

**PRAWO / LAW****SALVATORE ANTONELLO PARENTE****IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA  
DOPO LA RIFORMA: PROFILI RICOSTRUTTIVI  
E RISVOLTI APPLICATIVI – PARTE SECONDA<sup>1</sup>**

*7. La riconduzione della mediazione tributaria alla conciliazione fuori udienza o al potere di autotutela: critiche. Il raccordo con il principio d'indisponibilità della pretesa tributaria.*

Nell'ermeneutica delle fonti, alcune elaborazioni<sup>2</sup> hanno ricondotto la mediazione tributaria alla conciliazione fuori udienza (art. 48, d.lgs. n. 546/1992), o ad una peculiare forma di autotutela, caratterizzata dall'ultrattività dei poteri dell'ufficio fiscale, o, infine, ad un'ipotesi di ricorso gerarchico, proprio o improprio, secondo la struttura abilitata a pronunciarsi: l'ente potrebbe ritornare sui propri passi, rivedere le proprie scelte e correggere taluni errori, ma pure esercitare pressioni sul contribuente, inducendolo ad accettare la proposta di mediazione formulata dall'amministrazione per sottrarsi all'alea processuale. La pressione risulta di una certa rilevanza nel contenzioso catastale, nel quale il contribuente è costretto ad attendere il giudicato per far cadere l'ingiusta pretesa impositiva<sup>3</sup>.

In verità, la ricostruzione che configura la procedura come una forma di autotutela, da stimolare ed incoraggiare, è stata oggetto di vivaci critiche<sup>4</sup>, posto che la sua assunzione svuoterebbe di ogni significato il concetto di “mediazione”, attività complessa e variegata (con cui si chiariscono le posizioni controverse, s'individuano i margini per un'eventuale composizione bonaria,

SALVATORE ANTONELLO PARENTE, dottore di ricerca della Scuola di Dottorato in “Diritto” – Indirizzo in “Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze – Governo dell'Ambiente e del Territorio” (XXVI ciclo) – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”; docente a contratto del corso integrativo “Il sistema sanzionatorio in Italia”, nell'ambito dell'insegnamento di “Diritto tributario” – Anno Accademico 2015/2016 – Dipartimento di Economia – Università degli Studi di Foggia; e-mail: salvo.par@live.it

<sup>1</sup> Nei paragrafi, il lavoro segue la numerazione della *Parte Prima* pubblicata nel precedente fascicolo.

<sup>2</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione nel “nuovo” processo tributario*, in *Boll. trib.* 23(2015), p. 1698 e 1700.

<sup>3</sup> Cfr. M. Cicala e A.A. Genise, *Osservazioni critiche sulle misure per la revisione della disciplina del contenzioso tributario*, in *Il fisco* 35(2015), p. 3358.

<sup>4</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo tributario*, in *Il fisco* 30(2015), p. 2932.

s'ipotizzano reciproche concessioni, si valutano costi e benefici di un'eventuale procedura giurisdizionale), finalizzata a pervenire ad un'intesa grazie all'ausilio di un terzo. Difatti, lo stimolo al potere di autotutela sarebbe proprio dell'ente impositore, che, a prescindere da reclami, ricorsi o altro, dovrebbe conformare la propria condotta ai principi costituzionali d'imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), onde evitare inutili giudizi e situazioni di danno erariale<sup>5</sup>.

Per converso, l'effettiva innovazione riguarda l'ampliamento della platea di quanti possono pronunciarsi sul reclamo e sulla proposta di mediazione: agenzie fiscali ed ogni altro ente impositore (ad esempio, gli enti locali), il cui provvedimento è stato oggetto d'impugnazione. Dunque, ogni ente impositore, compatibilmente con la struttura organizzativa di cui è dotato, provvede all'esame del reclamo e della proposta di mediazione, mediante apposite articolazioni appartenenti alla propria organizzazione, autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili<sup>6</sup>.

Mentre le agenzie fiscali, date le notevoli dimensioni, esaminano il reclamo attraverso strutture diverse da quelle che materialmente hanno emesso gli atti reclamabili, per gli altri enti, i cui atti sono assoggettati al rimedio, l'individuazione del soggetto deputato alla trattazione dei reclami è rimessa all'organizzazione interna di ciascuno: ciò comporta, soprattutto per quelli di ristrette dimensioni, notevoli difficoltà nell'individuare, all'interno dell'organizzazione, un soggetto diverso ed autonomo, che possa fungere da mediatore (molti enti, a causa della carenza di risorse umane ed economiche, non sono ancora attrezzati a far fronte allo strumento affine dell'accertamento con adesione)<sup>7</sup>.

