regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, al fine di individuare la struttura territoriale dell'Agenzia cui spettano le attribuzioni sul rapporto tributario controverso<sup>10</sup>.

La notifica del reclamo **produce gli effetti** della cosiddetta *chiamata in giudizio*, interrompendo il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto e avvia contemporaneamente una fase amministrativa nel corso della quale il contribuente e la stessa Agenzia delle Entrate possono giungere a una rideterminazione della pretesa tributaria ovvero dell'importo chiesto a rimborso.

Si tratta di una dilazione di natura amministrativa e non processuale, come abbiamo visto, e i termini decorrono dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'Agenzia e non da quella di spedizione, che vale come data di avvenuta notifica solo per il ricorrente.

Va considerata, in sostanza, come una istanza di autotutela *sui generis* (parziale o totale) inoltrata all'ufficio insieme al ricorso vero e proprio e rientrante in una fase che l'Agenzia definisce pre-processuale/amministrativa per tentare, anche attraverso una eventuale mediazione extragiudiziale di evitare l'instaurazione del giudizio presso la Commissione tributaria provinciale.

La stessa Agenzia nella Circolare 9/E ammette che anche in caso di palese inammissibilità del reclamo/ricorso, lo stesso può comunque essere trattato come un'istanza di autotutela.

Con la notifica del reclamo/ricorso inizia la fase denominata pre-processuale/amministrativa che prevede alcuni adempimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, preliminari all'eventuale contraddittorio, con il ricorrente o il suo difensore, finalizzato al raggiungimento di un accordo in mediazione. Gli adempimenti previsti sono:

- esaminare se sussistono i presupposti e i requisiti fissati dal novello articolo 17-bis aggiunto al D.Lgs. n. 546/1992 per la presentazione dell'istanza anche in ordine al contenuto della stessa (che corrisponde al contenuto previsto per il ricorso giurisdizionale ex art. 18, D.Lgs. 546/92). ATTENZIONE: nel caso di assenza di alcuno degli elementi previsti dall'art. 18 del D.Lgs. 546/92, ma esistendo tutti i requisiti previsti dalla successiva lettera b), il reclamo/ricorso non viene rigettato dall'Ufficio in quanto l'istanza può comunque essere

---

<sup>10</sup> Pertanto: nel caso di impugnazione di atto emesso dal Centro operativo di Pescara nello svolgimento delle attività di controllo e di accertamento di cui all'articolo 28 del DL n. 78 del 2010, l'istanza va notificata alla Direzione cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso; di contro, nel caso di impugnazione di altri atti emessi dal Centro operativo di Pescara, l'istanza va notificata direttamente a quest'ultimo.



ammessa alla trattazione e costituire valido impulso al procedimento. Ciò comporta che se non viene accettato il reclamo o non si giunge ad una mediazione entro 90 giorni e se il reclamo viene respinto o solo parzialmente accolto, il ricorso (non modificabile!!) che sarà depositato in C.T.P., verrà dichiarato inammissibile dal giudice tributario per carenza dei requisiti previsti. Solo ove il reclamo/ricorso sia improponibile in quanto la controversia non rientra nel campo di applicazione dei nuovi istituti del reclamo/mediazione, ma contenga tutti gli elementi necessari, l'istanza è valida come ricorso giurisdizionale, ma i termini di costituzione in giudizio si computano nei modi ordinari.

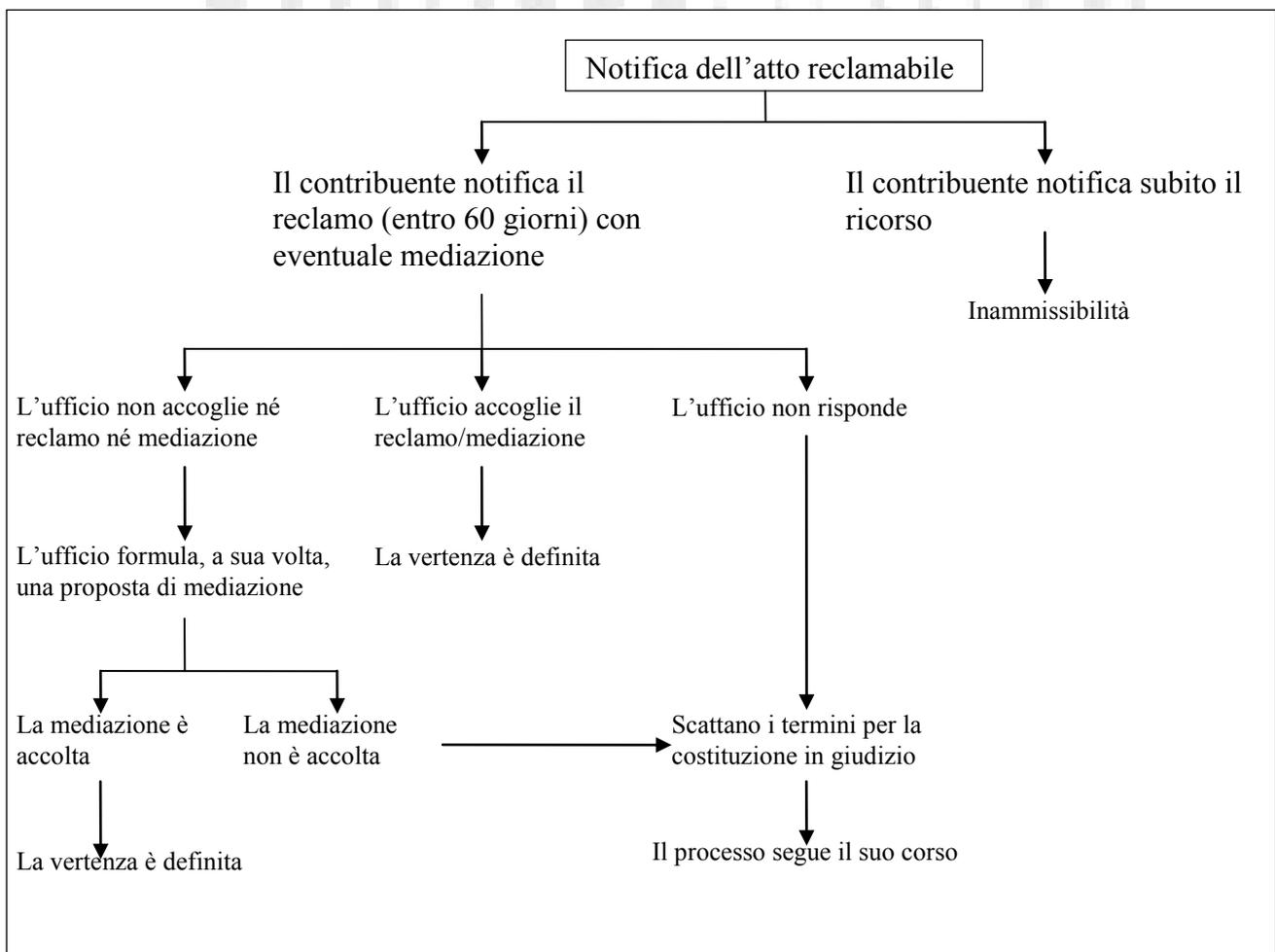
- Verificare che l'istanza di reclamo/ricorso non sia inammissibile sotto il profilo della tardività della notifica, della identificazione del contribuente (ad es. assenza di sottoscrizione) o della individuazione dell'oggetto. Nei predetti casi l'ufficio rigetterà il reclamo/ricorso per assoluta inammissibilità senza che possa considerarsi assolto l'onere di attivare la fase di reclamo/mediazione. Se ancora in termini per l'impugnazione, occorrerà quindi presentare una nuova istanza di reclamo/ricorso.
- Verificare la fondatezza dei motivi in base ai quali il ricorrente contesta l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa impositiva. In caso di accoglimento dell'istanza di reclamo del contribuente, l'Ufficio Legale dell'Agenzia Entrate provvede alla comunicazione di accoglimento.
- Qualora secondo l'Ufficio Legale dell'Agenzia delle Entrate non sussistano i presupposti per un annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, il funzionario valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente in relazione alla sussistenza dei presupposti riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. La valutazione preventiva deve essere condotta con l'intento di addivenire alla mediazione ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso. Se l'ufficio ritiene sussistenti i presupposti per la mediazione e se la proposta del contribuente risulta compiutamente motivata e contiene la rideterminazione dell'ammontare della pretesa, invita il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione, senza bisogno di particolari formalità nel modo più celere possibile.
- In assenza di proposta formulata dal contribuente, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a un accordo di mediazione; a tal fine, se ne ravvisa i presupposti, può



alternativamente inviare una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa tributaria ovvero invitare il contribuente al contraddittorio per cercare un'intesa. Qualora il contribuente non si presenti al contraddittorio, il dirigente o funzionario incaricato annota la "mancata presentazione" dello stesso sull'originale dell'invito al contraddittorio. Nel caso sopradescritto in cui l'ufficio invii al contribuente la sua proposta motivata di mediazione, quest'ultimo può aderirvi sottoscrivendola oppure richiedere l'avvio di un contraddittorio sulla proposta dell'ufficio. Resta esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi.

- Qualora l'Ufficio Legale dell'Agenzia delle Entrate non ravvisi i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, formula una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate.
- In tutti gli altri casi, l'Ufficio Legale dell'Agenzia delle Entrate provvede al diniego.

Quanto detto può essere schematizzato come di seguito evidenziato.





- Il contribuente, che abbia ricevuto un accertamento o un altro atto dell’Agenzia delle Entrate reclamabile con un’imposta richiesta non superiore ad Euro 20.000 può proporre, entro il termine per il ricorso, reclamo.
- Il reclamo deve pertanto essere proposto dal contribuente entro 60 giorni, notificando con le forme previste per il ricorso l’atto di reclamo alla Direzione Provinciale competente o alla DRE.
- Il contribuente, nel reclamo, congiuntamente alla richiesta di annullamento totale o parziale dell’atto può formulare altresì una proposta di mediazione.
- Se, entro 90 giorni dalla notifica del reclamo, l’ufficio non risponde al contribuente restando inerte o la mediazione non raggiunge una conclusione, decorrono, sia per il contribuente che per l’Agenzia delle Entrate, i termini per la costituzione in giudizio e, conseguentemente, il processo tributario seguirà il proprio corso, con la fissazione della trattazione dell’istanza e la discussione della causa.
- Il contribuente provvede quindi al deposito del reclamo presso la Commissione Tributaria competente, ove, in assenza di indicazioni normative contrarie, non avrà la facoltà di ampliare i motivi del ricorso, posto che gli stessi sono già stati esposti nel reclamo.

L’articolo 17-bis aggiunto al D.Lgs. 546/1992 stabilisce, al punto 9) che, decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso ed i termini di costituzione in giudizio delle parti decorrono dalla predetta data.

Ciò significa che il reclamo da inviare all’Ufficio Legale della Direzione Provinciale o Regionale competente, in relazione all’ufficio che ha emesso l’atto impugnato o non ha emesso l’atto richiesto è, di fatto, il ricorso giurisdizionale, lo stesso che dovrà poi essere depositato presso la Commissione Tributaria Provinciale per la costituzione in giudizio e che deve essere, in quella sede, dichiarato dalla parte o dal suo difensore “*conforme all’originale notificato all’ufficio*”, pena l’inammissibilità. E’ infatti inammissibile il motivo di ricorso proposto innanzi la C.T.P. per il quale non sia stata preventivamente esperita la procedura del reclamo/mediazione.

Il reclamo/ricorso deve essere notificato in esenzione di bollo essendo soggetto a contributo unificato, che sarà dovuto, nelle misure previste, solo in caso di costituzione in giudizio avanti la Commissione Tributaria Provinciale. Stante il richiamo effettuato dalla norma all’intero art. 12 del D.Lgs. 546/1992 concernente l’assistenza tecnica in contenzioso, anche per presentare l’istanza di



reclamo/mediazione è obbligatoria l'assistenza di un difensore abilitato quando il valore della lite supera € 2.582,28<sup>11</sup>.

#### **1.4. Contenuto dell'istanza**

L'atto di reclamo, per quanto riguarda la stesura dello stesso, è assimilabile ad un ricorso in virtù del rinvio dell'art 17-bis DLGS 546/92 ai seguenti articoli del medesimo decreto in quanto compatibili<sup>12</sup>, è quindi chiaro che il reclamo, dal punto di vista della stesura, della notifica e dei termini, non è altro che una anticipazione del ricorso.

Il reclamo deve quindi contenere le seguenti indicazioni, a pena di inammissibilità:

- La Commissione Tributaria a cui è (o meglio sarà) diretto;
- I dati del ricorrente e dell'eventuale legale rappresentante;
- La relativa residenza o sede legale;
- Il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato;
- Il codice fiscale;
- La Direzione provinciale/DRE dell'A.d.E. nei cui confronti è proposto;
- L'atto impugnato;
- L'oggetto della domanda;
- I motivi del ricorso;
- Il valore della causa;
- Il difensore, ivi inclusa la sottoscrizione;
- Il codice fiscale del difensore;
- Il numero di fax del difensore;
- La casella PEC (Posta Elettronica Certificata) del difensore e della parte, se esistente.

---

<sup>11</sup> In realtà la presenza del difensore dovrebbe essere obbligatoria solo nella fase di discussione dell'eventuale mediazione, mentre il ricorso/reclamo dovrebbe essere proponibile anche dal solo contribuente, senza rischio di nullità, giacché il ricorso è inammissibile solo qualora il difensore non venga nominato decorsi 30 giorni dall'invito del giudice (quindi dopo la costituzione in giudizio) e può essere nominato anche verbalmente in udienza.

Infatti, se l'istanza di reclamo viene respinta o non ne viene notificato l'accoglimento entro 90 giorni, il ricorso/reclamo dovrà essere depositato in Commissione Provinciale per la costituzione in giudizio e, in quella sede o anche successivamente può essere nominato il difensore.

Tuttavia, nonostante il contraddittorio con il funzionario dell'Agenzia per il tentativo di mediazione non sia equiparabile ad una udienza processuale (la stessa Agenzia la definisce "fase amministrativa pre-processuale"), il richiamo operato nella legge che sembra obbligare alla presenza del difensore.

<sup>12</sup> In particolare l'art. 12, obbligo di assistenza tecnica, l'art. 18, modalità di stesura del ricorso, l'art. 19, provvedimenti ed autonomia degli atti impugnabili, l'art. 20 modalità di notifica del ricorso, l'art. 21 termine per la notifica del ricorso e l'art. 22, co. 4, documenti da depositare in sede di costituzione in giudizio.



E' opportuno inserire anche eventuali recapiti alternativi a quelli menzionati, come ad esempio il numero di telefono e l'indirizzo mail non certificato in quanto sono atti a consentire un rapido scambio di informazioni durante la procedura di reclamo/mediazione.

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

Per quanto concerne i motivi del ricorso, gli stessi devono essere indicati nel reclamo e si ritiene che non possano essere integrati in un momento successivo, pur in assenza di pronunce giurisprudenziali.

L'art. 17-bis del DLGS 546/92 non pone deroghe alla disciplina delle motivazioni, per cui, qualora il contribuente riceva esito negativo dal reclamo/mediazione e provveda al deposito del ricorso, dovrà depositare la copia del reclamo, senza nessuna aggiunta, specie in merito ai motivi. Detto questo, l'unico caso in cui è possibile l'integrazione dei motivi è rappresentato dal deposito di documenti non conosciuti ad opera della Direzione provinciale/DRE ai sensi dell'art. 24 del citato decreto<sup>13</sup>.

Per quanto riguarda l'incarico del difensore, l'art. 17-bis rinvia, per la predisposizione del reclamo, all'art. 12, con la conseguenza che occorre inserire in calce all'atto l'incarico al difensore. Il rinvio normativo comporta che, ove la causa sia di valore superiore ad € 2.582,28, il contribuente sia tenuto a munirsi di un difensore tecnico (dottore commercialista, avvocato, consulente del lavoro) e ciò anche se la fase antecedente l'eventuale costituzione in giudizio sia solo una fase "amministrativa".

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

L'art. 22, co. 4, DLGS 546/92, così come richiamato dall'art. 17-bis dello stesso decreto dispone che il contribuente, al momento di consegnare o depositare alla parte resistente il reclamo, deve depositare anche:

- Copia del provvedimento impugnato;
- Tutti i documenti comprovanti la notifica del reclamo (copia della ricevuta di spedizione e dell'avviso di ricevimento);

---

<sup>13</sup> L'integrazione dei motivi dovrebbe, 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.



- Ogni altro documento che il contribuente ritiene necessario allegare al ricorso<sup>14</sup>.

Posto che il reclamo, come abbiamo visto, può essere considerato come un'anticipazione del ricorso sarà opportuno inserire nelle conclusioni:

- la richiesta di annullamento dell'atto rivolta al giudice;
- la domanda di reclamo/mediazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate;
- la condanna alle spese processuali e alla restituzione delle somme versate per effetto della riscossione frazionata.

### 1.5. Bozza di reclamo

#### COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ...

#### RICORSO CON ISTANZA

ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92

Il Sig. \_\_\_\_\_ nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_, residente a \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_, mail \_\_\_\_\_, telefono/fax \_\_\_\_\_

(oppure)

La società \_\_\_\_\_ (denominazione, sede legale, codice fiscale) in persona del proprio legale rappresentante il Sig. \_\_\_\_\_ nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_, residente a \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_.