In altri termini, numerosi enti locali solo con notevole difficoltà riuscirebbero a reperire personale qualificato da destinare a strutture, indipendenti e svincolate dall'ufficio tributi, titolare della fase di accertamento; senza contare i maggiori costi che dovrebbero sopportare per mantenere tali strutture<sup>8</sup>. Per questi motivi, «laddove la legge prevede che siano i Comuni a gestire la mediazione, compatibilmente con la propria struttura organizzativa, lascia la possibilità agli enti locali di istituire e valutare il reclamo (o la proposta di mediazione) tramite lo stesso

<sup>5</sup> Cfr. Ibid., p. 2932.

<sup>6</sup> Secondo S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698, tale scelta è «coerente con l'autonomia gestionale e organizzativa propria, ad esempio, di un ente locale e, comunque, evita di porre un obbligo verso soggetti che, a causa della loro ridotta dimensione, non potrebbero applicare in concreto tale norma».

<sup>7</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale per puntare sugli strumenti deflattivi*, in *Il fisco* 31(2015), p. 3030; M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria, ma la terzietà rimane una chimera*, in *Il fisco* 42(2015), p. 4021.

<sup>8</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022. In senso contrario, cfr. F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. e prat. trib.* 3(2014), p. 587, nt. 83, il quale, già prima della novella, osservava che il legislatore, affidando la gestione delle istanze di reclamo ad uffici già esistenti all'interno della stessa Agenzia delle entrate, avrebbe dimostrato «di aver preso in considerazione (e risolto) la questione dei costi. Lo stesso si sarebbe potuto fare nell'ambito degli enti locali».

Ufficio o, addirittura, lo stesso soggetto che ha emesso l'atto»<sup>9</sup>. La soluzione, in alcuni casi, porterà probabilmente ad un mero riesame del provvedimento, da parte del soggetto adottante, piuttosto che ad una vera "mediazione"<sup>10</sup>. Da questo punto di vista, l'innovazione, più che apportare benefici, rischia di arrecare un rallentamento procedurale ed un aggravio delle modalità di accesso alla giustizia tributaria<sup>11</sup>.

Nondimeno, in chiave sistematica, non può disconoscersi l'importanza dell'istituto, che offre ai soggetti del rapporto giuridico d'imposta l'opportunità di scambiarsi valutazioni, informazioni ed elementi per pervenire ad una determinazione condivisa della fattispecie da assoggettare ad imposizione o per consentire all'autorità che ha emanato l'atto di valutare se agire in autotutela, annullandolo d'ufficio<sup>12</sup>.

L'analisi conferma che l'istituto non contrasta con il principio d'indisponibilità della pretesa tributaria<sup>13</sup>: da un lato, l'ente impositore conserva la facoltà di respingere la proposta di mediazione, allorquando possa arrecare pregiudizio all'erario; dall'altro, è preservato il potere dell'ufficio fiscale di assicurare l'esatta percezione delle entrate tributarie, ottemperando al principio di economicità dell'azione amministrativa, sintetizzato nell'aforisma "pochi, maledetti e subito"<sup>14</sup>. Difatti, al dogma dell'indisponibilità non è più possibile attribuire la rigidità di un tempo: il dogma, nei fatti, è stato superato almeno nelle ipotesi, disciplinate da singole leggi d'imposta, che permettono di rimodulare l'obbligazione tributaria<sup>15</sup>.

---

<sup>9</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4022.

<sup>10</sup> Cfr. L. Catania, *Reclamo sui tributi locali: mediate gente, mediate*, in *Leggioggi.it*, 17 luglio 2015.

<sup>11</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931, nt. 9.

<sup>12</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698.

<sup>13</sup> Sulla problematica relativa alla presunta disponibilità/indisponibilità dell'obbligazione tributaria, [quest'ultimo principio desumibile da una serie di norme costituzionali (artt. 23, 53 e 97 Cost.) e volto a limitare i margini di discrezionalità dell'amministrazione finanziaria circa la possibilità di assoggettare a regimi fiscali differenziati contribuenti che esprimono identica capacità contributiva], cfr. G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 521; M. Redi, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1995, I, p. 407; M. Versighioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; F. Gallo, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 435; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 274; A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007, p. 22; G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 45; A. Fedele, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 128; P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 595; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino 2009, p. 241; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, p. 61 ss.