Rappresentato e difeso dall'Avv./Dott./Rag. \_\_\_\_\_ (codice fiscale, casella PEC, fax), iscritto all'Albo \_\_\_\_\_, con

**Procura speciale(eventuale)**  
Delego a rappresentarmi e difendermi nel presente procedimento, in ogni sua fase, stato e grado, \_\_\_\_\_, con ogni facoltà di legge, incluse quelle di proporre reclamo e di mediare ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92, trattare, comporre, conciliare, transigere, rinunciare agli atti e accettare rinunzie, farsi sostituire. Eleggo domicilio, anche per le notificazioni relative al procedimento di reclamo e mediazione, presso \_\_\_\_\_

<sup>14</sup> La produzione di tutti i documenti nelle more del procedimento di reclamo, se da un lato agevolerebbe il lavoro dei funzionari, che potrebbero verificare velocemente la fondatezza della domanda, dall'altro potrebbe ledere la difesa del contribuente, in quanto in tal modo anticiperebbe totalmente all'Ufficio la propria strategia processuale. Tuttavia, la mancata produzione di documenti durante il procedimento di reclamo non comporta l'impossibilità di produrli in un momento successivo, sempre che vengano depositati entro venti giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 DLGS 546/92).



studio in \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_, n. \_\_\_\_ presso il quale il  
ricorrente e 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

\_\_\_\_\_  
Luogo e data

È autentica

**RECLAMO**

*Avverso ... (avviso di accertamento, iscrizione a ruolo, diniego di  
rimborso, ecc.)* n. \_\_\_\_\_ notificato in data \_\_/\_\_/\_\_, emesso  
dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di  
\_\_\_\_\_ con sede in \_\_\_\_\_, in persona del Direttore  
*pro tempore,*

**per far valere i fatti, i motivi e le richieste di seguito riportati**

**FATTO**

Con avviso notificato il \_\_\_\_\_ (descrivere sinteticamente i  
fatti su cui è fondato l'atto).

**MOTIVI DI RICORSO/RECLAMO**

*L'atto impugnato è illegittimo per i seguenti motivi:*

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Per tutti questi motivi, il ricorrente, come sopra rappresentato,

**CHIEDE**

a codesta Commissione tributaria provinciale, di voler \_\_\_\_\_

Si dichiara che il valore della presente lite, ai fini del contributo  
unificato di cui al DPR n. 115/02, è di \_\_\_\_\_ euro.



Luogo e data \_\_\_\_\_

Firma

\_\_\_\_\_

\*\*\*\*

**ISTANZA**

**ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92**

Il contribuente, Sig. \_\_\_\_\_, come prima rappresentato, sulla base dei fatti e dei motivi sopra evidenziati

**CHIEDE**

che l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di \_\_\_\_\_, in alternativa al deposito del ricorso che precede presso la Commissione tributaria provinciale, accolga in via amministrativa le richieste nel medesimo ricorso formulate.

Valore ai fini dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92: \_\_\_\_\_ euro.

*[segue parte eventuale]*

Formula altresì **proposta di mediazione** fondata sui seguenti

**MOTIVI**

1) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Per quanto motivato, la pretesa verrebbe ad essere così rideterminata:

Imposta: euro \_\_\_\_\_;

Interessi: euro \_\_\_\_\_;

Sanzioni: euro \_\_\_\_\_;



Comunica in ogni caso la sua disponibilità a valutare in contraddittorio la mediazione della controversia.

Per l'invito al contraddittorio, le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento, si indicano uno o più dei seguenti recapiti:

- via \_\_\_\_\_, città \_\_\_\_\_,
- PEC: \_\_\_\_\_,
- telefono \_\_\_\_\_,
- fax \_\_\_\_\_,
- posta elettronica ordinaria: \_\_\_\_\_.

Si allegano i seguenti documenti, richiamati nel ricorso:

- 1) \_\_\_\_\_
- 2) \_\_\_\_\_
- 3) \_\_\_\_\_

Luogo e data \_\_\_\_\_

Firma

\_\_\_\_\_



## **2. MEDIAZIONE**

### **2.1. Le proposte di mediazione**

La finalità principale del reclamo sembra essere quella di pervenire ad una mediazione tra Agenzia delle Entrate e contribuente.

Dal punto di vista procedimentale la mediazione può scaturire:

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

Mentre, infatti, in capo al contribuente è prevista la mera facoltà – e non l'obbligo – di formulare con il reclamo “una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa” scaturente dall'atto impositivo, nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, invece, nell'ipotesi che essa non ritenga di accogliere le richieste del contribuente (di annullamento totale o parziale dell'atto) o l'eventuale sua proposta di mediazione, quella facoltà diventa un obbligo, giacché essa è tenuta a formulare di ufficio una siffatta proposta di mediazione.

L'art. 17-bis comma 8 stabilisce infatti che il reclamato, *“se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa”*

La norma pertanto indica i criteri di carattere generale per adempiere a tale prescrizione, in quanto l'Agenzia deve pervenire alla formulazione della proposta tenendo conto del grado di sostenibilità della pretesa, dunque della forza degli argomenti di fatto e di diritto che la giustificano; dell'eventuale incertezza delle questioni implicate dell'atto impositivo; del principio di economicità dell'azione amministrativa. Previsione, quest'ultima, che introduce un rilevante elemento di discrezionalità, qual è l'apprezzamento in ordine agli obiettivi di efficienza, economicità e trasparenza dell'azione amministrativa.

Questa disposizione genera più d'una perplessità, in primo luogo in ordine agli effettivi margini di manovra che saranno consentiti ai funzionari dell'Agenzia, soprattutto dinanzi a possibili reclami che non contengano alcuna proposta di mediazione e che, limitandosi a contestare *in toto* la legittimità dell'atto si atteggino in buona sostanza alla stregua di richieste di annullamento totale o parziale in autotutela.



L'invito che l'Agenzia delle Entrate manda al contribuente non è soggetto ad alcuna particolare forma essendo possibile l'utilizzo della semplice posta elettronica non certificata. Gli atti relativi all'esito della mediazione non sono impugnabili, in quanto si ritiene che il contribuente avrebbe potuto non stipulare la mediazione e costituirsi in giudizio. Tali provvedimenti possono essere notificati sia mediante gli strumenti ordinari che mediante pec; per questo viene richiesto di indicare nel ricorso tributario, e perciò anche nell'atto di reclamo, la casella pec del difensore.

Nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell'istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione (di cui al D.lgs 19/06/1997 n. 218), le parti potranno valorizzare tutti gli elementi utili per la mediazione, valorizzando soprattutto quegli elementi di cui non si sia tenuto conto nella fase precedente, quali:

- elementi non noti, sopravvenuti o comunque non presi in considerazione quando è stato esperito il tentativo di definizione di cui al D.lgs n. 218 del 1997;
- i motivi del ricorso, con i quali il contribuente espone in dettaglio i vizi formali e sostanziali che potrebbe eccepire in sede contenziosa;
- l'eventuale indicazione di documenti non disponibili o non esibibili dal contribuente in fase di accertamento con adesione (nei casi ovviamente in cui non sia preclusa l'esibizione);
- la formazione di un orientamento della Corte di Cassazione ovvero della giurisprudenza di merito locale, contrario o favorevole alle posizioni dell'Agenzia.

Tali profili, del resto, possono risultare determinanti anche per il contribuente, che, in sede di mediazione, potrebbe decidere di aderire alla proposta (non accolta in precedenza), a seguito della sopravvenuta conoscenza degli elementi sopra richiamati ovvero in considerazione dei motivi dell'eventuale rigetto dell'istanza prospettati dall'Ufficio, che anticipano la linea di difesa dell'Amministrazione nell'eventuale fase contenziosa.

L'esito del contraddittorio deve essere documentato e descritto in apposito verbale. Per l'Agenzia, il verbale deve essere sottoscritto dal Dirigente o dal funzionario incaricato, che deve far parte dell'Ufficio legale.

Il contribuente può partecipare personalmente al contraddittorio (siamo in una fase amministrativa processuale e quindi non vi è l'obbligo di assistenza tecnica) oppure conferire procura al proprio difensore, già nominato per l'eventuale e successiva fase giurisdizionale, ovvero conferire incarico anche ad altro e diverso professionista, la cui nomina dovrà risultare da una procura speciale avente la stessa forma scritta propria dell'eventuale accordo da concludere, come previsto dall'art. 1392 c.c..



Passiamo ad analizzare le varie tipologie di mediazione:

**Mediazione facoltativa:** Ad essa fa riferimento l'art. 2 del D.Lgs. n. 28/2010, in forza del quale *«chiunque può accedere alla mediazione per la conciliazione di una controversia civile e commerciale vertente su diritti disponibili, secondo le disposizioni del presente decreto»*.

Questo tipo di mediazione può anche definirsi stragiudiziale ed extraprocessuale, in quanto si caratterizza per il fatto che le parti possono esperire il tentativo di mediazione prima ed indipendentemente dalla proposizione di una controversia avanti il giudice civile. Inoltre, la mediazione può avere per oggetto qualunque questione attinente a diritti disponibili in cui sorga tra le parti motivo di contrasto. Occorre dire che le definizioni di lite fuori dal processo sono possibili già sulla base del codice civile, attraverso l'accordo di transazione che opera sul piano sostanziale e vincola le parti sul contenuto della definizione concordata. Il valore aggiunto della mediazione è costituito dal fatto che ai fini dell'autocomposizione della lite si ha l'intervento di un soggetto terzo, il mediatore designato ai sensi dell'art. 8, che ha il compito di facilitare il raggiungimento dell'accordo tra le parti, essendo questa la finalità del nuovo istituto.

L'inserimento, poi, dell'accordo delle parti nel contesto procedimentale della mediazione consente all'accordo stesso di beneficiare degli effetti che si ricollegano alla conciliazione. Effetti che sono costituiti in particolare dall'efficacia esecutiva del verbale mediante il quale il mediatore attesta il raggiungimento dell'accordo amichevole.

**Mediazione obbligatoria:** Ad essa fa riferimento l'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 28/2010, in forza del quale in determinate materie, tassativamente indicate dalla disposizione stessa, la mediazione *«è condizione di procedibilità della domanda giudiziale»*, nel senso che il suo esperimento deve necessariamente precedere la notificazione dell'atto introduttivo del giudizio.

Questo tipo di mediazione può anche definirsi extragiudiziale obbligatoria, ed è in questa sua qualificazione (del carattere obbligatorio) il tratto di distinzione rispetto al precedente tipo di mediazione. Come è stato evidenziato in dottrina, l'art. 60 della legge delega non consentiva il ricorso alla tecnica della conciliazione obbligatoria, in quanto essa disponeva piuttosto al legislatore delegato di *«prevedere che la mediazione finalizzata alla conciliazione»* fosse realizzata *«senza precludere l'accesso alla giustizia»*. La scelta del legislatore delegato solleva dunque la questione del suo potenziale contrasto con la legge delega e forse anche del contrasto, secondo alcuni, con l'art. 24 della Cost. *«poiché non si comprendono le ragioni per le quali la parte che ritenga di avere*



*pienamente ragione debba per forza sottoporsi ad una procedura di mediazione, e per forza vedersi costretta ad accettare oppure a rifiutare una proposta di conciliazione» .*

L'elenco delle controversie con riferimento alle quali la mediazione è condizione di procedibilità della domanda giudiziale è molto ampio ed eterogeneo. Dovranno infatti essere precedute obbligatoriamente da procedimento di mediazione le controversie *«in materia di condominio, diritti reali, divisioni, successioni ereditarie, patti di famiglia, locazione, comodato, affitto di aziende, risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti, da responsabilità medica e da diffamazione con il mezzo della stampa o con altro mezzo di pubblicità, contratti assicurativi, bancari e finanziari» .*

**Mediazione obbligatoria per accordo delle parti o mediazione concordata:** Può ascriversi alla categoria delle mediazioni obbligatorie anche la mediazione cd. concordata. Tale è la mediazione al cui esperimento le parti si siano obbligate in forza di contratto, statuto, atto costitutivo.

A questo tipo di mediazione fa riferimento il comma 5 dell'art. 5 dell'impianto normativo in esame, secondo cui, *«fermo quanto previsto dal comma 1 e salvo quanto disposto dai commi 3 e 4, se il contratto, lo statuto ovvero l'atto costitutivo dell'ente prevedono una clausola di mediazione o conciliazione e il tentativo non risulta esperito, il giudice o l'arbitro, su eccezione di parte, proposta nella prima difesa, assegna alle parti il termine di quindici giorni per la presentazione della domanda di mediazione e fissa la successiva udienza dopo la scadenza del termine di cui all'articolo 6».*

La norma in esame precisa ancora che la domanda di mediazione è in questo caso presentata davanti all'organismo indicato dalla clausola contrattuale o dallo statuto, ma le parti possono concordare, successivamente al contratto o allo statuto o all'atto costitutivo, l'individuazione di un diverso organismo.

**Mediazione delegata** Il giudice, in qualunque momento del processo, anche in appello, ma prima dell'udienza di precisazione delle conclusioni ovvero, quando questa udienza non è prevista, prima della discussione della causa, può invitare le parti a procedere alla mediazione. Questo tipo di mediazione può anche definirsi stragiudiziale ma endoprocessuale, in quanto essa si caratterizza per la circostanza che l'attività viene svolta da un organismo non giudiziale, ma su sollecitazione (non vincolante) del giudice statale, già adito della controversia.



La mediazione delegata può essere proposta dal giudice anche quando non sia riuscito il tentativo obbligatorio di conciliazione e richiede, stante il suo carattere non vincolante, che l'invito del giudice sia accolto favorevolmente da entrambe le parti in lite.

## **2.2. L'organo che cura la mediazione**

Per quanto riguarda l'organo al quale compete l'esame del reclamo, il comma 5 dell'articolo 17-bis stabilisce che va trattato da *“apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”*. Si ritiene, pertanto, che vadano individuate ed istituite articolazioni dell'Agenzia alle quali è istituzionalmente demandata la trattazione dei reclami. Queste articolazioni debbono essere autonome, cioè legittimate ad esaminare il reclamo con piena libertà di giudizio rispetto alle determinazioni dell'ufficio che ha emesso l'atto reclamato.

La circolare n. 9/E del 19/03/2012 individua tali strutture negli uffici legali delle Direzioni Provinciali, nonché nelle analoghe strutture delle Direzioni Regionali e del Centro operativo di Pescara per i provvedimenti di competenza di quest'ultimo.

È evidente che il legislatore ha così inteso attribuire all'organo connotati di terzietà che valgano in qualche modo a giustificare il riferimento alla mediazione. Questa, infatti, nell'accezione in cui risulta recepita anche nel nostro ordinamento è funzionale alla finalità di consentire alle parti di pervenire alla risoluzione della controversia mediante la partecipazione di un terzo soggetto neutrale, ancorché privo di un potere decisionale in senso cogente.

Ma l'espedito normativo di attribuire autonomo rilievo all'ufficio che si occupa dei reclami non vale certamente a superare l'obiezione derivante dall'appartenenza dello stesso alla medesima Amministrazione che ha emesso l'atto reclamato, per cui l'esame del reclamo e l'eventuale istruttoria che si rendesse necessaria non possono ritenersi affidati ad un soggetto terzo, quale dovrebbe essere il mediatore.

Si rivela improprio, quindi, il riferimento alla mediazione, laddove trattasi evidentemente di una conciliazione stragiudiziale, cioè di un mezzo di autocomposizione della controversia, non molto dissimile dalla conciliazione fuori udienza prevista dall'art. 48, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992, la cui disciplina è espressamente dichiarata applicabile alle controversie in questione nei consueti limiti della compatibilità. Anche in tale fattispecie l'iniziativa della proposta conciliativa può provenire tanto dalla parte ricorrente quanto dall'Amministrazione Finanziaria; e ugualmente le ragioni per pervenire alla conciliazione possono essere le più diverse, del pari riconducibili ai criteri come sopra espressamente enunciati dalla legge in esame.



### **2.3. Modalità della conclusione dell'accordo**

Di regola, l'accordo si conclude al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del contribuente, di un atto contenente, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi e sanzioni), e le modalità di versamento degli stessi.

L'accordo può anche concludersi mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione formulata da una delle parti, quando dalla proposta risulti in modo specifico ed univoco il contenuto dell'accordo, con particolare riferimento alla determinazione delle somme dovute e alle modalità di versamento delle stesse. Se l'accettazione non è in tutto conforme alla proposta, l'accordo non può ritenersi concluso.

Per l'Ufficio l'accordo deve essere sottoscritto dal Direttore Provinciale o da un suo delegato che, per quanto già riferito circa la competenza alla trattazione dell'istanza, deve appartenere necessariamente all'Ufficio Legale.

Il contribuente può sottoscrivere personalmente, oppure, come già accennato, può conferire procura speciale, che specifichi l'attribuzione del potere rappresentativo nella fase amministrativa della mediazione e la facoltà di stipulare l'eventuale accordo.

La sottoscrizione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi, mediante spedizione dell'atto di adesione. Nel primo caso, qualora non venga rilasciata copia dell'atto di adesione da parte dell'Ufficio, è opportuno redigere in contraddittorio un verbale che attesti almeno il fatto storico della conclusione dell'accordo. Nel secondo caso, per la data di conclusione dell'accordo occorre far riferimento al momento dell'ultima sottoscrizione.

Con la conclusione dell'accordo di mediazione inizia a decorrere il termine per l'effettuazione del pagamento. Nel caso di adesione alla proposta di una delle parti, il termine di venti giorni per l'effettuazione del versamento delle somme dovute decorre:

- dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, quando la proposta sia formulata dall'Ufficio;
- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta era contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente.

### **2.4. Il perfezionamento della mediazione**

La mediazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale.



L'accordo di mediazione diviene così titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto, ovvero, in casi di omesso versamento alle scadenze, per l'iscrizione a ruolo.

Con il pagamento di tutte le somme dovute la pretesa tributaria diviene definitiva nella misura fissata dall'accordo di mediazione e il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, si intende definito e non ulteriormente contestabile (Circ. n. 9/E).

In assenza del versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata, in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario avverso il quale il contribuente ha proposto l'istanza, continua a produrre effetti. Conseguentemente il contribuente può decidere di:

- agire in giudizio, costituendosi ai sensi dell'articolo 22 del D.lgs 546/1992, se non sono ancora decorsi i trenta giorni dalla conclusione dell'accordo;
- desistere dal contenzioso; in tal caso, decorso il termine di cui all'articolo 22 del D.lgs 546/1992, l'atto oggetto di istanza diviene definitivo e l'Ufficio procede alla conseguente riscossione.

Infine, anche il diniego all'istanza di mediazione deve esporre in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria e i motivi in base ai quali si è ritenuto di disattendere l'eventuale proposta formulata dal contribuente. Tale atto, di diniego all'istanza di mediazione, è detto **controdeduzioni**.