<sup>14</sup> Cfr. M. Cicala e A.A. Genise, *Osservazioni critiche...*, p. 3358.

<sup>15</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2932.

8. *Il superamento dell'equivoca distinzione tra reclamo e ricorso. La redazione dell'atto nella forma di ricorso tributario ordinario. Il ricorso come atto processuale che produce gli effetti propri e gli effetti del reclamo. L'automatismo dell'assorbimento degli effetti del reclamo nel ricorso.*

Rispetto all'originaria formulazione della norma, il cui tenore letterale sembrava distinguere il reclamo dal ricorso<sup>16</sup>, la tecnica di *drafting* della novella appare molto più coerente, laddove pone rimedio alle perplessità sollevate dalla precedente versione: nel testo riformato, «il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa»; nel precedente, all'opposto, si evidenziava una duplicazione, giacché s'imponeva, a chi intendesse proporre ricorso, di presentare preliminarmente reclamo, che, decorsi novanta giorni, si trasformava in ricorso, producendo gli effetti propri di tale atto.

Quindi, nel precedente regime, si prospettava la necessità di presentare «un'apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso, decorsi i termini previsti per la conclusione del procedimento»<sup>17</sup>.

In verità, la duplicazione, sul piano operativo, non c'è mai stata, in quanto, per prassi, suggerita anche dall'amministrazione finanziaria<sup>18</sup>, veniva aggiunta in calce al ricorso un'istanza ulteriore (il reclamo), volta a sollecitare il riesame della fattispecie da parte dell'ufficio fiscale<sup>19</sup>.

Nel nuovo testo, è stato definitivamente chiarito, in maniera sintetica ma efficace, che, per ottemperare alla procedura *de qua*, è necessario redigere un atto processuale, regolato dagli artt. 18 ss., d.lgs. n. 546/1992, i cui requisiti corrispondono a quelli di un ordinario ricorso tributario: la peculiarità è di realizzare, accanto agli effetti sostanziali e processuali tipici di quest'atto, quelli propri della procedura di reclamo/mediazione<sup>20</sup>. Il ricorso, produttivo degli effetti del reclamo, può contenere anche una proposta di mediazione, volta a definire in maniera stragiudiziale la controversia, attraverso una diversa quantificazione dell'entità del tributo<sup>21</sup>.

In sintesi, la novella ha eliminato la necessità di presentare un'apposita istanza, atteso che gli effetti del reclamo sono assorbiti dal ricorso<sup>22</sup>: vale

<sup>16</sup> Cfr. il previgente art. 17 *bis*, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, laddove si puntualizzava che «chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo»; in ordine all'atto di reclamo, poi, venivano richiamati gli artt. 18 ss. del medesimo decreto.

<sup>17</sup> Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E, in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), p. 34.

<sup>18</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 19 marzo 2012, n. 9/E, in [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

<sup>19</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3031; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023.

<sup>20</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 33; M. Villani, *La parziale riforma del processo tributario*, in *Il tributo* 12(2015), p. 17.

<sup>21</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1697; M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3031.

<sup>22</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione tra chiarimenti e dubbi applicativi*, in *Il fisco* 8(2016), p. 740; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4020.

a dire, il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la mera presentazione del ricorso<sup>23</sup>.

Dunque, nell'attuale configurazione, il contribuente che intende agire avverso uno degli atti reclamabili dovrà redigere un vero e proprio ricorso tributario, la cui instestazione dovrà dar conto che trattasi di "ricorso con preventivo reclamo"; se il valore della controversia non supera i 20.000,00 euro, a pena d'improcedibilità, dovrà attendere il decorso dei canonici novanta giorni, per dare corso al giudizio<sup>24</sup>.

Affinché l'amministrazione possa prendere in considerazione l'eventualità di addivenire ad una definizione anticipata della *res* controversa, evitando l'alea, la durata e i costi del giudizio, è necessario che la proposta di mediazione presentata dal contribuente contenga riferimenti ad elementi di fatto o di diritto sconosciuti alla controparte: tale *modus operandi* consentirà l'esperimento, anche in questa fase extragiudiziale, di un effettivo contraddittorio tra i due soggetti del rapporto d'imposta, volto a favorire la definizione anticipata e condivisa della controversia<sup>25</sup>.