## **2.5. Costituzione in giudizio**

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 c. 9 del D.lgs 546/1992 stabilisce che il termine per la costituzione in giudizio decorre:

- spirati novanta 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 precedente;
- dalla data di ricezione dell'atto di accoglimento parziale del reclamo.

Resta ovviamente ferma la possibilità per il ricorrente di depositare, successivamente alla costituzione in giudizio, documenti e memorie, anche integrative, ai sensi degli articoli 24 e 32 del D.lgs 546/1992.



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 D.lgs 546/1992, 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:

3. in caso di inerzia dell'Ufficio, decorsi novanta giorni computati dal momento in cui questi ha ricevuto il reclamo;
4. in caso di notifica del diniego o dell'accoglimento parziale, dal giorno di ricezione dell'atto ad opera del contribuente.

Alla luce degli effetti irreversibili che il deposito tardivo del ricorso comporterebbe, è bene adottare una condotta cautelativa e conteggiare il dies a quo per la costituzione in giudizio dal:

- decorso dei novanta giorni computato dalla data di notifica del reclamo, in caso di inerzia dell'Ufficio;
- dalla data di notifica dell'atto di diniego o di accoglimento parziale del reclamo, nelle altre due ipotesi.

In merito agli adempimenti da effettuare in occasione della costituzione in giudizio, si deve depositare, tra l'altro, la copia dell'atto impugnato, i documenti che dimostrano l'avvenuta notifica e la nota di iscrizione a ruolo e infine, ogni documento che si ritiene necessario.

Come già indicato, il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito con l'istanza di mediazione a pena di inammissibilità del ricorso.

La costituzione in giudizio del contribuente realizza altresì il presupposto per il versamento del contributo unificato.

## **2.6. La Prosecuzione del processo**

Successivamente alla costituzione in giudizio delle parti, la Commissione Tributaria Provinciale procede all'esame della controversia secondo le disposizioni del Dlgs 546/1992, tenendo conto, ovviamente, del procedimento di mediazione e delle vicende che l'hanno caratterizzato. Pertanto, il reclamo viene iscritto a ruolo, il presidente lo esamina e, se non ci sono cause di inammissibilità manifeste, fissa l'udienza di discussione.

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.

La Direzione Provinciale 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 c. 9 del Dlgs 546/1992, il processo, se il contribuente ritiene, prosegue in merito alla parte di atto non annullata.

È difficile sostenere che il contribuente, nel momento in cui riceve l'atto di accoglimento parziale del reclamo possa fruire dell'acquiescenza ex art. 15 del Dlgs 218/1997, beneficiando della riduzione delle sanzioni a un terzo o un sesto dell'irrogato. Infatti, l'acquiescenza postula il versamento delle somme entro il termine per il ricorso.

La scelta circa la fruizione dell'acquiescenza o della mediazione, con rischio eventuale di dover affrontare il contenzioso, va effettuata alla ricezione dell'atto impositivo.

### **3. LA RISCOSSIONE IN PENDENZA DI GIUDIZIO**

La riscossione è l'insieme degli atti e fatti attraverso cui l'obbligazione tributaria è attuata ed estinta. Un primo aspetto caratteristico della riscossione dei tributi è la tipicità delle sue forme, che sono rigidamente disciplinate. L'ente impositore non può riscuotere, se non nei modi previsti dalla legge, né il contribuente può liberarsi in forme diverse da quelle stabilite dalla legge. Non hanno riscontro nel diritto tributario quelle forme di estinzione dei rapporti obbligatori, che sono espressione del potere di disporre del rapporto. L'Amministrazione Finanziaria, a differenza del privato, non può disporre dei suoi crediti (indisponibilità dell'obbligazione tributaria).

A parte il pagamento i tributi possono estinguersi, nei limiti previsti dalle norme tributarie, mediante compensazione. È poi previsto, ma in ambito limitato, il pagamento mediante cessioni di beni culturali.

In materia di riscossione, la legge innanzitutto obbliga i contribuenti a provvedere di propria iniziativa al pagamento delle imposte (c.d. autotassazione); il compito dell'Amministrazione Finanziaria è, quindi, in primo luogo, di formare atti diretti a provocare il pagamento. Abbiamo così una distinzione fondamentale tra:

- riscossione c.d. spontanea, ossia senza ruolo, che consta dei pagamenti che i contribuenti eseguono di propria iniziativa, in adempimento di obblighi previsti dalla legge; si tratta dei "versamenti diretti";
- riscossione in base ad atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria.



Se vi sono avvisi di accertamento abbiamo, nelle more del processo, riscossione provvisoria di somme la cui definitiva acquisizione da parte dell'Erario potrà emergere solo a fine processo.

Né l'art. 17 bis del D.lgs 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*.

Stante la funzione cui è preordinato il procedimento di mediazione, si ritiene possibile e opportuno, al fine di garantire un'adeguata tutela del contribuente, estendere l'applicabilità dell'art. 2-quater, c. 1-bis del D.L. n. 564/1994 alle fattispecie in esame. In altri termini, anche nell'ambito del procedimento amministrativo disciplinato dall'art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992, per sua natura funzionale al riesame ed eventuale rideterminazione della pretesa, il contribuente può chiedere la sospensione degli effetti dell'atto. Quando le eccezioni sollevate nell'istanza non appaiono infondate, la Direzione può dunque concedere, su istanza formulata contestualmente all'atto introduttivo del procedimento di mediazione, ovvero separatamente, la formale sospensione, in tutto o in parte, dell'esecuzione dell'atto in presenza del richiamato presupposto.

Si precisa che il periodo di sospensione degli effetti dell'atto non può comunque protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione. All'eventuale esito negativo del procedimento di mediazione consegue, ovviamente, l'iscrizione a ruolo o l'affidamento del carico all'Agente della riscossione, nonché l'immediata revoca della sospensione precedentemente concessa. Resta ferma la possibilità di avvalersi delle norme in materia di riscossione straordinaria; in particolare, degli articoli 29, c. 1, lett. c) D.L. 31.05.2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30.07.2010, n. 122, e 15-bis Dpr n. 602/1973 (circolare Agenzia delle Entrate 19.03.2012, n. 9/E).

L'aver tralasciato di regolare i rapporti fra il procedimento *ex art. 17-bis* e la riscossione delle pretese impositive e l'adozione delle misure cautelari e conservative pregiudica la possibilità che il nuovo istituto possa ottenere il successo che da esso è lecito attendersi. La circolare stessa ha cercato di porre rimedio a tale inconveniente prevedendo che, «quando le eccezioni sollevate nell'istanza non appaiono infondate», possa richiedersi e disporsi la sospensione in via amministrativa.

Resta il fatto che tale sospensione dipende da una valutazione discrezionale dell'Amministrazione. E sebbene essa ne farà senz'altro l'uso più corretto, è evidente che questo costituisce un altro profilo di criticità del nuovo regime.



È arduo che, ove la sospensione non sia accordata, il tentativo di mediazione si possa svolgere proficuamente.

Il contribuente che versi quanto richiestogli o destinatario delle iniziative esecutive, cautelari o conservative sarà, probabilmente, indotto a intraprendere il contenzioso.

Del resto, la positiva esperienza dell'adesione maturata in questi anni si fonda pure sulla circostanza che, finché il procedimento è pendente, il privato non deve corrispondere alcunché.

Né, per altro verso, è accettabile che il contribuente possa essere forzato a conseguire la mediazione poiché pressato dalle misure esecutive, cautelari o conservative.

Non solo, la durata della procedura di reclamo differisce l'introduzione del processo e, quindi, l'accesso alla tutela cautelare.

Non resta, allora, che ammettere, sulla scorta della sentenza della Corte cost. 24 luglio 1998, n. 336 sui ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio e contrariamente a quel che si legge nella circolare, che si possa depositare in Commissione tributaria provinciale il reclamo prima del termine fissato dal comma 9 dell'art. 17-*bis* al solo fine di ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo. Se si vuole evitare l'incostituzionalità dell'art. 17-*bis*, quello appena esposto è un esito obbligato onde tutelare le ragioni del contribuente, che può subire un serio pregiudizio dalle azioni esecutive, cautelari e conservative in pendenza del reclamo. Ma contrasta con la *ratio* della norma, oltre che con il buon senso e il principio di economia processuale, doversi rivolgere al giudice perché conceda una misura cautelare in ordine a un rapporto definibile stragiudizialmente.

Non resta che auspicare, perciò, un intervento normativo che espliciti la sospensione dell'obbligo di pagamento e l'inibizione delle iniziative cautelari e conservative finché è in corso il procedimento *ex art. 17-bis*.

### **3.1. Accertamenti “esecutivi”**

Con decorrenza dal 1° ottobre 2011, il decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122) ha istituito una nuova procedura di riscossione dei tributi, che prescinde totalmente dal ruolo e dalla cartella esattoriale. Il «nuovo» avviso di accertamento è, di per sé, «titolo esecutivo», perché rientra fra «gli atti ai quali la legge attribuisce espressamente efficacia esecutiva» (come esige l'articolo 474 del Codice di procedura civile).

Inoltre, come previsto dall'art. 29 del decreto legge n. 78/2010, il nuovo avviso di accertamento ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni devono contenere anche l'intimazione ad adempiere - entro il termine di presentazione del ricorso - all'obbligo di pagare gli importi in essi



indicati o un terzo delle maggiori imposte accertate - a titolo provvisorio - nel caso in cui si decida di ricorrere davanti alla Commissione Tributaria.

L'avviso di accertamento deve essere sempre motivato, a pena di nullità, e deve indicare:

- gli imponibili accertati e le aliquote applicate;
- le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta;
- l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni nonché il responsabile del procedimento;
- le modalità e il termine del pagamento;
- l'organo giurisdizionale al quale è possibile ricorrere.

L'articolo 29, lettera b), del DL 78/2010 dispone che gli avvisi di accertamento, emessi dall'agenzia delle Entrate a partire dal 1° ottobre 2011, diventano esecutivi dopo 60 giorni dalla notifica e devono espressamente riportare l'avvertimento che, trascorsi 30 giorni dal termine utile per il pagamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata agli agenti della riscossione.

Nel sistema degli accertamenti "esecutivi" il contribuente deve 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 decorsi 90 giorni dalla notifica dell'accertamento.

Nel momento in cui Equitalia riceve le somme, possono essere avviate le azioni cautelari, ovviamente in costanza dei presupposti di legge, mentre per il pignoramento occorre attendere ulteriori 180 giorni.

In base ad una prima impostazione (teoria processuale), il reclamo è in sostanza un ricorso, pertanto il contribuente deve versare le somme entro il termine per la sua presentazione. Ove non lo facesse, queste verrebbero consegnate ad Equitalia, con tutte le conseguenze che ciò comporta.

Qualora si adottasse una diversa impostazione (teoria amministrativa), 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 momenti delineati, 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 ricorso. Allora, non si avrebbero problemi in caso di accoglimento del reclamo (nessuna somma dovrebbe essere versata) o di mediazione (si applicano per i versamenti le disposizioni dell'art. 48 del D.lgs 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 opera l'obbligo di versamento delle somme.

### **3.2. Cartelle di Pagamento**

La cartella di pagamento contiene l'invito a pagare entro 60 giorni le somme iscritte a ruolo con l'avvertimento che, in mancanza si procederà ad esecuzione forzata. La cartella, quindi, oltre ad essere una richiesta di pagamento, equivale al precetto dell'esecuzione forzata. Infatti, se il contribuente non paga, il concessionario può intraprendere l'azione esecutiva, senza altri avvisi, 60 giorni dopo la notifica della cartella. Ciò comporta il venire meno di quanto affermato dalla dottrina 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 reclamo. A tale proposito la circolare giustamente rileva che, per evitare l'inaammissibilità del ricorso, bisogna promuovere, da un lato, l'azione giudiziaria avverso la cartella e, dall'altro, proporre il reclamo contro il ruolo.

Si può aggiungere che, ove questo avvenga, si potranno verificare le seguenti evenienze:

- a) se il reclamo è accolto o si perfeziona la mediazione, il privato non avrà interesse a coltivare il giudizio avviato contro la cartella, sì che potrà rinunciarvi salvo corrispondere le spese di lite all'agente della riscossione *ex art. 44, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992*;
- b) se il reclamo non è accolto e la mediazione non si raggiunge, il contribuente potrà depositare il reclamo (*ex lege* tramutatosi in ricorso) chiedendone la riunione con il ricorso contro la cartella;
- c) se il reclamo non è accolto e non si giunge alla mediazione, l'interessato potrà prestare acquiescenza alla pretesa iscritta a ruolo, confidando solo nell'accoglimento del ricorso avverso la cartella (sempre che non rinunci pure a tale azione).

Dunque, sarà onere delle parti (e, specialmente, del ricorrente) coordinare il reclamo relativo al ruolo e il ricorso contro la cartella, favorendone la trattazione congiunta qualora il primo diventi atto introduttivo della lite. E spetterà al giudice adoperarsi perché ciò avvenga per impedire che giudizi naturalmente destinati a essere trattati congiuntamente possano subire sorti differenziate.



Si ritiene che trovi applicazione al procedimento di mediazione anche il disposto dell'articolo 19, comma 3 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in base al quale *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato (come, appunto, la cartella esattoriale) ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*.

Pertanto, anche le avvertenze aggiornate della cartella esattoriale riepilogano le linee generali del nuovo istituto precisando a chiare lettere come in presenza di iscrizioni a ruolo di valore non superiore a ventimila euro non sia più possibile fare ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale senza aver prima presentato l'istanza di reclamo all'Agenzia delle entrate che ha effettuato l'iscrizione a ruolo stessa.

Ciò comporta che il contribuente, qualora intenda impugnare con la cartella esattoriale, anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare preliminarmente la disciplina introdotta dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, a presentare l'istanza di mediazione.

Dunque, la cartella esattoriale può essere oggetto di reclamo-mediazione solo per vizi relativi al ruolo dal quale trae origine e non per vizi suoi propri. In altre parole deve essere seguita la procedura di reclamo-mediazione per l'omessa notifica di un atto fra quelli precedentemente indicati emessi dall'Agenzia delle Entrate, cui segue la notifica della cartella esattoriale. La procedura di reclamo-mediazione non è invece percorribile per una errata notifica della cartella esattoriale. In questo caso, infatti, la controparte non è più l'Agenzia delle Entrate bensì il concessionario della riscossione (Equitalia).

### **3.3. Accertamenti su Imposte d'Atto e Avvisi di recupero crediti d'imposta**

Nell'imposta di registro il legislatore definisce come “principale” l'imposta applicata al momento della registrazione e quella richiesta dall'ufficio se diretta a correggere errori od omissioni effettuati in sede di autoliquidazione nei casi di presentazione della richiesta di registrazione per via telematica. È invece suppletiva l'imposta applicata successivamente se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; ed è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso.

In dottrina si discute se tali diverse “forme” di imposta siano frazioni di un unico rapporto obbligatorio o diano vita ad obbligazioni distinte.

È certo comunque che il parametro del dovuto è unitario, ma la distinzione ha un suo preciso rilievo pratico ai fini della riscossione: esistono insomma, per certi aspetti, discipline differenziate per ciascuna di queste imposte.



La liquidazione dell'imposta supplementare e di quella complementare è comunicata al contribuente mediante notifica di un avviso di liquidazione. L'avviso di accertamento, nell'imposta di registro, determina infatti solo la base imponibile, onde lo si denomina "avviso di accertamento valore"; esso non è atto della riscossione; ad esso segue l'avviso di liquidazione (e se vi è l'inadempimento, l'iscrizione a ruolo). Accertamento dell'imponibile e liquidazione dell'imposta possono essere contenuti in un unico documento.

L'avviso di liquidazione contiene la determinazione autoritativa del quantum dell'imposta (per rimuovere gli effetti è infatti necessario impugnarlo ed ottenere l'annullamento); esso è anche atto della riscossione, e racchiude un invito al pagamento dell'imposta entro 60 giorni. Se il pagamento non avviene nel termine si rende dovuta una sanzione, e l'Amministrazione Finanziaria iscrive a ruolo l'imposta da riscuotere.

In caso di ricorso contro l'avviso di accertamento che accerti un maggior valore, l'imposta complementare che ne consegue è riscossa, in pendenza del giudizio di primo grado, nella misura di un terzo. Dopo la decisione della Commissione Provinciale e dopo la decisione di appello si applicano le norme contenute nell'art. 68 del D.lgs 31/12/1992 n. 546, che sono comuni a tutte le imposte. Le imposte suppletive sono rimosse dopo la sentenza di secondo grado. Valgono dunque, anche in questo caso, le considerazioni svolte per le cartelle di pagamento.

Alla verifica di non spettanza di un'agevolazione tributaria non può non seguire l'esercizio della potestà impositiva di recupero. Ciò anche quando manca una domanda in tal senso del contribuente perché è la legge stessa a riconoscere direttamente in capo al medesimo il diritto all'agevolazione senza fissare obblighi di preventiva comunicazione, ma prevedendo l'esercizio del diritto mediante compensazione al momento del pagamento. Ne consegue che l'atto con il quale l'ufficio procede al recupero del credito di imposta *ex lege* 388/2000 per insussistenza delle condizioni del beneficio (emesso prima dell'entrata in vigore della normativa di cui all'articolo 1 della legge 311/2004) rientra nel novero dei provvedimenti impositivi, presupposti al diniego delle fruite agevolazioni, come tale impugnabile avanti alle Commissioni tributarie ai sensi dell'articolo 19 del D.lgs 546/1992.

Per quanto attiene alla sospensione della riscossione in pendenza di giudizio e la tutela del contribuente, si ritengono applicabili, anche al caso di specie, le considerazioni svolte per le cartelle di pagamento.



#### **4. LA TUTELA CAUTELARE**

L'introduzione nel processo tributario dell'istituto della sospensione cautelare è stata vista con favore dalla dottrina maggioritaria, che da tempo denunciava la mancanza di un'adeguata tutela cautelare per il contribuente, che, nel sistema delineato dal previgente DPR n. 636/1972, era pressoché sprovvisto di difese a fronte della provvisoria esecutività degli atti impositivi.