A differenza dell'originaria versione, il nuovo art. 17 *bis* non richiama alcune norme del d.lgs. n. 546/1992 [ad esempio, gli artt. 12 (assistenza tecnica), 18 (contenuto dell'atto), 19 (atti reclamabili), 20 (modalità di proposizione), 21 (termini) e 22, comma 4 (documenti da produrre)], in quanto, come si è visto, il procedimento di reclamo è introdotto automaticamente per effetto della mera presentazione del ricorso, senza che occorra un'apposita istanza<sup>26</sup>. Attualmente, quindi, la procedura di reclamo/mediazione è connaturata al processo<sup>27</sup>: poiché le norme citate sono tipiche del ricorso tributario «e producendo quest'ultimo anche gli effetti del reclamo, il legislatore non ha inteso richiamare ulteriormente le suddette disposizioni, essendo già previste nelle norme di rito»<sup>28</sup>.

**9. L'improcedibilità del processo tributario quale sanzione per l'inosservanza della procedura di reclamo/mediazione. I termini per la costituzione in giudizio e la loro sospensione durante la procedura. L'applicazione del regime di sospensione feriale dei termini.**

<sup>23</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 34.

<sup>24</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3031; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso tributario*, in *Dir. e prat. trib.* 6(2015), pt. I, p. 985.

<sup>25</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1697. Sul punto, cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 34, laddove si puntualizza che «nell'ambito delle controversie relative alle operazioni catastali, tale proposta potrà avere ad oggetto, ad esempio, la modifica del classamento o della rendita catastale determinati dall'Ufficio».

<sup>26</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3031; M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione...*, p. 740.

<sup>27</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 34.

<sup>28</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023.

Il secondo comma dell'art. 17 *bis*, confermando un precedente intervento normativo<sup>29</sup>, condiviso dalla giurisprudenza costituzionale<sup>30</sup>, ha sanzionato d'improcedibilità la mancata osservanza della procedura<sup>31</sup>: il reclamo/ricorso, ritualmente notificato all'amministrazione finanziaria, dà vita al procedimento di mediazione, che deve concludersi nei successivi novanta giorni, a prescindere dalla presenza di una proposta. Il deposito dell'atto presso la segreteria dell'organo giudicante, prima della scadenza del termine, determina l'improcedibilità; perciò, la commissione tributaria deve rinviare la trattazione della causa, per consentire l'esame del reclamo; solo successivamente, in caso di mancato accoglimento del reclamo o in assenza di un accordo di mediazione<sup>32</sup>, si produrranno

<sup>29</sup> Cfr. l'art. 1, comma 611, l. 27 dicembre 2013, n. 147, che, in luogo della precedente previsione dell'inammissibilità del ricorso, aveva ricostruito la presentazione del reclamo quale condizione di procedibilità dello stesso. Sul punto, cfr. A. Carinci, *Corretta la disciplina di reclamo e mediazione tributaria: risolti i "vecchi" dubbi, se ne profilano altri*, in *Corr. trib.* 4(2014), p. 270 ss.; C. Glendi, *Tutela cautelare e "nuova" mediazione tributaria*, in *Corr. trib.* 4(2014), p. 275 ss.; C. Glendi, *Nuova mediazione tributaria: i limiti dell'improcedibilità del reclamo*, in *Corr. trib.* 12(2014), p. 891 ss.; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.* 32-33(2015), p. 2470, nt. 13. L'A., in quest'ultimo contributo, sottolinea che, per effetto del venir meno della «sanzione dell'inammissibilità, la mediazione è ormai rimessa alla libera scelta del contribuente e la sancita improcedibilità si risolve in una mera procrastinazione dell'accesso al giudice, che non trova più adeguata giustificazione, né a livello di sistema, né agli effetti pratici, complicando inutilmente anche il lavoro dei funzionari degli enti impositori». Negli stessi termini, cfr. A. Giovannini, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.* 4(2013), pt. I, p. 316, secondo cui, «punire l'errore del ricorrente con la negazione radicale e definitiva della tutela della sua situazione giuridica è scelta, in effetti, che sconfinava nell'irragionevolezza e denuncia una sproporzione evidente tra interessi protetti dalla sanzione e diritto alla tutela giurisdizionale del privato, che finisce irrimediabilmente per essere calpestato».