La categoria degli atti sospendibili coincide con quella degli atti impugnabili. A mente dell'art. 47, D.lgs 546/1992, infatti, sono oggetto della tutela cautelare gli atti impugnati. Ne consegue che, per conoscere se l'atto è sospendibile, bisogna verificare che esso sia prima impugnabile. Il problema degli atti impugnabili nasce con la riforma degli anni '70. La giurisdizione delle commissioni è ampliata, perché investe nuovi tributi (si pensi all'imposta sul valore aggiunto), il catasto e nuove funzioni: al sindacato giurisdizionale sull'accertamento e sulla riscossione si aggiunge quello sulle sanzioni, sui rimborsi e sugli atti catastali.

Gli atti impugnabili, elencati nell'art. 16 del DPR 26 ottobre 1972, n. 636, appartengono pertanto a cinque aree: a) accertamento; b) riscossione; c) sanzioni; d) rimborso; e) catasto.

Il primo comma dell'art. 16, nella sua versione originaria, prevedeva che *«il termine per proporre ricorso alla commissione di primo grado è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento, dell'ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie»*. Lo schema di decreto delegato conteneva un terzo comma, che, in sostanza, autorizzava il ricorso anche in presenza di atti non autoritativi. Il terzo comma, su proposta della commissione parlamentare, fu eliminato. Fu insomma sancito l'insuccesso del tentativo di immettere l'azione di mero accertamento nel processo tributario, in aggiunta alle azioni di annullamento, e fu quindi confermata la natura esclusivamente impugnatoria del processo tributario. Sotto il vigore del testo originario dell'art. 16, l'indicazione degli atti impugnabili non era tassativa. Non la considerò tassativa la giurisprudenza, che ritenne impugnabile l'avviso di liquidazione già in base alla formulazione originaria dell'art. 16.

La Corte costituzionale – cui era stata sottoposta una questione di legittimità costituzionale dell'art. 16 del DPR n. 636 del 1972, in rapporto all'art. 24 Cost. – affermò, nella sentenza 3 dicembre 1985, n. 313 (sentenza interpretativa di rigetto), che l'elenco contenuto nell'art. 16, DPR 636/1972 (sia nel testo originario, sia in quello introdotto dall'art. 7 del DPR 3 novembre 1981, n. 739), non era di ostacolo a una interpretazione estensiva di tale norma. Ritenne perciò, a proposito del diniego di



condono, che *«la mancanza di una specifica previsione, sia pure giustificata e razionale, non può impedire all'interprete di ritenere il suddetto atto impugnabile in via giurisdizionale»*.

Ritenne la Corte che *«tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario siano equivalenti, qualunque sia la denominazione data ad essi dal legislatore»*; e che *«Essi, siccome suscettibili di produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente, sono immediatamente impugnabili dinanzi ai giudici tributari»*.

Il testo dell'art. 16 del DPR n. 636 fu sostituito dall'art. 7 del DPR 3 novembre 1981, n. 739. Tra gli atti impugnabili fu incluso l'avviso di liquidazione. E venne sancito che *«Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente»*. Alla categoria chiusa degli atti autonomamente impugnabili fu affiancata la categoria degli atti non impugnabili autonomamente, ossia la categoria degli atti a tutela differita.

È dunque la novella del 1981 che segna il passaggio da un sistema aperto al sistema chiuso degli atti autonomamente impugnabili.

Un primo problema che si è presentato agli interpreti consiste nell'individuazione degli atti che possono formare oggetto del procedimento di cui all'art. 47 della nuova materia del D.Lgs. 546/1992.

Da un primo esame del primo comma dell'art. 47 si evince che il ricorrente può richiedere la sospensione *«se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile»*. In prima approssimazione possono essere soggetti a provvedimento di sospensione gli atti avverso i quali si può proporre ricorso ex art. 19 D.Lgs. 546/1992, per cui sono astrattamente sospensibili

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;



i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Non sono, per contro, impugnabili né gli atti interni (come le circolari), né gli atti che sono espressione di funzione consultiva (pareri), né gli atti confermativi od esecutivi. In definitiva, occorre procedere nel seguente modo:

- prima vedere se un atto è suscettibile di impugnazione, secondo i criteri generali ora indicati;
- poi se è impugnabile in via autonoma o in via congiunta con un atto successivo.

Il legislatore tributario ha esplicitamente individuato gli atti da impugnare in via immediata, limitando così i casi di accesso alla tutela, vuoi per ragioni di economia processuale, via per concentrare, nel ricorso contro determinati atti, le controversie riguardanti un unico rapporto d'imposta. La tutela immediata è esclusa contro gli atti intermedi, essendo limitata agli atti finali dei procedimenti tributari di accertamento, riscossione, rimborso, ecc.

Sono suscettibili di sospensione dunque, tutte le tipologie di atti impugnabili davanti alle C.T.P., ossia:

- gli atti impositivi (avvisi di accertamento, di liquidazione, ecc.);
- gli atti della riscossione (ruolo, anche straordinario, cartella, ecc.);
- gli atti negativi (diniego di rimborso, revoca di agevolazioni, ecc.).

Naturalmente la probabilità del contribuente di ottenere la sospensiva richiesta varia in relazione al tipo di controllo posto in essere dall'Ufficio.

Nell'accertamento analitico la prova che il fisco deve offrire a sostegno della propria pretesa è prettamente documentale. Di fronte a questa dunque si restringono per il contribuente i margini per contestare la validità della pretesa erariale e per dimostrare la sussistenza del *fumus boni iuris*.

Discorso diverso va fatto invece nel caso di accertamento induttivo, e nel caso dell'accertamento sintetico, per la cui disamina il giudice tributario gode di ampi poteri cognitivi e valutativi (in considerazione delle circostanze specifiche che, naturalmente, variano da caso a caso), nonché di maggiore discrezionalità nel concedere provvedimenti cautelari. Ciò in quanto, in questi casi le presunzioni che l'Ufficio pone a base del proprio operato consentono al contribuente di meglio provare le sue ragioni, con conseguente maggiore possibilità di dimostrare l'esistenza dei presupposti che giustificano la concessione della sospensiva cautelare del provvedimento impugnato.



Diametralmente opposta è invece la situazione nel caso delle iscrizioni a ruolo di imposte ed accessori ex art. 36 bis DPR n. 600 del 1973. Trattasi di un controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi, che pertanto non lascia ampi margini al contribuente per contestarne la pretesa e far valere la necessità di essere sospeso.

Se da un lato è dunque chiaro l'ambito di operatività dell'istituto della sospensione cautelare circoscritto alle ipotesi contemplate dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, minore chiarezza sussiste invece con riguardo all'individuazione dell'oggetto della tutela. In proposito infatti merita di essere evidenziata la posizione critica di alcuni autori i quali, pur approvando l'introduzione nel giudizio tributario della tutela cautelare, sottolineano tuttavia l'infelice formulazione della norma che disciplina tali provvedimenti, la quale sarebbe priva dell'oggetto della tutela.

Ed invero mentre nell'art. 47 D.Lgs. n. 546 del 1992 è indicato il ricorrente quale legittimato attivo a poter proporre l'istanza di sospensione, non è espressamente previsto l'oggetto della tutela e cioè il bene giuridico da tutelare.

Ad ogni modo appare ragionevole ritenere che, nel caso di specie, tale bene coincida necessariamente con il diritto del contribuente a non subire danni da un'imposta ingiusta e soprattutto a non dover sopportare le conseguenze negative cui essa potrebbe dar luogo.

Il giudice, nel concedere o meno la tutela cautelare, deve tenere in considerazione tanto le ragioni dell'istante quanto le ragioni (contrarie) del resistente, il quale potrebbe subire a sua volta un danno dalla mancata esecuzione.

Caratteri della tutela cautelare sono:

- **Strumentalità**: il giudizio cautelare è privo di autonomia e i provvedimenti emessi dal giudice sono insuscettibili di divenire cosa giudicata formale, per cui la finalità della cautela è quella della salvaguardia del bene della vita conteso tra le parti nelle more della decisione di merito.
- **Provvisorietà**: il provvedimento cautelare è necessariamente provvisorio e destinato ad essere sostituito dalla decisione sul merito.

Passiamo ora ad esaminare il secondo presupposto, sottoposto all'esame del giudice ai fini della concessione del provvedimento di sospensione cautelare, il *periculum in mora*. A tal proposito occorre preliminarmente chiarire alcune particolarità che caratterizzano il rapporto che deve necessariamente intercorrere tra la sussistenza del *periculum* ed il fine che la tutela cautelare eventualmente concessa deve raggiungere. Il riferimento è alla circostanza secondo la quale il provvedimento impugnato da una parte (il contribuente) in un giudizio tributario



normalmente ha ad oggetto un solo obbligo: il pagamento di una determinata somma di denaro. In questi casi il giudice è dunque chiamato ad operare un giudizio circa l'irreparabilità del danno in stretta correlazione con il caso specifico dedotto alla sua attenzione, configurando tale presupposto anche quando il contribuente, per effetto del pagamento, si troverebbe a subire uno spropositato depauperamento delle proprie risorse economiche.

In proposito, tuttavia, non si può fare a meno di rilevare che il legislatore delegante non ha indicato in alcun modo degli elementi particolari a cui ancorare la sospensiva cautelare. Ciò in quanto non ha fatto riferimento né ad un danno né ad un danno qualificato.

## **5. PROFILI CRITICI DELLA MEDIAZIONE**

L'impressione che si ricava da una prima sommaria delibazione dell'innovazione legislativa spinge in conclusione a ritenere che essa sia destinata a creare più problemi di quanti ne risolva, trattandosi comunque non di una mediazione, ma di una conciliazione stragiudiziale. È ben vero che, rispetto alla conciliazione fuori udienza disciplinata dall'art. 48, la mediazione ha il vantaggio di svolgersi in fase amministrativa prima dell'inizio del giudizio, ma questo aspetto positivo è annullato dalla parificazione del reclamo al ricorso, che fissa in modo preciso e sostanzialmente definitivo le posizioni delle parti.

Non sembra inoltre, affatto chiaro il ruolo che l'istituto dell'asserita mediazione tributaria rivestirà all'interno dei sistemi deflattivi del contenzioso, rivelandosi quasi un doppione di istituti già esistenti, e, soprattutto, considerando la sostanziale inesistenza di un reale mediatore, posto che, come si è premesso, non è possibile attribuire tale ruolo a strutture organicamente interne all'Agenzia delle Entrate. Senza, poi, considerare i delicati problemi di coordinamento della norma in commento, che già si profilano all'orizzonte, con la prevista concentrazione della riscossione nell'accertamento.

A ciò si aggiungano i suddetti dubbi in ordine alla costituzionalità di alcune previsioni potenzialmente lesive del diritto di difesa e la complessiva irragionevolezza di un sistema che, tra fase di adesione e reclamo può raggiungere anche i sette mesi e mezzo prima di incardinare una vera fase contenziosa.

Aleggia, allora, il sospetto che l'innovazione sia stata voluta soprattutto a giustificazione del mini-condono ad essa connesso.



## **6. LE SPESE PROCESSUALI**

L'introduzione del principio della soccombenza alle spese di giudizio in virtù del quale il soccombente è condannato al pagamento delle spese processuali, ha avuto origine con la riforma del contenzioso tributario. Infatti, al 1° comma dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/92 è stabilito che *"La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che sono liquidate con sentenza"*.

Nel vecchio regime del contenzioso tributario, non essendo prevista la soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria con condanna alle spese processuali, non esisteva alcun rischio per gli uffici, i quali si appellavano quasi sempre le sentenze favorevoli.

Con il nuovo processo tributario il coltivare la lite rappresenta una scelta molto più sofferta e responsabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria, che non dovrà valutare soltanto la bontà e la probabilità di far valere le proprie ragioni di merito, ma anche il rischio connesso a una eventuale condanna alle spese di giudizio.

### **6.1. Principio di soccombenza**

L'istituto delle spese di giudizio a carico del soccombente, abbinato a quello della obbligatorietà dell'assistenza tecnica davanti alle commissioni tributarie, se da un lato rappresenta per il contribuente sicuramente un maggior onere processuale, per contro raggiunge gli obiettivi di scoraggiare le c.d. "liti temerarie" e di ridurre il numero della cause.

La ratio della norma in esame deve essere ricercata tra i principi basilari della giustizia secondo cui la *"necessità di ricorrere al giudice non deve tornare a danno di chi ha ragione"*, quindi è giusto che le spese di giudizio non siano a carico di chi è risultato nella controversia totalmente vittorioso.

Per inquadrare compiutamente l'istituto delle spese di giudizio correlato al principio di soccombenza che ci occupa, si rende necessario prendere a riferimento le norme di procedura civile, così come voluto dallo stesso legislatore con l'art. 1, 2° comma, del D.Lgs. 546/92.

Gli articoli del c.p.c. a cui fare riferimento sono l'art. 91 e 92 qui di seguito esposti.

#### **Art. 91) Condanna alle spese.**

*"Il giudice, con la sentenza che chiude il processo davanti a lui, condanna la parte soccombente al rimborso delle spese a favore dell'altra parte e ne liquida l'ammontare insieme con gli onorari di difesa. Eguale provvedimento emette nella sua sentenza il giudice che regola la competenza. Le spese della sentenza sono liquidate dal cancelliere con nota in margine alla stessa; quelle della notificazione della sentenza del titolo esecutivo e del precetto sono liquidate dall'ufficiale giudiziario con nota in margine all'originale e alla copia notificata. I reclami contro le liquidazioni*



*di cui al comma precedente sono decisi con le forme previste negli articoli 287 e 288 dal capo dell'ufficio a cui appartiene il cancelliere o l'ufficiale giudiziario.”*

**Art. 92) Condanna alle spese per singoli atti. Compensazione delle spese.**

*“Il giudice, nel pronunciare la condanna di cui all'articolo precedente, può escludere la ripetizione delle spese sostenute dalla parte vincitrice, se le ritiene eccessive o superflue; e può, indipendentemente dalla soccombenza, condannare una parte al rimborso delle spese, anche non ripetibili, che, per trasgressione al dovere di cui all'articolo 88, essa ha causato all'altra parte.*

*Se vi è soccombenza reciproca o concorrono altri giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, il giudice può compensare, parzialmente o per intero, le spese tra le parti. Se le parti si sono conciliate, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.”*

**6.2. Le parti nelle spese di giudizio**

I soggetti interessati alle spese di giudizio sono generalmente le due parti contrapposte: soggetto attivo o parte vittoriosa e soggetto passivo o parte soccombente.

Nel processo tributario, come in quello civile, la parte vittoriosa è il soggetto al quale viene riconosciuto la situazione giuridica richiesta in causa, ricorrente con accoglimento della domanda, appellante con riforma della sentenza a proprio favore.

La parte vittoriosa deve liquidare le spese di onorario, diritti e indennità al proprio difensore a prescindere dalla liquidazione delle spese che il giudice ha sentenziato o sentenzierà; tali prestazioni saranno fatturate dal professionista con IVA, contributo previdenziale, con o senza ritenuta d'acconto e contabilizzate nelle "spese giudizio"; la liquidazione delle spese di soccombenza saranno inserite nella voce sopravvenienze passive, che corrisponderanno alla voce "sopravvenienze attive" per l'altra parte.

L'accertamento ai fini della condanna al pagamento delle spese di giudizio è rimesso al potere discrezionale del giudice del merito e la pronuncia è sindacabile in sede di legittimità nella ipotesi in cui dette spese siano state poste, anche parzialmente, a carico della parte totalmente vittoriosa.

Si deve considerare soccombente la parte che si è vista respingere ogni sua richiesta a prescindere dalle ragioni di fatto, di rito o di ordine processuale contenute nella causa.



### **6.3. Compensazione delle spese**

La Commissione tributaria può dichiarare le spese compensate in tutto o in parte ai sensi dell'art. 92 del c.p.c., ove ricorrano dei giusti motivi, rimessi ad una valutazione discrezionale del giudice. La compensazione delle spese di giudizio può essere inoltre dichiarata se vi sia soccombenza parziale o reciproca. L'accoglimento parziale dell'appello non dà, infatti, il diritto alla compensazione totale delle spese di causa: il provvedimento di compensazione è rimesso al potere discrezionale del giudice di merito, prescindendo dalla soccombenza. Il criterio della soccombenza, impedisce la condanna alle spese della parte totalmente vittoriosa, ma non preclude la possibilità di compensarle, in tutto o in parte, in presenza di giusti motivi, anche attinenti al merito della causa, secondo una valutazione affidata al potere discrezionale del giudice, insindacabile in sede di legittimità, salvo che tale giudice abbia indicato motivi illogici o erronei.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge 263/2005 la sentenza priva di motivazione (che deve essere "esplicitamente" indicata) potrà tuttavia essere impugnata ed i giudici di appello potrebbero anche, ritenendo la non fondatezza dei motivi, procedere alla condanna delle spese.

Con il principio della compensazione delle spese per giusti motivi (equità, convenienza, merito), il legislatore ha inteso temperare il rigore previsto dal principio della condanna alle spese, in presenza di particolari circostanze e di evidente buona fede del soccombente. Il principio è, tuttavia, rigido sulla piena discrezionalità del giudice.

L'entità della compensazione delle spese può essere regolamentata nei seguenti modi:

- 1) parzialmente, quando la commissione ritiene che per "giusti motivi" solo una quota delle spese anticipate da una delle parti rimanga a suo carico, mentre l'altra quota sarà imputata come condanna di spese alla controparte (che potrebbe corrispondere a parziale soccombenza, o soccombenza reciproca);
- 2) totalmente, quando il giudice non emette nessuna condanna di rimborso alle spese anticipate da altri, con la conseguenza che ognuna delle parti si accolla le proprie.

E' bene precisare che la compensazione delle spese deve sempre figurare nella sentenza, nel senso che non potrà considerarsi tacita o implicita: la sua omissione o anche l'omessa indicazione della motivazione può essere motivo di impugnazione per vizio di forma.