<sup>30</sup> Cfr. Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98, in *G.U.*, 23 aprile 2014, n. 18 – 1<sup>a</sup> Serie Speciale – Corte Costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 17 *bis*, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, nel testo originario, anteriore alle modifiche del 2013, nella parte in cui prevedeva l'inammissibilità del ricorso per mancata presentazione del reclamo e la rilevabilità d'ufficio dell'inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio. Prima dell'intervento della Consulta, la dottrina (M. Montanari, *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. e prat. trib.* 1(2013), pt. I, p. 157; G. Corasaniti, *Commento all'art. 17-bis*, in C. Consolo e C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, p. 227; A. Guidara, *La mediazione nel diritto tributario: una prima e parziale lettura sistematica delle disposizioni*, in *Dial. trib.* 1(2012), p. 92 ss.; G. Marini, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.* 12(2012), p. 853; R. Succio, *Il reclamo e la mediazione tributaria affrontano il giudizio di costituzionalità*, in *Riv. dir. trib.* 2(2013), pt. II, p. 114 ss.) aveva criticato la soluzione prescelta dal legislatore di configurare il reclamo come condizione di "ammissibilità" del ricorso, in quanto avrebbe esposto il contribuente al serio rischio di veder vanificato definitivamente la facoltà di impugnare l'atto impositivo, allorché, al momento della declaratoria di inammissibilità, i termini per impugnare fossero già spirati. Inoltre, sul tema, cfr. A. Carinci, *Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condiziona l'ammissibilità del ricorso*, in *Corr. trib.* 31(2013), p. 2456 ss.

<sup>31</sup> Cfr. V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 17.

<sup>32</sup> Per un'applicazione pratica, cfr. Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. III, 16 giugno – 25 agosto 2015, n. 348, in *Il fisco* 36(2015), p. 3491, con commento di A. Russo, *Inammissibilità del ricorso dopo l'accoglimento del reclamo*, laddove si ravvisa incorrere «nella sanzione di inammissibilità il ricorso depositato in Commissione tributaria dopo l'accoglimento dell'istanza di reclamo notificato dallo stesso Ufficio entro il termine di novanta giorni dalla sua presentazione». In tal caso, «in funzione del principio di causalità, deve individuarsi la parte soccombente nel contribuente,

gli effetti propri del ricorso, aprendo la strada al compimento degli atti tipici del processo tributario: il deposito dell'atto introduttivo, di controdeduzioni, memorie e documenti; l'adozione di provvedimenti giudiziari<sup>33</sup>.

Dunque, la proposizione del ricorso non avvia il processo tributario, ma dà vita ad una fase amministrativa, tesa ad evitare che la controversia sia portata all'attenzione del giudice, mediante l'utile espletamento della procedura di reclamo/mediazione, la cui durata non può eccedere il termine di novanta giorni. Questa parentesi amministrativa, all'interno del procedimento giurisdizionale, si colloca in una precisa fase, individuata nell'arco temporale compreso tra l'avvio dell'azione giudiziaria, che coincide con la notifica del ricorso, e l'eventuale instaurazione del giudizio tributario<sup>34</sup>. Perciò, i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente restano sospesi per il tempo concesso per addivenire al reclamo/mediazione.

Dal punto di vista procedimentale, i novanta giorni decorrono dalla data di notifica del ricorso all'ente impositore. In caso di notifica a mezzo posta, alla stregua dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità sui tempi di costituzione in giudizio del ricorrente<sup>35</sup>, il termine decorre dalla ricezione del ricorso da parte destinatario<sup>36</sup>.

In ordine al computo dei novanta giorni, la novella fa registrare un ulteriore elemento novativo: il termine è sospeso *ipso iure* dal 1° al 31 agosto, per via del richiamo all'istituto della sospensione feriale dei termini processuali (art. 1, l. 7 ottobre 1969, n. 742, come risultante dalle modifiche apportate dall'art. 16, d.l. n. 132/2014, convertito dalla l. n. 162/2014)<sup>37</sup>, che, rispetto all'originaria versione, ha ridotto di quindici giorni la durata del periodo di sospensione<sup>38</sup>.