Una volta che il giudice per "i giusti motivi" ex Art. 92 c.p.c, si è pronunciato sulla compensazione delle spese non è possibile sindacare la sua decisione in sede di legittimità, salvo naturalmente il caso in cui la compensazione sia palesemente illogica nell'an ed errata nel computo del quantum.



Il regolamento delle spese giudiziali rientra nel potere discrezionale del giudice di merito; il controllo di legittimità è, tuttavia consentito ove alla base della pronuncia vi sia una motivazione errata e, nell'ipotesi di compensazione di spese, quando dai motivi esposti risulti che difettano le ragioni di equità che l'hanno determinata.

#### **6.4. Le spese processuali nella mediazione**

Il comma 10 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede che **“la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento di reclamo/mediazione.**

Nelle medesime controversie, **fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”.**

Ne consegue che, in sede di pronuncia della sentenza conclusiva del giudizio, la Commissione tributaria provinciale:

- condanna la parte soccombente a versare all'altra parte una somma a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione, normativamente fissata nel cinquanta per cento delle spese di giudizio; dal momento che il comma 10 dell'articolo 17-bis precisa che tale somma è “in aggiunta alle spese di giudizio”, la condanna al rimborso non trova applicazione nei casi di compensazione delle spese di lite;
- fuori dei casi di soccombenza reciproca, i Giudici possono compensare, parzialmente o per intero, le spese di lite solo se ricorrono giusti motivi, da indicare esplicitamente nella motivazione della sentenza; i “giusti motivi” vanno peraltro individuati nelle ragioni che hanno indotto l'Ufficio a rigettare l'istanza di mediazione del contribuente.

## **7. FATTISPECIE PARTICOLARI**

### **7.1 Il litisconsorzio necessario**

Sono mediabili anche le liti concernenti i litisconsorti necessari (soci e società).

A stabilirlo, a chiare lettere, è l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012.

In via preliminare, va ricordato che il litisconsorzio necessario è un istituto del diritto processuale disciplinato dall'articolo 102 del codice di procedura civile e, per quel che riguarda il processo



tributario, dall'articolo 14 del D.lgs. n. 546/1992, il quale, al comma 1, prevede che *“Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi”* e, al comma 2, che *“Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza”*.

La norma tributaria, dunque, a differenza di quella civilistica, collega l'ipotesi di litisconsorzio necessario a specifici presupposti, quali l'inscindibilità della causa tra più soggetti determinata dall'oggetto del ricorso.

Per questo motivo, quando cioè l'oggetto del ricorso riguarda più soggetti necessariamente collegati, è richiesta la partecipazione obbligatoria di tutte le parti al medesimo processo, in quanto la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Nel processo tributario, quindi, sarà la domanda giudiziale a determinare l'oggetto del processo e a costituire riferimento funzionale per valutare l'inscindibilità della causa tra soggetti.

Ergo, in presenza di una situazione plurilaterale, desunta dalla domanda giudiziale che determina l'oggetto del ricorso, il giudice dovrà emettere una decisione valida e vincolante nei confronti di tutti i soggetti incontrovertibilmente collegati, pena l'inefficacia della decisione medesima.

La dottrina prevalente ha individuato tre ipotesi in cui si ravvisa la necessaria presenza di più soggetti in giudizio:

- a) nei casi in cui si rileva in giudizio un rapporto plurisoggettivo tale da ritenere necessaria ed obbligatoria la partecipazione nel processo di ciascun soggetto titolare di tale rapporto (in queste ipotesi si parla comunemente di *“litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali”*)
- b) nei casi in cui un terzo interviene in giudizio per far valere un diritto altrui; in queste ipotesi tassativamente indicate dalla legge, accanto alla legittimazione del terzo si rende necessaria anche la presenza del soggetto titolare del diritto dedotto in giudizio (*“litisconsorzio necessario per motivi processuali”*)
- c) nei casi in cui, pur non deducendosi in giudizio ragioni processuali e sostanziali che impongono la necessaria partecipazione di più soggetti, il giudice procede all'integrazione del contraddittorio per ragioni di mera opportunità (*litisconsorzio necessario “propter opportunitatem”*).

Una tematica strettamente attinente all'istituto del litisconsorzio necessario è quella dell'integrazione del contraddittorio nei confronti dei litisconsorti assenti. In presenza di litisconsorzio necessario, quando cioè il ricorso non viene proposto da o nei confronti



di tutti i soggetti, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa dei litisconsorti assenti, entro un determinato termine stabilito a pena di decadenza.

Il difetto di integrità del contraddittorio comporta la nullità della sentenza a causa della invalida costituzione in giudizio del rapporto processuale.

Il vizio di mancata integrazione del contraddittorio, che investe negativamente l'efficacia del procedimento, può essere sanato o per iniziativa dello stesso litisconsorte pretermesso che interviene spontaneamente nel processo notificando a tutte le parti presenti in giudizio un atto di intervento da lui stesso sottoscritto, oppure a seguito della rilevazione da parte del giudice (ex officio o su eccezione di parte).

Le argomentazioni che ruotano attorno alla problematica concernente l'obbligo di integrazione del contraddittorio (art. 14, comma 2, D.Lgs n. 546/1992) nei confronti del litisconsorte necessario assente, sono state nuovamente e recentemente prese in considerazione dalla Corte di Cassazione, Sezioni Unite, nella sentenza del 04/06/2008, n. 14815.

La Corte di Cassazione, a sezioni unite, con la sopradetta sentenza, ha chiarito che tra società di persone e singolo socio si configura un'ipotesi di litisconsorzio, necessario e originario, in quanto il giudizio ha a oggetto la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione tributaria dedotta nell'atto impositivo impugnato.

*Sul punto, l'Agenzia ha precisato che, sul piano procedimentale, le liti concernenti soci e società sono autonome e indipendenti, con la conseguenza che, a prescindere dall'attivazione e dalla conclusione della mediazione da parte della società, i singoli soci possono decidere se rimanere inerti, concludere la mediazione ovvero instaurare un giudizio.*

Più precisamente, le ipotesi che possono delinearsi sono le seguenti:

- se la società conclude la mediazione, il socio può presentare ricorso al giudice tributario se il valore della lite relativa al proprio reddito è superiore a 20mila euro. Se, invece, il valore della lite relativa è inferiore a 20mila euro, il socio può concludere la mediazione sulla base di quella conclusa dalla società ovvero non concludere la mediazione in ordine al proprio reddito e costituirsi in giudizio
- se invece la società non conclude la mediazione, a prescindere dalla presentazione di un'eventuale istanza da parte della stessa, il socio può presentare ricorso al giudice tributario se il valore della lite relativa al proprio reddito è superiore a 20mila euro. Se, invece, il valore della lite è inferiore a 20mila euro, il socio può concludere la mediazione in ordine al proprio reddito (che questa volta, però, non potrà evidentemente tener conto della



mediazione della società) ovvero non concludere la mediazione in ordine al proprio reddito e costituirsi in giudizio.

Per quanto concerne l'individuazione dell'ufficio competente per la mediazione, la circolare n. 9/2012 chiarisce che, se l'ufficio competente per la società e per i soci è lo stesso, quest'ultimo gestirà e concluderà i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti gli istanti.

Invece, se l'ufficio competente nei confronti della società è diverso da quello competente nei confronti dei soci, ciascun ufficio gestirà la mediazione relativamente ai propri atti. Tuttavia, l'ufficio che riceve un'istanza relativa al reddito di partecipazione del socio dovrà, comunque, coordinarsi con quello competente in ordine alla società, indipendentemente dalla presentazione di un'eventuale istanza da parte della società stessa.

Sul piano sostanziale, la circolare n. 9/2012 chiarisce che l'eventuale annullamento totale o parziale o la mediazione sulla pretesa riguardante la società produce effetti sui rapporti riguardanti i soci, anche se non mediano o non rientrano nell'ambito di applicazione della mediazione. In questo caso, le sanzioni calcolate sul reddito rideterminato devono essere irrogate per intero, in quanto non è applicabile la riduzione al 40% disposta dall'articolo 48, comma 6, del D.lgs. n. 546/1992. Unica eccezione all'estensione "a cascata" degli effetti della mediazione conclusa dalla società è rappresentata dalla formazione di un eventuale giudicato di merito sfavorevole al socio, in virtù dei principi dell'intangibilità dei rapporti esauriti e della certezza del diritto.

## **7.2. Il litisconsorzio facoltativo**

Si ha litisconsorzio facoltativo quando più soggetti agiscono o sono chiamati in causa per motivi di connessione di domande (comunemente detto litisconsorzio facoltativo "proprio") oppure quando le diverse decisioni che devono essere adottate dal giudice dipendono dalla risoluzione di identiche questioni di fatto o di diritto (litisconsorzio facoltativo "improprio").

Nel litisconsorzio facoltativo, a differenza del litisconsorzio necessario, la presenza di più parti, indispensabili affinché il processo sorga, rappresenta una condizione meramente eventuale ed opportunamente garantita dalla struttura dei rapporti sostanziali dedotti in giudizio.

È proprio per questo motivo che è considerata valida e vincolante la decisione emessa dal giudice in mancanza di alcune delle parti in quanto la loro presenza non è necessaria ma meramente facoltativa.



Il litisconsorzio facoltativo è “originario” quando fin dall’inizio del processo è rinvenibile una pluralità di parti.

Il litisconsorzio facoltativo si definisce, invece, “successivo” quando ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992, articolo 14, terzo comma, *"Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso"*.

La dottrina dominante ha ritenuto applicabile l’istituto litisconsortile facoltativo nelle ipotesi di **coobbligazione solidale**, che trovano una sicura conferma nell’articolo 29 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il quale prevede la possibilità di procedere alla riunione dei ricorsi aventi lo stesso oggetto o che sono tra loro connessi logicamente.

### **7.3. Coobbligati solidali**

Un’ulteriore ipotesi in cui la mediazione coinvolge una pluralità di soggetti riguarda i coobbligati solidali.

Anche qui, in via preliminare, va ricordato che, per quanto riguarda le obbligazioni solidali, che trovano fondamento normativo negli articoli 1292 e seguenti del codice civile, la solidarietà passiva si risolve principalmente in una garanzia del creditore, il quale, avendo a disposizione più patrimoni da escutere, con libertà di scelta tra essi, può ottenere l’adempimento dell’obbligazione con una maggiore facilità.

In particolare, nel diritto tributario si distingue tra solidarietà paritetica e solidarietà dipendente. La prima si configura quando il presupposto del tributo è riferibile a una pluralità di soggetti (come esempio è usualmente indicata la solidarietà passiva esiste tra le parti contraenti e le parti in causa ai fini del pagamento dell’imposta di registro). La seconda si configura quando il rapporto che lega creditore e coobbligato, definibile come accessorio, dipende da un’obbligazione principale (questo tipo di solidarietà è tipica della figura del responsabile d’imposta e del coniuge in caso di presentazione di una dichiarazione congiunta con riferimento alle imposte dirette). Con la circolare n. 9/2012, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che, sul piano procedimentale, l’ufficio che riceve le istanze di mediazione deve gestire i procedimenti in modo coordinato nei confronti di tutti i coobbligati che abbiano presentato o che potrebbero presentare l’istanza, in ragione dell’unitarietà dell’obbligazione tributaria sottostante.

Inoltre, sul piano sostanziale, il perfezionamento della mediazione che riguarda uno o più coobbligati estingue l’obbligazione tributaria per tutti gli altri.



Alla luce delle considerazioni che precedono e dei chiarimenti forniti con la circolare n. 9/2012, appare sempre più evidente la *ratio* del nuovo istituto giuridico della mediazione tributaria, vale a dire quella di risolvere, in via stragiudiziale, una “potenziale” controversia tra contribuente e Amministrazione finanziaria, a maggior ragione nelle ipotesi in cui l’accertamento o la liquidazione di un reddito sia consequenziale all’accertamento o alla liquidazione di un altro reddito, come è nel caso del rapporto soci-società ovvero qualora si tratti di uno stesso reddito, come è nel caso dei coobbligati solidali.

#### **7.4. Liti sulle cartelle**

Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate sono state introdotte importanti novità circa i profili applicativi delle cartelle di pagamento, rese necessarie in seguito alle nuove disposizioni relative al reclamo ed alla mediazione.

Ogni contribuente che intenda proporre ricorso avverso il ruolo a seguito del quale è emessa la cartella di pagamento notificata a decorrere dal 1° aprile 2012, per le impugnazioni di valore non superiore a ventimila euro, è tenuto a presentare preliminarmente reclamo alla Direzione provinciale o regionale che ha emesso il ruolo stesso. La nuova disposizione normativa precisa che la presentazione del suddetto reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso stesso, rilevabile d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Partendo dal presupposto che, con la circolare “esplicativa” dell’Agenzia delle Entrate n. 9/E/2012, tra gli atti impugnabili e soggetti al reclamo obbligatorio c’è anche il ruolo, il Direttore – con Provvedimento 30 marzo 2012, prot. n. 2012/ 46586 - precisa che: “*la cartella di pagamento può essere oggetto di reclamo-mediazione solo per vizi riguardanti il ruolo e non per contestazioni relative ai vizi propri della cartella (ad esempio un errore di notifica)*”.

Si vedano gli Esempi che seguono:

##### Esempio n. 1

In data 3 aprile 2012, il Sig. Bianchi riceve per posta una cartella per un importo pari ad E. 15.000,00, relativo ad IRPEF 2009; la cartella è inviata in una busta chiusa, a mezzo posta ordinaria.

In questo caso, la notifica della cartella è inesistente -stante la violazione dell’art. 26 del D.P.R. n. 602/1973, il quale esplicitamente prevede che: “la cartella è notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge”, escludendo così qualsivoglia forma di notifica diversa da quella normatizzata.



Per poter eccepire tale vizio, il contribuente dovrà proporre un ricorso nei confronti dell'Agente della Riscossione, al quale è affidata la notifica degli atti di sua competenza; La violazione, infatti, riguarda un vizio procedurale non attinente all'Ufficio. Ricordiamo che la cartella di pagamento è un atto di competenza dell'Agente della riscossione, e in quanto tale - dunque non emesso dall'agenzia delle Entrate - non rientra tra gli atti soggetti alla procedura di reclamo.

#### Esempio n. 2

Analogamente al caso appena esposto, qualora vi sia stata regolare notifica della cartella, il contribuente potrà proporre reclamo ai sensi dell'art. 17- bis D.Lgs. n. 546/1992 avverso il ruolo, chiedendo contestualmente la sospensione dalla riscossione.

La procedura di riscossione è, in sintesi, la seguente: le somme che risultano dovute a seguito dei controlli (controllo automatizzato e formale) vengono iscritte a ruolo. Il "ruolo" non è altro che un elenco, formato dall'ente impositore ai fini della riscossione, che contiene i nominativi dei debitori e le somme dovute. Il ruolo viene trasmesso a Equitalia che provvede alle successive procedure che sono nel dettaglio:

- predisposizione e notifica delle cartelle;
- riscossione delle somme e relativo riversamento alle casse dello Stato e degli altri enti impositori;
- in caso di mancato pagamento, avvio dell'esecuzione forzata.

Se la cartella non viene pagata nel termine di 60 giorni, sulle somme iscritte a ruolo sono dovuti gli interessi di mora maturati giornalmente dalla data di notifica della stessa, l'aggio dovuto agli Agenti della riscossione (calcolato sul capitale e sugli interessi di mora) e tutte le eventuali ulteriori spese derivanti dal mancato o ritardato pagamento della cartella. Trascorso questo termine, gli Agenti della riscossione possono avviare le azioni cautelari e conservative e le procedure per la riscossione coattiva su tutti i beni del debitore e dei suoi co-obbligati (ad esempio, il fermo amministrativo di beni mobili registrati e il pignoramento dei beni).



## **8. RECLAMO E ADESIONE**

Il reclamo così come si viene a strutturare va ad insinuarsi in uno spazio che per certi versi era già occupato dal noto istituto dell'accertamento con adesione ma tra i due strumenti nelle mani del contribuente per mediare con il fisco vi sono molte differenze e qualche affinità.

Sono istituti differenti ed autonomi, l'adesione risale al 1997 con il D.Lgs n. 218/1997 mentre il reclamo è stato introdotto con il nuovo art. 17-bis nel D.Lgs 546/92 ad opera del D.L. n. 98 del 06/07/2011.

Nessuno dei due istituti esclude l'altro: l'accertamento con adesione si pone all'inizio della fase accertativa da parte dell'Ufficio - l'istituto costituisce un prius rispetto all'accertamento vero e proprio, evita l'emissione dell'atto impositivo impugnabile innanzi alla commissione tributaria provinciale - mentre il reclamo getta già le basi per la futura fase processuale e l'atto accertativo è già stato emesso.

Nella pratica, salvo i casi in cui l'ufficio è tenuto ad una preventiva convocazione del contribuente come avviene negli accertamenti da studi di settore o da redditometro, il reclamo temporalmente si dovrebbe inserire tra il mancato accoglimento di un accertamento con adesione e la costituzione in giudizio innanzi alla competente Commissione tributaria di primo grado.

L'adesione, a differenza del reclamo, non rappresenta un grado di difesa del contribuente, non ha dei requisiti obbligatori e non presuppone l'avvenuta notifica di un atto di accertamento.

In caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione, il termine per la proposizione del reclamo è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. In pratica, il contribuente a cui è stato notificato un avviso di accertamento che, in termini di imposta non supera la soglia dei 20 mila euro, potrà:

- a) effettuare acquiescenza rispetto alla pretesa;
- b) proporre istanza di accertamento con adesione;
- c) in caso di mancata definizione in adesione potrà essere proposto reclamo;
- d) nel caso di mancato accordo di mediazione, proporre la controversia alla cognizione del giudice tributario.

Per converso, laddove dovesse essere proposto preliminarmente il reclamo, non potrà essere formulata istanza di accertamento con adesione. In altri termini non può verificarsi la "retrocessione" da una fase contenziosa ad una fase amministrativa;



Ai fini della proposizione dell'istanza di mediazione opera la sospensione processuale del periodo feriale che, invece, non opera in relazione alla fase amministrativa nella quale l'ufficio che esamina il reclamo procede, eventualmente, allo svolgimento di un contraddittorio con il contribuente.