Il richiamo alla sospensione feriale dei termini è da accogliere favorevolmente, in quanto contribuisce a far chiarezza su un punto dibattuto, caratterizzato da singolari prese di posizione della giurisprudenza di legittimità<sup>39</sup>, che, in ambiti affini, aveva negato l'applicazione dell'istituto<sup>40</sup>.

---

avendo questi dato causa al processo o alla sua protrazione malgrado la sopravvenuta perdita della "legitimatō ad processum"».

<sup>33</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1697; U. Perrucci, *Brevi annotazioni sulla nuova versione del processo tributario*, in *Boll. trib.* 20(2015), p. 1475; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023.

<sup>34</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 35.

<sup>35</sup> Cfr. Cass., 21 aprile 2011, n. 9173, in *CED Cassazione*; Cass., 28 giugno 2012, n. 10815, in *CED Cassazione*; Cass., 28 settembre 2012, n. 16565, in *CED Cassazione*; Cass., 26 ottobre 2012, n. 18373, in *CED Cassazione*; Cass., 12 novembre 2012, n. 19677, in *CED Cassazione*; Cass., 11 dicembre 2012, n. 22675, in *CED Cassazione*.

<sup>36</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 35.

<sup>37</sup> Sulla questione, cfr. C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime da c.p.c. e legge delega*, in *Corr. trib.* 1(2015), p. 17.

<sup>38</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 35, nt. 36.

<sup>39</sup> Cfr. Cass., ord. 6 giugno 2015, n. 11632, in *CED Cassazione*, che ha negato la possibilità di cumulare il termine di novanta giorni, disposto in materia di accertamento con adesione, con l'istituto della sospensione feriale dei termini processuali.

<sup>40</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3031; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

Rispetto alla previgente formulazione, che effettuava un rinvio generalizzato alle disposizioni sui termini processuali, l'attuale art. 17 *bis* appare molto più sintetico, limitandosi a richiamare la sospensione feriale dei termini. Nell'attuale contesto delle fonti, quindi, tenuto conto della natura meramente amministrativa dell'atto di reclamo, non dovrebbero più trovare applicazione le disposizioni relative all'interruzione e alla sospensione dei termini processuali, nonostante il rinvio, operato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, agli articoli del codice di procedura civile, nei limiti della compatibilità<sup>41</sup>.

Decorsi novanta giorni dalla notifica del ricorso, senza che la procedura di reclamo/mediazione abbia sortito esiti positivi, il ricorrente potrà costituirsi in giudizio, secondo le modalità di cui all'art. 22, d.lgs. n. 546/1992, ossia mediante il deposito del ricorso presso la commissione tributaria provinciale competente, nei trenta giorni successivi: il termine è previsto a pena d'inammissibilità e la sua inosservanza è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio<sup>42</sup>.

Qualora venga accertata la costituzione in giudizio in data anteriore al termine concesso per esperire il reclamo/mediazione (novanta giorni), la commissione tributaria provvede a rinviare la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo, che, fino al completamento della procedura, non potrà assurgere alla dignità di ricorso<sup>43</sup>.

Sotto questo profilo, il rinnovato terzo comma dell'art. 17 *bis* appare molto più lineare rispetto all'originaria versione<sup>44</sup>, il cui tenore letterale aveva dato adito a molteplici perplessità: nella precedente formulazione, il legislatore dopo aver statuito che il decorso dei novanta giorni, non seguito dall'accoglimento del reclamo o dalla definizione della mediazione, faceva produrre al reclamo gli effetti del ricorso, si limitava a statuire che i termini per la costituzione in giudizio sarebbero decorsi da tale data.

In verità, la previsione non ha molta utilità pratica: se il contribuente ha già iscritto a ruolo la controversia, attraverso il deposito del ricorso, manifesta implicitamente la volontà di addivenire alla fase contenziosa<sup>45</sup>; se, poi, anche l'amministrazione si è costituita «in giudizio con il proprio atto di controdeduzioni,

---

<sup>41</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1697, nt. 19.