Altra differenza risiede nel fatto che nel reclamo sarà l'ufficio legale dell'Amministrazione finanziaria, e non direttamente il funzionario accertatore, a valutare le ragioni addotte dal contribuente a favore della sua tesi.

In entrambi i casi pertanto non si avrà mai un soggetto terzo ed imparziale a valutare le ragioni delle due parti; quelle dell'Agenzia e quelle dei contribuenti, ma sarà sempre ed in ogni caso l'Agenzia stessa che valuterà (tenendo d'occhio le esigenze di gettito) le "valide" ragioni dei contribuenti.

In questa ottica già eminenti giuristi intravedono una sorta di "abuso del diritto" visto che la mediazione è instaurata con lo stesso ente accertatore, anche se dall'Ufficio controlli si è passati all'Ufficio legale. Cambia pertanto solo l'ufficio competente interno all'Agenzia, ma sono comunque tutti funzionari che rispondono al Direttore dell'Agenzia che ha già precedentemente sottoscritto l'atto di accertamento e che ora, dovrebbe fare ammenda rivedendo le pretese iniziali.

Ci si sarebbe aspettati di doversi rivolgere ad un "mediatore", ma nonostante le precisazioni circa l'autonomia dell'Ufficio che si occuperà dei reclami, si intravede, ancora una volta, una sorta di "abuso del diritto", formulato per vie legali.

Ulteriore differenza tra accertamento con adesione e reclamo sta nel fatto che mentre con il primo istituto il contribuente non presenta all'ufficio tutta la documentazione completa a riprova dell'infondatezza della domanda erariale (per non scoprire in questa fase tutte le carte da poter poi utilizzare nella successiva fase contenziosa), il contenuto del reclamo invece **deve** essere identico a quello del ricorso, pena l'inammissibilità, da ciò ne consegue che il contribuente deve già svelare la sua linea difensiva.

Nel reclamo a differenza della mediazione civile, non è prevista l'inutilizzabilità delle dichiarazioni rese e delle informazioni acquisite durante il procedimento di mediazione, di conseguenza il giudice di primo grado non potrà non essere influenzato da quanto avvenuto durante la fase della mediazione.

Ulteriore differenza la ritroviamo nella riduzione che viene applicata alle sanzioni dove nel reclamo si stabilisce che queste sono definite nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla proposta di mediazione (ma mai inferiore al 40% del minimo edittale previsto per le sanzioni più gravi relative a ciascun tributo), mentre nell'adesione queste ammontano ad 1/3 del minimo edittale.



## **9. RECLAMO E AUTOTUTELA**

L'autotutela è disciplinata dall'art. 68 del D.P.R. n. 287 del 92 e dall'art. 2-quater del D.Lgs. n. 564 del 94 e costituisce il potere/dovere dell'amministrazione finanziaria di correggere o annullare tutti i propri atti che risultino illegittimi e/o infondati.

Tale potere spetta all'ufficio che ha emanato l'atto, oppure in caso di inerzia, alla Direzione Regionale dalla quale l'ufficio dipende.

Sia l'esercizio del reclamo che l'autotutela sono attivati in un momento successivo all'emissione dell'atto di accertamento; l'autotutela può essere inoltre proposta sino a quando non sopraggiunge il giudicato della sentenza, ovvero anche in pendenza di giudizio, può essere formulata un'istanza di autotutela, o addirittura nei casi di non impugnabilità.

L'autotutela è uno strumento attraverso il quale l'ufficio valuta l'errore, la tutela di un interesse pubblico, l'incompetenza o la legittimità dell'atto emesso e, se ne ravvisa le ragioni, sana l'errore annullando l'atto stesso.

La stessa cosa potrebbe avvenire anche attraverso l'istituto del reclamo qualora l'ufficio accolga in pieno le ragioni addotte dal contribuente ed annulli l'atto precedentemente emesso.

L'autotutela non sospende il termine per ricorrere, a differenza dell'adesione, in quanto, stante il carattere meramente amministrativo dell'istituto, l'unico rimedio esistente, in presenza di un anomalo silenzio dell'amministrazione, è proporre ricorso che se ne ricorrono i presupposti dovrà iniziare necessariamente con il reclamo.

## **10. MANCATA PRESENTAZIONE DEL RECLAMO**

L'art. 17-bis c. 2 del DLgs. 546/92 recita *“La presentazione del reclamo e' condizione di ammissibilita' del ricorso. L'inammissibilita' e' rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio”*.

Se pertanto il contribuente, omette di presentare il reclamo, ove questo sia necessario per legge, il ricorso eventualmente presentato risulta inammissibile, e l'atto diviene definitivo.

La circolare 9/E dell'Agenzia delle Entrate del 16 marzo 2012 riporta quanto asserito dalla Suprema Corte *“la previsione normativa della possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di esaminare*



*preventivamente le doglianze che il contribuente intende proporre innanzi al Giudice tributario risponde ad esigenze riconosciute come costituzionalmente rilevanti. In proposito si ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, il legislatore può ritenere opportuno, nell'interesse dello stesso ricorrente, che la fase giudiziaria sia preceduta da un esame della potenziale controversia in sede amministrativa, oltre che allo scopo di realizzare la giustizia nell'ambito della pubblica Amministrazione, anche per evitare lunghe e dispendiose procedure giudiziarie, che potrebbero compromettere la funzionalità del servizio.”(Corte Costituzionale, sentenze n. 93 del 26 luglio 1979 e n. 15 del 18 gennaio 1991).*

Pertanto l’Agenzia, consapevole della lesione del diritto alla difesa in arrivo con l’applicazione del reclamo, prova a trovare un sostegno nella giurisprudenza di legittimità.

Inoltre sempre la Suprema Corte sancisce che *“la questione risulta fondata. Questa Corte ha bensì affermato ripetutamente la legittimità in via di principio di forme di accesso alla giurisdizione, condizionate al previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo. Essa è però giunta più volte, soprattutto in riferimento all’art. 24 della Costituzione, a **dichiarare l’illegittimità** di tali previsioni, quando esse comportino una **compressione penetrante del diritto di azione**, ostacolandone o rendendone difficoltoso l’esercizio, in particolare comminando la **sanzione della decadenza**. Ne deriva così la definitiva perdita del diritto.”*(Corte Costituzionale, sentenza n. 530 del 11 dicembre 1989 richiamata da n. 15/1991).

Parallelamente, appare opportuno evidenziare che, nessun istituto giurisdizionale attualmente in vigore prevede una sanzione così grave ed invalidante a seguito del mancato esperimento della fase amministrativa.

Le sentenze citate dalla circolare mostrano, infatti, come sarebbe del tutto ingiustificato oltre che illegittimo precludere la possibilità di difesa, soprattutto in una fase così delicata come quella che precede l’instaurazione di un eventuale giudizio a fronte di un accertamento ancora da valutare.

Emerge, dunque, un netto contrasto tra la ratio della circolare e quanto espressamente riportato nella giurisprudenza citata dall’Ufficio.

Il dato comune è che sanzionare con l’inammissibilità in caso di mancato reclamo darebbe luogo ad una irragionevole discriminazione tra i diritti dei contribuenti e le potestà dell’agente impositore.

Alla luce di quanto illustrato dalla circolare con le sentenze citate, il profilo invalidante dell’inammissibilità del ricorso in assenza di reclamo appare del tutto illegittimo e incostituzionale.



Ne deriva, una totale incertezza della tutela giurisdizionale del contribuente, atteso che, allo stesso verrebbe preclusa la facoltà di adire la competente autorità giudiziaria, in ossequio ai principi sanciti dalla Costituzione.

Nel processo di appello potrebbero verificarsi queste possibilità:

- il contribuente ha omesso di presentare il reclamo e si è ugualmente svolta l'udienza di primo grado in quanto il Giudice ha ritenuto corretto il comportamento seguito, nel processo di appello, in virtù del disposto dell'art. 17-bis c. 2 (*La presentazione del reclamo e' condizione di ammissibilita' del ricorso. L'inammissibilita' e' rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio*) il Giudice accortosi dell'errore commesso deve dichiarare il ricorso inammissibile per difetto di reclamo.
- È difficile sostenere che la diretta notifica del ricorso anziché del reclamo possa essere sanata dalla Commissione Tributaria di secondo grado rimettendo la causa ai giudici di primo grado affinché il contribuente e l'Agenzia tentino la mediazione in quanto ciò va contro il disposto dell'art. 17-bis c. 2.



## **PARTE SECONDA - CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

### **1. SOGGETTI LEGITTIMATI**

La conciliazione giudiziale può essere proposta da ciascuna delle parti del processo e, quindi:

- dal contribuente (ricorrente), con l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza di cui all'art. 33, D.Lgs. 546/1992 (*“La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2. Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia. Della trattazione in camera di consiglio è redatto processo verbale dal segretario*) E' utile ricordare che se il ricorrente (come avviene di regola) sta in giudizio attraverso il difensore abilitato, a quest'ultimo - per poter conciliare la controversia - deve essere stato conferito espressamente tale potere.
- dall'Ufficio tributario o, a seconda dei casi, dall'ente locale (resistente), con l'istanza di trattazione in pubblica udienza o mediante il deposito di una proposta alla quale la controparte abbia già aderito.

Il tentativo di conciliazione può essere esperito anche dalla Commissione tributaria (provinciale), nella prima udienza di trattazione della controversia. La Commissione deve limitarsi a sottoporre alle parti in causa tale possibilità; dato che la scelta se utilizzare (o meno) l'istituto rientra nella discrezionalità delle parti stesse; ma solo come attività di impulso nei confronti delle parti, non rientrando nelle attribuzioni del giudice (che è "soggetto terzo") una proposta di questo tipo. In altre parole, il collegio giudicante dovrà limitarsi ai "profili di diritto", rendendo edotte le parti - cui spetta la scelta - della possibilità di valersi dell'istituto della conciliazione.

### **2. OGGETTO DELLA CONCILIAZIONE**

È possibile definire ogni lite rientrante nella giurisdizione tributaria ed ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 546/92 *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”*.



## 2.1. CONCILIAZIONE DEI TRIBUTI

La conciliazione ha ad oggetto ogni atto impositivo derivante da una fase accertativa ovvero di riscossione (come ad es. le cartelle di pagamento e gli avvisi di classamento).

Dubbi interpretativi riguardano le controversie in materia di rimborso in quanto l'intento del legislatore sembrerebbe quello di escludere dall'ambito della conciliazione l'ipotesi in cui sia l'Amministrazione finanziaria a dover corrispondere qualcosa al contribuente.

Nonostante alcuni sostengano questa linea di pensiero altra parte della dottrina farebbe invece rientrare nella conciliazione tutte quelle liti sorte in seguito al diniego espresso o tacito di rimborso.

## 2.2. CONCILIAZIONE DELLE SANZIONI

Per effetto della conciliazione la legge contempla la riduzione delle sanzioni nella misura del 40%. Relativamente alle sanzioni irrogate unitamente all'atto impositivo, la giurisprudenza ha sancito che la materia delle sanzioni è sottratta alla disposizione delle parti, dal momento che l'art. 48 co. 6 del DLgs 546/92 prevede già la citata riduzione al 40%.

Le sanzioni irrogate mediante atto separato invece pare, come sostenuto in dottrina, che possano essere oggetto di conciliazione.

Infine vale la pena sottolineare come appaia più che legittimo porre in essere un accordo conciliativo con il solo fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni, ma in questo caso il ricorrente dovrà accettare l'intero importo della maggiore imposta accertata.

## 2.3. ESCLUSIONE DELLA CONCILIAZIONE

Nelle controversie di valore non superiore a 20.000 euro riguardanti atti emessi dall'agenzia delle entrate, l'art 17-bis del DLgs 546/92 ha introdotto l'obbligo del reclamo il quale risulta applicabile già dal 1 aprile 2012.

Dal momento che il reclamo costituisce un primo tentativo di mediazione della controversia tra contribuente ed Agenzia delle Entrate, che in caso di esito negativo, ha gli stessi effetti di un ricorso, il processo in questo caso segue il suo corso senza possibilità alcuna di addivenire ad una qualsiasi possibilità di conciliazione giudiziale.



### **3. CONTROLLO GIUDIZIALE DELL'ACCORDO**

In relazione alla portata dell'esame che il Presidente della Sezione o il Collegio effettuano sull'accordo conciliatorio, occorre domandarsi se il potere di promuovere la conciliazione, esperendone il tentativo e sollecitando le parti, così come previsto dall'art. 48, comma 2, del D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, e quello di verificare la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, così come previsto dal comma 5 della suddetta norma, includano un sindacato solo di legittimità od eventualmente anche di merito sul contenuto dell'accordo conciliatorio.

La legge sembrerebbe non assegnare al giudice alcun potere di intervento nel "merito" della conciliazione, precisamente avuto riguardo alla congruità delle reciproche concessioni.

Il controllo della Commissione deve pertanto limitarsi alla cornice di legittimità, senza scendere alla valutazione di merito, della congruità dell'accordo; deve limitarsi alla sola verifica del rispetto delle regole temporali e formali dell'accordo, non essendo tenuta a sindacare i termini dell'accordo, né a pronunciarsi sulla sua opportunità. (Cass., Sez. trib., Sent. 3 ottobre 2006, n. 21325)<sup>15</sup>.

Il Giudice tributario, sottoponendo al vaglio la conciliazione, ha il potere-dovere di valutarne la legittimità formale, ossia il rispetto delle regole procedurali e l'ammissibilità; in tal senso svolge un'attività giurisdizionale pur prescindendo dal merito dell'accordo conciliatorio intervenuto fra Amministrazione Finanziaria e contribuente. Qualora non sussistano i presupposti processuali della conciliazione o quando la conciliazione abbia per oggetto materie non conciliabili, il Giudice non può dichiarare estinto il processo.

Il controllo riguarda l'esistenza dei presupposti per addivenire alla conciliazione. Il primo punto di deliberazione da parte del giudice riguarda proprio la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario; è necessario che vi sia un processo correttamente instaurato, con la conseguenza che non è ammissibile la conciliazione giudiziale nei casi in cui il ricorso stesso deve essere dichiarato inammissibile ex art. 18, co. 4, d.lg. n. 546/92 (es. deposito tardivo del ricorso, ricorso non sottoscritto dal difensore quando è richiesta l'assistenza tecnica, ecc.).

Rientra nell'esercizio dei poteri del giudice il controllo del rispetto della preclusione dell'art. 48, co. 2, d.lg. n. 546/92, che fissa il termine per conciliare in primo grado non oltre la "prima udienza" di trattazione del ricorso. Sulla corretta individuazione di tale termine si ritiene che tale non sia

---

<sup>15</sup> In questa sentenza la Corte di Cassazione, dalla considerazione che la Commissione tributaria non può pronunciarsi sul "merito" della conciliazione, deduce che l'eventuale errore in cui le parti siano incorse nella definizione dell'entità del prelievo in sede di redazione del verbale di conciliazione può essere corretto solo con apposita istanza al giudice ordinario e nei limiti stabiliti, per la rettifica del contratto, dall'art. 1430 del Codice Civile.



l'udienza (o le udienze) di mero rinvio, dovendosi, invece, interpretare il testo normativo come riferito all'udienza in cui per la prima volta ha inizio la trattazione del ricorso. In tale udienza, pertanto, deve essere rivolta la proposta che può anche perfezionarsi nelle successive udienze.

Nel silenzio del legislatore, è da escludere che, il potere di verifica delle condizioni e dei presupposti di legittimità da parte del giudice si spinga fino a dichiarare inammissibile la conciliazione della lite sul merito dell'accordo. Come confermato dalla giurisprudenza infatti va "escluso che le valutazioni espresse dall'Amministrazione finanziaria nella procedura conciliativa siano suscettibili di essere sindacate nel merito dal giudice tributario". (Corte Cost., sentenza 24 ottobre 2000, n. 433)<sup>16</sup>.

Il controllo pertanto potrà limitarsi alla verifica della sussistenza dei presupposti formali della conciliazione, mentre non potrà estendersi a sindacare nel merito l'accordo, onde escluderlo allorché ritenga che, in base alle risultanze probatorie, l'importo della conciliazione non sia congruo.

La commissione deve dunque valutare la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità della proposta. In ogni caso, il giudice dovrà controllare che la proposta contenga l'indicazione delle somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi, che le parti siano presenti in udienza o che i terzi eventualmente presenti in rappresentanza della parte abbiano i poteri di conciliare e che la conciliazione sia stata proposta in merito ad una lite fiscale pendente, avente ad oggetto materie sulle quali sia competente il giudice tributario.

Per l'amministrazione, il giudice ha solo un potere di sindacato di legittimità, nel senso che può accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge (Circ. 23 aprile 1996, n. 98/E). Si tratta pertanto di verificare che la proposta di conciliazione contenga tutti gli elementi prescritti dalla norma: presenza della sottoscrizione di entrambe le parti, indicazione degli elementi su cui si basa, importo dovuto a titolo di imposte, interessi, sanzioni.

Quanto alle modalità con cui, in ipotesi, viene negata:

- se l'istanza è stata formulata prima della fissazione dell'udienza, il Presidente della Sezione può dichiarare la conciliazione inammissibile e fissare la trattazione della controversia con decreto, che

---

<sup>16</sup> nella quale è stata respinta la questione di legittimità costituzionale relativa all'asserito contrasto fra l'art. 48, D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui limita il potere del giudice tributario ad un controllo di mera legittimità, con l'art. 104 Cost. sull'indipendenza della magistratura; rilevando che "è lo stesso Legislatore a definire i limiti della cognizione riservata all'organo giudicante, affidando ad esso, in vista di una più rapida soluzione delle controversie tributarie, il compito di accertare se la conciliazione era ammissibile, se rientrava nei casi consentiti e se la relativa procedura è stata correttamente espletata".



deve essere depositato in segreteria entro 10 giorni (termine ordinatorio) dalla presentazione della proposta;

- se, viceversa, la data di trattazione della controversia è già stata fissata o se è già stata aperta l'udienza, sarà la Commissione a dichiarare la conciliazione inammissibile; per cui il processo tributario continuerà con la trattazione in camera di consiglio o in pubblica udienza, se questa è stata chiesta da una delle parti.

Se il controllo dà invece esito positivo, la controversia viene meno (in tutto o in parte) per cessata materia del contendere.

#### **4. PROCEDIMENTO DI CONCILIAZIONE**

L'art. 48 del D. Lgs. 546/1992 disciplina la conciliazione giudiziale. Quest'ultima è uno strumento deflattivo del contenzioso con cui è possibile definire in via totale o parziale la controversia prima della conclusione del procedimento di primo grado.

Il ricorso ad esso non vincola le parti a rinunciare al giudizio; infatti, se non realizzano l'accordo, possono ben continuare il contenzioso.

Il comma 2 dell'art. 48 pone due limiti all'utilizzo della conciliazione giudiziale. Un primo limite riguarda il tipo di vertenza infatti solo le vertenze soggette alla giurisdizione delle Commissioni tributarie possono eventualmente beneficiare di questo istituto deflattivo. Un secondo limite è quello temporale secondo cui la conciliazione deve avvenire non oltre la prima udienza. Pertanto la conciliazione non trova applicazione nelle fasi dell'impugnazione.

Non è chiaro quale sia la "prima udienza" (comma 2 dell'art. 48 D. Lgs. 546/92) oltre la quale non può più essere promossa la procedura di conciliazione. Infatti il processo tributario è caratterizzato da un'unica udienza che può essere rinviata come prevede l'art. 31. Una parte della giurisprudenza afferma che la conciliazione è preclusa se prima della sua conclusione si sono verificate udienze di rinvio. La Cassazione però con la sentenza n. 9222 del 18.04.2007 ha affermato che i rinvii dell'udienza non possono essere considerati vere e proprie udienze e che pertanto la loro presenza prima della conclusione dell'accordo di conciliazione non ostano questa procedura deflattiva.

Le ipotesi procedurali previste per la conciliazione sono tre. Due di queste ipotesi sono definite "in udienza", in quanto la procedura di conciliazione avviene nel corso dell'udienza di discussione mentre una terza ipotesi, definita "fuori udienza", si distingue dalle precedenti perchè avviene senza l'intervento della commissione tributaria.



#### 4.1. CONCILIAZIONE IN UDIENZA

##### **I soggetti**

I soggetti legittimati a proporre la conciliazione giudiziale sono:

- il ricorrente
- l'ente impositore o l'Agente della Riscossione
- il giudice tributario

Le parti devono essere presenti all'udienza affinché si possa perfezionare la proposta di conciliazione. Unica eccezione è quando l'ufficio deposita una proposta di conciliazione alla quale la controparte ha preventivamente aderito.

Il potere di conciliare può essere conferito al difensore e deve risultare da procura speciale.

##### **Tentativo di conciliazione esperito dalle parti**

A) Una prima ipotesi di conciliazione in udienza prevede che la proposta di conciliazione sia depositata prima dell'udienza di trattazione. Tale procedura consente ad entrambe le parti di conoscere i termini della proposta prima della sua discussione che avverrà nel corso dell'udienza pubblica. I termini della proposta, per quanto già conosciuti prima dell'udienza, possono essere modificati nel corso della stessa giungendo ad un'intesa diversa da quella originariamente depositata.

La proposta di conciliazione può essere depositata:

##### ***Richiesta di conciliazione con istanza di discussione in pubblica udienza***

- unitamente all' istanza in cui è fatta richiesta di trattazione in pubblica udienza come prevede espressamente il comma 1 dell'art. 48 del D. Lgs. 546/92. In tal caso la proposta può partire oltre che dall'ufficio anche dal ricorrente.

La proposta di conciliazione deve essere depositata nella segreteria della Commissione Tributaria e notificata alla parti costituite almeno 10 giorni liberi prima della data dell'udienza.

Si ritiene che non sia necessaria la contestualità della proposta di conciliazione e dell'istanza in per la discussione in pubblica udienza, pertanto le due richieste possono essere presentate separatamente purchè sia rispettato il termine dei dieci giorni liberi prima della trattazione.



***Proposta di conciliazione preconcordata***

➤ l'ufficio può presentare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito anche dopo che è stata fissata la data di trattazione della causa ma prima che sia stata celebrata l'udienza, in Camera di Consiglio o in pubblica udienza, (comma 5 art. 48 del D. Lgs. 546/92). In questo caso l'accordo è sostanzialmente raggiunto fuori udienza tuttavia nel corso dell'udienza dovrà essere redatto un apposito processo verbale che sancirà la conclusione della conciliazione giudiziale.

**Tentativo di conciliazione esperito dal giudice**

B) La seconda ipotesi vede esperire il tentativo di conciliazione direttamente nel corso della pubblica udienza ad opera della Commissione (comma 2 art. 2 del D.Lgs. 546/92).

Questa seconda procedura di conciliazione difficilmente porterà alla sottoscrizione di un accordo nel corso della stessa udienza in cui viene presentata la proposta in quanto le parti, ma soprattutto il rappresentante dell'ufficio, non hanno il potere di concludere l'accordo.

Pertanto è frequente che se nel corso dell'udienza viene presentata una proposta di conciliazione, la commissione provinciale conceda un termine successivo affinché l'accordo possa essere successivamente raggiunto.

***Proroga dei termini oltre la "prima udienza"***

Qualora una delle parti abbia proposto all'altra la conciliazione ma questa non si sia perfezionata nel corso della "prima udienza" la Commissione tributaria può concedere alla parti un termine non superiore a sessanta giorni nel corso del quale l'ente (non può farlo il ricorrente) deve depositare in segreteria una proposta di conciliazione alla quale il ricorrente abbia preventivamente aderito. Nel caso in cui scaduto il termine l'accordo non sia raggiunto non sarà più possibile proporre la conciliazione in pubblica udienza. In questo caso la conciliazione avviene fuori udienza secondo la procedura stabilita per questa figura di conciliazione.

Tale termine è ordinatorio e pertanto può essere superato qualora la Commissione valuti che la complessità della controversia lo richieda.

***Elementi della proposta di conciliazione***

La C.M. 23.04.1996 n. 98 ha precisato che la proposta deve contenere i seguenti elementi:

- indicazione della Commissione Tributaria adita;
- i dati identificativi dell'ente impositore e del ricorrente;



- la manifestazione della volontà di conciliare, con l'indicazione:
  - degli elementi oggettivi della proposta conciliativa
  - dei relativi termini economici: imposta, sanzione, interessi
- la liquidazione delle somme dovute per effetto dell'accordo;
- l'eventuale indicazione dei termini di rateizzazione e degli importi delle singole rate;
- una “succinta motivazione” delle ragioni che hanno indotto l'ufficio ad avanzare (o accettare) la proposta di conciliazione;
- l'accettazione “incondizionata” da parte del contribuente (o dell'ufficio) di tutti gli elementi dell'accordo con particolare riferimento alle somme dovute dal contribuente;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio o Ente locale e del ricorrente a condizione che siano muniti del potere di conciliare.

Eccezion fatta per la conciliazione stragiudiziale che si ritiene perfezionata anche quando le parti abbiano unicamente definito la base imponibile non essendo indispensabile la previsione esplicita delle sanzioni dal momento che la misura è indicata espressamente dall'art. 48 comma 6.



## Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Pisa

*Primum facere deinde philosophari !*

FAC-SIMILE

### PROPOSTA DI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Art. 48, D.Lgs. n. 546/92

come sostituito dall'art.14, D.Lgs. n. 218/97

On.le  
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di .....

Spett.le  
UFFICIO di.....

### PROPOSTA DI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

della controversia:

- instaurata da [indicazione del ricorrente, della parte resistente, dell'atto impugnato e delle date di notificazione e di deposito del ricorso];
- nei confronti di [Ufficio del Ministero delle finanze, Ente locale, Concessionario del servizio di riscossione] - CONTROPARTE -
- con ricorso notificato alla controparte in data \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ e depositato presso la Segreteria del Giudice adito in data \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ (n. rgr. \_\_\_\_\_), proposto avverso [individuazione atto impugnato];

\* \* \* \*

**IL CONTRIBUENTE** [dati identificativi:

*per le persone fisiche: nome e cognome, data e luogo di nascita, residenza, codice fiscale;*

*per le persone giuridiche e altri enti: denominazione, sede legale, codice fiscale; nonché nome e cognome, data e luogo di nascita, residenza, codice fiscale e carica del legale rappresentante];*

rappresentato e difeso dal sottoscritto DIFENSORE [dati anagrafici e titolo di abilitazione al patrocinio];

**premesse:**

- 1) di avere presentato ricorso in data \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ (n. rgr. \_\_\_\_\_);
- 2) che tale ricorso concerne \_\_\_\_\_;
- 3) che ad avviso del ricorrente sussistono le condizioni per potere addivenire alla conciliazione giudiziale [totale o parziale] della vertenza;

visto: l'art. 48, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e ss.mm.;

### PROPONE

la conciliazione della controversia in parola nei termini seguenti:  
[indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa]

Luogo e data \_\_\_\_\_

[firma del contribuente] [firma del difensore]

### **Processo verbale di conciliazione**

Quando l'accordo conciliativo è raggiunto davanti al giudice quest'ultimo, valutata la legittimazione della conciliazione, procede alla redazione dell'apposito processo verbale che deve essere firmato dal Collegio e dalle parti o dai loro rappresentanti.

Il processo verbale di conciliazione deve contenere l'indicazione delle imposte, delle sanzioni e degli interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme.

La conciliazione in udienza comporta l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. L'estinzione è dichiarata con sentenza che può essere impugnata mediante appello.



#### 4.2. CONCILIAZIONE FUORI UDIENZA

Per conciliazione fuori udienza si intende l'ipotesi in cui l'accordo tra il ricorrente e l'Ente impositore è raggiunto attraverso intese extra-processuali. Essa viene definita anche "rito abbreviato" proprio perché la sua accettazione porta alla conclusione del procedimento anche prima di raggiungere la sua parte centrale che è, senza dubbio, la discussione della controversia (sia che avvenga in pubblica udienza che in camera di consiglio).

La proposizione dell'accordo (a cui l'altra parte ha previamente aderito) è una facoltà riservata esclusivamente all'ufficio (e non al contribuente) e deve avvenire prima della fissazione dell'udienza (altrimenti la conciliazione avverrà in udienza).

Vero è che dal tenore letterale della norma citata sembra potersi desumere che anche il ricorrente può assumere la veste di proponente e l'ufficio quella di accettante: è essenziale, però, che sia l'Ufficio a depositare materialmente la proposta "concordata".

In questo caso l'Ufficio provvede a depositare presso la segreteria della Commissione una proposta di conciliazione con l'indicazione dei contenuti dell'accordo.

Il presidente della commissione, se ne ricorrono i presupposti e le condizioni di ammissibilità, dispone con decreto l'estinzione del giudizio per intervenuta conciliazione tra le parti; l'estinzione e la non prosecuzione del procedimento vengono comunicate alle parti a cura della Segreteria della Commissione.

Il decreto del Presidente della Commissione con cui è dichiarata l'estinzione del processo assume lo stesso valore del processo verbale di conciliazione redatto in udienza.

Il decreto e la proposta di conciliazione accettata costituiscono quindi titolo per la riscossione di eventuali somme dovute.

Come per la conciliazione giudiziale il procedimento si considera perfezionato con il versamento delle eventuali somme dovute.

Nell'ipotesi, invece, in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile, il presidente della commissione fissa la trattazione della controversia. Il provvedimento del presidente è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

Il rigetto della proposta di conciliazione non preclude però, secondo la più affermata giurisprudenza, alle parti di pervenire alla conciliazione successivamente in udienza. La piena autonomia tra la definizione della pendenza, che si realizza prima ed al di fuori del processo, e l'accordo conciliativo, che viene formalizzato davanti al giudice con apposito verbale, sembra non



precludere alle parti di definire la controversia in udienza secondo il rito “ordinario”, anche su diverse basi.

Un’ulteriore conferma di quanto sopra si ricava, poi, dalla disposizione contenuta al comma 4 dell’articolo in esame, ove si prevede che, nell’ipotesi del mancato raggiungimento dell’accordo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione ed il deposito di una proposta “concordata”, rinviando l’udienza di trattazione.

Anche questa disposizione, come si vede, permette di constatare la pienezza dei poteri e l’autonomia delle parti nella valutazione dell’opportunità di addivenire alla conciliazione giudiziale, valutazione alla quale il giudice, ancora una volta, resta completamente estraneo.

## **5.CONCILIAZIONE PARZIALE**

La conciliazione parziale è uno strumento previsto dal legislatore nell’articolo 48 D. Lgs. 546/92: “Ciascuna delle parti con l’istanza prevista dall’articolo 33, può proporre all’altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia”.

Mediante questo istituto è possibile conciliare solo parte della controversia e proseguire il processo limitatamente alle questioni per le quali non è stato raggiunto l’accordo.

Questa caratteristica della conciliazione determina la sostanziale differenza dall’accertamento con adesione. Con quest’ultimo strumento non è possibile transare solo parte della controversia: se l’Ufficio ritiene fondate le osservazioni del contribuente su alcuni elementi dell’accertamento, propone l’adesione senza tener conto di quest’ultimi, ma non è possibile stipulare un’adesione parziale, proponendo ricorso solo sui rilievi per i quali non è stata trovata una soluzione concordata.

La conciliazione parziale può avvenire in udienza o fuori udienza (rito abbreviato).

Nel caso in cui l’accordo tra le parti venga trovato durante la trattazione, essendo vietate dall’articolo 35, comma terzo, le sentenze non definitive o parziali, verrà redatto solo il processo verbale di conciliazione.

In dottrina si ritiene che il giudice possa formalizzare l’avvenuto accordo parziale mediante ordinanza, il cui contenuto potrà essere ripreso integralmente nella sentenza.

Nel caso di rito abbreviato, invece, il problema delle sentenze parziali non esiste. La dottrina ritiene che il giudice possa decretare l’estinzione del giudizio limitatamente alle parti conciliate e fissare l’udienza per la prosecuzione del processo sulle domande non transate.



## **6.PERFEZIONAMENTO DELLA CONCILIAZIONE**

Il perfezionamento della conciliazione avviene solamente con il versamento dell'intera somma dovuta oppure con il versamento della prima rata accompagnata da idonea garanzia come affermato anche dalla sentenza della Cassazione n. 3560 del 13.02.2009 e dall'Amministrazione Finanziaria con C.M. Fin. n. 235/E del 8.8.1997. Tale pagamento deve avvenire nel termine di 20 giorni dalla comunicazione alla parte dell'estinzione del giudizio qualora si sia nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, oppure dalla redazione del verbale di conciliazione qualora l'accordo venga raggiunto in udienza.

Una volta effettuato il versamento sarà premura del ricorrente consegnare tempestivamente la copia del versamento eseguito e l'eventuale garanzia all'Ufficio. Sarà quest'ultimo che, una volta verificata la correttezza della documentazione, depositerà la stessa presso la Segreteria della Commissione.

Qualora invece non si giunga al perfezionamento della conciliazione giudiziale si discute quali siano le conseguenze sul procedimento dichiarato estinto e sulle somme dovute dal contribuente. L'Ufficio potrebbe proporre reclamo ed il Collegio disporre la prosecuzione del giudizio ai sensi dell'art. 28, oppure procedere alla formazione del ruolo.

La Sent. Cass. n. 3560/2009 afferma quanto segue: “ ... la formula scelta per l'art. 48 (...la conciliazione si perfeziona con il versamento...) sta ad indicare che l'atto di conciliazione non è di per sé idoneo a produrre l'effetto di eliminare la controversia, che si verifica invece solo con l'adempimento dell'obbligazione conciliata. La CPT non può adottare pertanto alcun provvedimento che sia basato sulla composizione volontaria della lite tra le parti e sull'effetto preliminare a quello, sul piano processuale, della cessazione della materia del contendere.” “ ... l'unico provvedimento che la CPT può adottare è, allora, quello del rinvio dell'udienza di trattazione della causa ad una data successiva alla scadenza del termine concesso per l'adempimento dall'art. 48 comma 5” . Pertanto la giurisprudenza di legittimità afferma che l'unico provvedimento che la CPT può adottare è quello del rinvio dell'udienza di trattazione della causa ad una data successiva alla scadenza del termine concesso per il versamento in modo da poter verificare che tale adempimento fondamentale sia stato eseguito.

Risulterebbe pertanto preclusa la riscossione coattiva delle somme dovute e l'Ufficio finanziario dovrebbe informare la Commissione che non intervenuta alcuna conciliazione in modo da consentire la prosecuzione del giudizio. Nell'ipotesi di conciliazione “fuori udienza” il processo



dovrà essere riattivato attraverso un reclamo contro il decreto presidenziale di estinzione del giudizio ex art. 28.

### **6.1. Effetti della conciliazione**

La conciliazione giudiziale comporta come effetto l'estinzione del giudizio in caso di conciliazione totale, l'estinzione parziale in caso di conciliazione limitata ad alcuni aspetti dell'atto impositivo e la riduzione delle sanzioni al 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione.

### **6.2. Riduzione delle sanzioni amministrative**

La C.M. 8.8.97 n. 235 sancisce che ai fini delle somme irrogate le sanzioni correlate al tributo devono essere ricalcolate in ragione dell'ammontare del tributo medesimo risultante dalla conciliazione.

Ricordiamo che dal 1.2.2011 la sanzione è del 40% mentre per i ricorsi notificati prima di tale data la riduzione era pari ad un terzo.

Inoltre la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (art. 48 co. 6 DLgs. 546/92).

A differenza di quanto previsto per l'accertamento con adesione, non vi è preclusione per il cumulo giuridico di cui all'art. 12 del DLgs. 472/97.

### **6.3. Spese processuali**

In caso di esito positivo della conciliazione, le spese di giudizio rimangono a carico della parte che le ha sostenute (art. 46 co. 3 DLgs. 546/92).

A parere di alcuni anche le spese potrebbero essere oggetto di conciliazione.

### **6.4. Restituzione delle somme versate dal contribuente**

La proposizione del ricorso non sospende la riscossione delle somme e pertanto la conciliazione giudiziale può dar luogo alla restituzione di somme precedentemente versate dal ricorrente, sia nel caso in cui le imposte siano iscrivibili a ruolo per intero, sia nel caso in cui siano iscrivibili in via frazionata.