<sup>42</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986. Per un'applicazione pratica, seppur relativa all'originaria versione della norma, cfr. Comm. Trib. Prov. Asti, sez. I, 28 maggio – 11 giugno 2015, n. 101, in *Il fisco* 28(2015), p. 2793 ss., con commento di A. Russo, *L'errata indicazione del ricorso come "reclamo" non incide sul termine di costituzione in giudizio*, secondo cui, «la costituzione in giudizio oltre i trenta giorni dalla proposizione del "ricorso" determina, ex art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, l'inammissibilità della domanda, a nulla rilevando la errata definizione da parte del contribuente della domanda, relativa ad un valore della lite superiore a ventimila euro, come istanza di "mediazione/reclamo" ex art. 17-bis medesimo decreto. Né il reclamo produce alcun effetto sospensivo dei termini di costituzione, stante l'assoluta distinzione tra quest'ultimo e l'istituto dell'accertamento con adesione ex D.Lgs n. 218/1997».

<sup>43</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione nel "nuovo" processo tributario...*, p. 1698; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

<sup>44</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1697.

<sup>45</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023. Negli stessi termini, cfr. V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

non si vede la ragione per la quale il giudice debba rinviare la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo»<sup>46</sup>. Difatti, non si comprende quali esiti positivi possa avere «il tentativo di definire bonariamente la lite con l'istituto della mediazione, che è precedente al giudizio»<sup>47</sup>; sarebbe stato più opportuno «prevedere l'invito alle parti per il tentativo di conciliazione giudiziale, istituto della fase processuale»<sup>48</sup>, che, attualmente, è possibile esperire anche per le controversie oggetto di reclamo, essendo venuta meno la preclusione prevista nell'originaria versione dell'art. 17 *bis*.

**10.** *Il mancato accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione formulata dal contribuente. L'obbligatorietà della proposta di mediazione dell'organo destinatario dell'atto. L'estensione dell'esito del procedimento ai contributi previdenziali ed assistenziali. Le ipotesi di litisconsorzio.*

Il quinto comma dell'art. 17 *bis* disciplina gli effetti del mancato accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione formulata dal contribuente<sup>49</sup>, prevedendo che l'organo destinatario dell'atto, se non intende accogliere le istanze, è obbligato a formulare d'ufficio una propria proposta, ma deve tener conto dell'eventuale incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa<sup>50</sup>.

A tal fine, la questione controversa si considera incerta in mancanza di un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità o di prassi amministrativa stabile; il grado di sostenibilità della pretesa fa riferimento alle prove e alla condizione di fondatezza degli elementi adottati dall'istante; per economicità dell'azione amministrativa s'intende la possibilità di portare a compimento, in maniera rapida ed efficiente, l'attività amministrativa, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità, pubblicità e trasparenza<sup>51</sup>.

Confermando quanto inserito all'interno dell'originaria versione, a seguito di un precedente rimaneggiamento<sup>52</sup>, l'esito del procedimento di reclamo/mediazione si estende ai contributi previdenziali e assistenziali, la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, con l'effetto che, ai fini del perfezionamento della mediazione, assume rilievo anche il pagamento

<sup>46</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023. Negli stessi termini, cfr. V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

<sup>47</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023. Negli stessi termini, cfr. V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

<sup>48</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023. Negli stessi termini, cfr. V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 986.

<sup>49</sup> Sui criteri di valutazione del reclamo/mediazione da parte del soggetto preposto alla procedura, cfr. M. D'Episcopo, *Criteri di valutazione da parte degli Uffici dell'istanza di reclamo-mediazione*, in *Corr. trib.* 12(2013), p. 975.

<sup>50</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3032; U. Perrucci, *Brevi annotazioni...*, p. 1475; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 37.

<sup>51</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 19 marzo 2012, n. 9/E...; F. Rasi, *Reclamo e mediazione tributaria...*, p. 558, nt. 20, 21 e 22.

<sup>52</sup> Il riferimento è all'art. 1, comma 611, l. 27 dicembre 2013, n. 147, che aveva inserito nell'art. 17 *bis*, comma 8, un nuovo periodo, il cui tenore letterale corrisponde all'attuale comma 5.

di questi ultimi<sup>53</sup>: ciò avviene, ad esempio, nelle mediazioni relative ad avvisi di accertamento o ad iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o a controllo formale della dichiarazione. Sulle somme dovute a seguito della mediazione, a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, non si applicano sanzioni e interessi, al pari di quanto accade nell'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 2, comma 5, secondo periodo, d.lgs. n. 218/1997<sup>54</sup>.