## 6.5. Effetti penali

La conciliazione non ha effetti sul processo penale, dal momento che vige il principio del “doppio binario”.

L'avvenuta conciliazione 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.

## 7. CONCILIAZIONE E RAPPORTI SOGGETTIVI

Nel caso in cui la conciliazione giudiziale coinvolga una pluralità di soggetti e si sia in presenza di un litisconsorzio necessario, la conciliazione, stante l'inscindibilità della causa, dovrebbe coinvolgere tutti i litisconsorti.

Il litisconsorzio necessario si ha quando per il carattere inscindibile della situazione giuridica controversa, la causa deve essere instaurata contro più parti. L'art. 14 del DLgs. 546/92, (litisconsorzio necessario) prevede che *“se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo”*. Ciò significa che se il processo si svolgesse senza la presenza anche solo di uno dei litisconsorti, la sentenza sarebbe *inutiliter data*, posto che l'inscindibilità della situazione oggetto della lite presuppone una sentenza che abbia efficacia nei confronti di tutte le parti del rapporto.

Tuttavia abbiamo avuto orientamenti contrastanti in giurisprudenza, c'era chi riteneva che in caso di società di persone non si configurasse l'ipotesi di litisconsorzio necessario tra società e soci, per contro, altre avevano sancito l'inscindibilità delle due cause. La diatriba è stata poi risolta dalle Sezioni Unite con la sentenza 4.06.2008 n. 14815. Con essa i giudici hanno stabilito che:

- *“l'unicità dell'atto di accertamento e la consequenzialità del riparto tra soci, costituiscono il presupposto unitario, che determina di per sé la situazione tipica del litisconsorzio necessario originario, anche se dall'attività di accertamento non sia seguita la notifica dei relativi avvisi a tutti i soggetti interessati (società e soci)”*;
- *“è sufficiente che venga notificato ed impugnato almeno un avviso di accertamento, perché si verifichi il presupposto del litisconsorzio necessario”*.



Alla conclusione che la conciliazione in caso di litisconsorzio necessario coinvolga anche tutti i litisconsorti sono giunte ancorché sulla base di diverse interpretazioni sia la CTP di Varese con la sentenza n. 96 del 12.12.2006 che la CTR di Ancona con la Sentenza n. 20 del 22.01.2009.

La CTP di Varese, in armonia con quanto stabilito all'art. 5 del TUIR, si è espressa affermando che la conciliazione da parte della società di persone comporta la rideterminazione dell'imponibile in capo ai singoli soci sulla base del reddito societario risultante dalla conciliazione stessa.

La CTR di Ancona in armonia con quanto stabilito in sede di accertamento con adesione ha concluso che sarebbe possibile che solo alcuni litisconsorti definiscano la vertenza, con conseguente estinzione del giudizio nei loro confronti e prosecuzione del processo per gli altri.

Infatti, l'art. 4 del DLgs. 218/97 in tema di accertamento con adesione, prevede espressamente che l'atto di adesione in certi casi potrebbe avere effetto solo nei confronti di alcuni soci. In tal caso, l'Agenzia delle Entrate, sulla base delle risultanze dell'adesione, deve notificare gli atti di accertamento con le sanzioni piene alle parti che non hanno fruito dell'adesione.

Nel caso di obbligazioni solidali si potrebbe sostenere anche per la conciliazione l'applicabilità dell'art. 1304 c.c. dettato in materia di transazione. Tale articolo prevede che la transazione ha effetto nei confronti degli obbligati in solido solo se questi dichiarano di volerne profittare. Pertanto, i coobbligati potrebbero, se lo ritengono opportuno, dichiarare di voler beneficiare dell'accordo conciliativo.

In ogni caso il versamento delle somme da parte di un coobbligato dovrebbe estinguere ogni procedimento instaurato, per venir meno della materia del contendere.

## **8.RISCOSSIONE DELLE SOMME**

### **Conciliazione "in udienza"**

Nell'ipotesi di conciliazione "in udienza" se le parti pervengono ad un "accordo conciliativo" sulla materia del contendere, viene redatto il processo verbale di conciliazione, firmato dal Presidente e dai rappresentanti delle parti (muniti dei relativi poteri), nel quale devono essere indicati i soggetti che hanno partecipato alla conciliazione, l'oggetto delle questioni definite, le somme dovute a titolo di imposta, di sanzioni e di interessi.

Tale verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute.



La Commissione tributaria - dopo aver verificato la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità per la conciliazione - dichiara, con sentenza, la estinzione del giudizio per "cessazione della materia del contendere", se la conciliazione è totale; mentre, se la conciliazione è parziale, procede nella discussione (o, di solito, fissa una nuova udienza) per la parte non conciliata.

### **Conciliazione "fuori udienza"**

Nel caso in cui l'accordo tra il ricorrente e l'ente impositore sia intervenuto al di fuori del processo, l'Ufficio (non il contribuente) - prima della o dopo la fissazione della data di trattazione della controversia - deposita la proposta "a cui l'altra parte (cioè il ricorrente) ha previamente aderito", presso la segreteria della Commissione tributaria.

Tale proposta deve contenere, oltre che l'indicazione della Commissione tributaria adita e dei dati identificativi delle parti, la manifestazione della volontà di conciliare (con la specificazione delle ragioni addotte dalle parti), la liquidazione dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni "concordate", l'indicazione delle modalità di pagamento e, nel caso di pagamento rateale, dei termini dei singoli pagamenti; l'accettazione incondizionata, da parte del contribuente, di tutti gli elementi della proposta e delle somme in essa liquidate.

La proposta ed il decreto di estinzione del giudizio costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute.

Qualora, a seguito dell'intervenuta conciliazione, l'importo complessivamente versato dal contribuente risultasse superiore a quello effettivamente dovuto in base alla conciliazione stessa, l'ufficio provvederà alla restituzione di quanto pagato in eccedenza, configurandosi per il contribuente un diritto al rimborso o la possibilità di compensazione.

## **9.PERFEZIONAMENTO**

La conciliazione si perfeziona con il versamento della somma che risulta dovuta dal contribuente a seguito dell'accordo conciliativo.

- versamento che deve essere effettuato entro il termine perentorio di venti giorni, a decorrere dalla redazione del verbale di conciliazione, se la conciliazione avviene "in udienza";



- dalla comunicazione della segreteria dell'estinzione del giudizio, se la conciliazione avviene "fuori udienza".

Il pagamento può essere effettuato o in unica soluzione o a rate: in un massimo di 8 o di 12 rate trimestrali di pari importo, a seconda che la somma dovuta non superi o superi l'importo di euro 50.000.

In seguito, il ricorrente deve consegnare all'ufficio una copia dell'attestazione del versamento eseguito; tale consegna deve avvenire tempestivamente, ossia, entro l'eventuale udienza fissata per la verifica del pagamento.

L'ufficio provvede, quindi, a verificare la regolarità e deposita la copia della detta documentazione presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

Le modalità di versamento sono quelle previste dalla disciplina propria di ciascuna imposta;

- per cui se la conciliazione riguarda le imposte sui redditi e le addizionali locali, l'Irap, l'Iva, gli interessi e le relative sanzioni e addizionali, il versamento (dell'intero importo o delle rate, a cominciare dalla prima) deve essere effettuato utilizzando il modello di delega unica F24; "il tributo e gli interessi devono essere pagati cumulativamente, utilizzando il codice tributo, mentre le sanzioni devono essere pagate a parte, utilizzando l'apposito codice" (cfr. istruzioni al modello F24);
- se la conciliazione riguarda le imposte indirette diverse dall'Iva (imposta di registro, ipotecaria e catastale, di bollo, ecc.), il versamento va effettuato utilizzando il modello F23, compilato con i codici tributo relativi alle singole imposte.

L'art. 23, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111, ha introdotto disposizioni finalizzate ad agevolare il pagamento rateale delle somme dovute da parte dei contribuenti nelle ipotesi di accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale.

In particolare, i commi da 17 a 19 di tale articolo hanno soppresso l'obbligo di prestare la garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, ovvero rilasciata dai consorzi di garanzia collettiva fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto dall'art. 86, D.Lgs. 385/1993 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia), nei casi di versamento rateale delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, acquiescenza all'accertamento e conciliazione giudiziale per importi delle rate successive alla prima superiori ad euro 50.000,00.



La finalità del Legislatore è stata quella di agevolare il pagamento delle somme dovute da parte dei contribuenti i quali, non trovandosi nelle condizioni di poter effettuare il versamento in unica soluzione, optino per il pagamento rateale.

Tale modifica non si applica agli istituti deflattivi perfezionati prima dell'entrata in vigore del decreto, ossia prima del 06.07.2011.

Il momento rilevante, quindi, ai fini dell'operatività della nuova disciplina è quello del perfezionamento che coincide con il versamento della prima rata; pertanto, se gli adempimenti che precedono il versamento sono avvenuti in data anteriore all'entrata in vigore della nuova disciplina ed il versamento in data successiva non risulterà più necessaria la prestazione della garanzia poiché la conciliazione non si era ancora perfezionata.

### **9.1 Interessi**

In merito al calcolo degli interessi risultano utili le recenti indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate che, sebbene relative all'accertamento con adesione, si ritiene possano essere estese alla conciliazione giudiziale,

Secondo l'Agenzia il computo degli interessi si differenzia a seconda che il contribuente versi o meno le somme in forma rateale.

Conseguentemente, qualora il pagamento avvenga in un'unica soluzione, gli interessi andranno corrisposti nella misura del 3,5% annuo, ex art. 6 del d.m. 21.05.2009; diversamente, in caso di versamento rateale, oltre agli interessi sopracitati, occorrerà corrispondere sulle rate successive alla prima, gli interessi legali, così come previsto dall'articolo 48, co. 3, d.lgs. 546/1992.

### **9.2 Omesso versamento della prima rata.**

#### **Posizione dell'Amministrazione Finanziaria**

Dalla lettera dell'art. 48, co. 3, del D.lgs 546/92 si evince che la conciliazione giudiziale si perfeziona con il pagamento di quanto dovuto o della prima rata effettuato entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo conciliativo; sempre all'interno dell'articolo 48, co. 5, si legge, inoltre, che omologato l'accordo il Giudice decreta o sentenza l'estinzione del giudizio.

Conseguentemente l'estinzione del giudizio avviene antecedentemente all'eventuale mancato versamento delle somme.

In tal caso, essendo già estinto il giudizio, l'atto impositivo dovrebbe, secondo autorevole dottrina, considerarsi definitivo.



Per la conciliazione in udienza, se è stata fissata l'udienza per la verifica e se il contribuente non provvede al pagamento, l'ufficio informerà il giudice al fine di proseguire il giudizio; se non è stata fissata l'udienza per la verifica e la commissione ha emesso la sentenza di estinzione l'Ufficio dovrà appellare la Sentenza (Cass. 27.05.2011, n. 11722).

Nel caso di conciliazione fuori udienza il mancato pagamento dell'importo o della prima rata ha l'effetto di non perfezionare la conciliazione con la conseguenza che l'Ufficio proporrà reclamo contro il decreto di estinzione per riattivare il processo. (cfr. Risoluzione Ministeriale n. 235/E del 08.08.1997).

### **Posizione della giurisprudenza di merito**

La giurisprudenza di merito ritiene valido l'accordo conciliativo anche in caso di mancato versamento delle somme. Infatti, è stato sostenuto che:

- in caso di mancato adempimento del contribuente, l'ente impositore non può chiedere la revoca della pronuncia di estinzione del giudizio, ma deve procedere al recupero coattivo delle somme (C.T. Provo Treviso 18.1.2000 n. 1; C.T. Reg. Firenze 15.11.2010 n. 177);
- è da rigettare la tesi dell'ufficio, secondo cui, in caso di mancato pagamento delle somme, sarebbe legittima l'iscrizione a ruolo di quelle avanzate mediante l'avviso di accertamento (C.T. Reg. Campobasso 21.5.2008 n. 39).

La Commissione Territoriale di Bari nella sentenza del 20.11.2009 n. 120, invece, ha stabilito che l'omesso versamento delle somme impedisce il perfezionamento della definizione, e comporta la necessità di prosecuzione del giudizio.

Quindi, in base a tale impostazione il giudice di appello, investito del ricorso proposto contro la sentenza di estinzione del giudizio, deve esaminare il merito della causa, non potendo rimettere la lite in primo grado.

Infatti, ciò non rientra nelle tassative ipotesi di rimessione della causa in primo grado di cui all'art. 59 del DLgs, 546/92.

### **Posizione della Corte di Cassazione**

Inizialmente, con la sentenza 20.9.2006 n. 20386, i giudici avevano stabilito che:



- l'Amministrazione finanziaria, a seguito del mancato pagamento delle somme, *"deve esigere il loro versamento attraverso una procedura di riscossione, anche coattiva"* sulla base del titolo costituito dal processo verbale di conciliazione;
- la tesi suesposta è confermata dal co. 3-bis dell'art. 48 del DLgs. 546/92, il quale prevede che, in caso di omesso pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle predette somme.

Tale conclusione veniva superata dalla sentenza 13.2.2009 n. 3560, nella quale la Corte di Cassazione ha sancito, con riferimento alla conciliazione "in udienza" e "fuori udienza" quando l'accordo è stato formato dopo la fissazione della trattazione ad opera del Presidente, che:

- sino alla prova dell'avvenuto versamento delle somme o della prima rata, il giudice non può adottare alcun provvedimento sull'estinzione del processo;
- occorre interpretare in via analogica il termine contemplato per la "conciliazione breve prefissazione", ove, ex art. 48 co. 5 del DLgs. 546/92, il termine per il versamento delle somme o della prima rata coincide con il decorso di venti giorni dalla data di comunicazione del decreto presidenziale;
- per cui, alla luce di quanto osservato, la Commissione disporrà con ordinanza il rinvio dell'udienza, e il versamento delle somme o della prima rata deve avvenire entro venti giorni dalla comunicazione della suddetta ordinanza.

In conclusione, qualora le parti raggiungano un accordo, il giudice dovrà disporre il rinvio dell'udienza ad una data posteriore al termine per il versamento.

Durante l'udienza, se le somme o la prima rata risultano versate, il Collegio dichiarerà con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere; diversamente se le somme non risultano versate, il processo seguirà il suo corso, non potendo verificarsi alcuna estinzione.

Invece, nel caso in cui l'accordo, nella conciliazione "fuori udienza", si sia formato prima della fissazione della trattazione ad opera del Presidente, il decreto di estinzione del giudizio sarebbe solo apparente, proprio perché l'estinzione postula l'avvenuto versamento delle somme.

Pertanto qualora il contribuente omettesse il versamento delle somme, l'ufficio avrebbe, per far sì che il processo continui, l'onere di reclamare il decreto ex art. 28 del DLgs. 546/92, e il Presidente, con ogni probabilità, disporrebbe la prosecuzione del giudizio; in tal caso, essendo già estinto il giudizio, l'atto impositivo dovrebbe considerarsi definitivo.



### **9.3 Mancato versamento delle rate successive**

Se da un lato le modifiche previste hanno reso più appetibili gli istituti deflattivi del contenzioso prevedendo l'abolizione dell'obbligo della garanzia, dall'altro, il sistema si presenta decisamente penalizzante qualora si verifichi il mancato versamento di rate successive alla prima.

Nel sistema previgente, infatti, in caso di omesso pagamento di rate successive alla prima, erano irrogate le sanzioni nella misura del 30% e il debito residuo veniva iscritto a ruolo, con conseguente notifica della cartella di pagamento.

Con le modifiche apportate dal d.l. 98/2011 si prevede che, in ipotesi di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, entro il termine di scadenza della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate debba provvedere all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473 applicata in misura doppia (60% e non 30%) sull'intero importo rimanente dovuto a titolo di tributo.

Alla luce di quanto evidenziato, è chiaro come le conseguenze del mancato rispetto del piano di dilazione siano particolarmente gravi, in quanto l'Amministrazione finanziaria:

- provvede all'iscrizione a ruolo non solo degli importi relativi alla rata non pagata, ma dell'intero debito residuo (compresi i relativi interessi);
- sull'importo della rata non pagata e del successivo debito originariamente dilazionato la sanzione applicata, con l'iscrizione a ruolo, raddoppia passando dal 30% al 60%;

il tutto con l'ulteriore complicazione che, il contribuente medesimo, non può nemmeno richiedere la rateazione della cartella di pagamento presso l'ufficio competente, in quanto decaduto da una precedente dilazione concessa.

La modifica legislativa qui richiamata, riguarda l'art. 8, D.Lgs. 218/1997, ragion per cui, la disciplina si applica a tutti gli strumenti deflattivi disciplinati dal medesimo e pertanto:

- accertamento con adesione,
- omessa impugnazione;
- adesione agli inviti a comparire;
- adesione ai processi verbali di constatazione.

Alla luce di tale modifica l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 41/E del punto 4, evidenzia come: "per effetto del richiamo alle disposizioni dell'art. 8, D.Lgs. 218/1997, contenuto sia nel co. 1-ter, art. 5 del medesimo decreto (concernente le modalità di pagamento delle somme dovute nel caso di adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio) sia nel co. 3 dell'art. 5-bis, (le modalità di



pagamento delle somme dovute nel caso adesione ai verbali di constatazione), le disposizioni che disciplinano il mancato pagamento, anche di una sola delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si applicano anche agli istituti definitivi sopra richiamati, compatibilmente con le peculiarità di questi ultimi".

Pertanto l'eventuale successivo tardivo versamento delle somme oggetto di pagamento dilazionato costituisce, dunque, violazione sanzionabile ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Nel merito di tale questione è fondamentale richiamare quanto statuito anche dalla circolare n. 41/E/2011, la quale ha chiarito che il contribuente può continuare ad avvalersi della rateazione qualora lo stesso provveda a titolo di ravvedimento operoso (ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) a versare l'importo della rata non pagata entro il termine per il versamento di quella successiva oltre agli interessi legali ed alla sanzione ridotta.