La disposizione, non caratterizzata da sostanziali profili innovativi, assume comunque rilievo, posto che delinea un *modus procedendi* a cui deve attenersi l'organo deputato a pronunciarsi sul reclamo: a differenza del contribuente, al quale è rimessa la mera facoltà di presentare una proposta di mediazione, relativa all'ammontare del tributo, delle sanzioni e degli interessi, l'amministrazione finanziaria è, invece, obbligata a farlo, attenendosi a taluni criteri di massima, quali il grado di sostenibilità della pretesa, ossia l'importanza degli elementi di fatto e di diritto idonei a suffragarla, l'incertezza delle questioni controverse e l'economicità dell'azione amministrativa, il cui pregio è quello di introdurre un elemento di natura discrezionale, consistente nell'apprezzamento degli obiettivi di efficienza, economicità e trasparenza<sup>55</sup>.

La circostanza, già in passato, era stata fonte di non poche perplessità<sup>56</sup>, posto che imponeva, al medesimo soggetto autore del provvedimento oggetto di lite, l'obbligo di rimetterlo in discussione.

Nonostante l'obbligo dell'ufficio di presentare una proposta di mediazione, il mancato ottemperamento non riverbera alcun effetto negativo sulla pretesa erariale: anzi, consente di consolidare la *res* controversa dinanzi al giudice tributario, al quale spetta risolverla. Tale momento di dialogo riveste importanza anche per l'amministrazione finanziaria, a cui viene offerta la concreta possibilità di correggere errori, ripensando le proprie valutazioni, in modo da evitare situazioni che, in giudizio, potrebbero compromettere l'intera pretesa impositiva<sup>57</sup>.

In ogni caso, l'accoglimento della proposta di mediazione o la rideterminazione della pretesa eviterà il sorgere della controversia: l'accordo di mediazione dovrà contenere l'indicazione specifica degli importi concordati (tributo, interessi e sanzioni), unitamente alle modalità di versamento, comprese le eventuali forme di rateizzazione<sup>58</sup>.

Al contrario, qualora non dovesse pervenirsi ad un accordo, «le parti avranno anticipato elementi della difesa tributaria e, formalizzando proposta e contro-

---

<sup>53</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 38; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024.

<sup>54</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698-1699.

<sup>55</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698.

<sup>56</sup> Cfr. M. Martis, *Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. trib.* 9(2012), pt. I, p. 813; M. Cantillo, *Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *Il fisco* 31(2011), p. 4997.

<sup>57</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698, nt. 23.

<sup>58</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 38.

proposta, avranno probabilmente “indebolito” le proprie posizioni processuali»<sup>59</sup>. Non può, però, disconoscersi che, anche in tali ipotesi, gli elementi forniti nel corso della mediazione potranno costituire oggetto di apprezzamento, positivo o negativo, da parte del giudice, influenzando la decisione della controversia. Sarà, dunque, opportuno formulare proposte di mediazione il cui contenuto non rechi pregiudizio alla successiva fase contenziosa, anche facendo tesoro dell’esperienza di altri strumenti deflattivi, quali l’accertamento con adesione e la conciliazione tributaria<sup>60</sup>.

Qualora il contribuente sia una società, potranno verificarsi ipotesi di litisconsorzio: i rapporti tra società e soci sono indipendenti, potendo la società concludere la mediazione in via autonoma rispetto ai soci<sup>61</sup>. Questi ultimi avranno diverse possibilità: addivenire alla mediazione, tenendo conto di quella conclusa dalla società; concluderla autonomamente in relazione al proprio rapporto, anche se la società non ha mediato rispetto al proprio; costituirsi in giudizio, a seguito dell’infruttuoso esperimento della mediazione sul proprio reddito; presentare ricorso in commissione tributaria provinciale, qualora il valore della controversia, relativa ai propri redditi, sia superiore a ventimila euro<sup>62</sup>.

L’amministrazione finanziaria<sup>63</sup>, in relazione ai profili procedurali, ha precisato che, qualora l’ufficio fiscale sia competente sia per la società che per i soci, «gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti gli istanti»<sup>64</sup>. Invece, se l’ufficio fiscale competente nei confronti della società non lo sia anche nei confronti di uno o più soci, «ciascun ufficio gestisce la mediazione relativamente agli atti di propria competenza»<sup>65</sup>. In ogni caso, onde evitare discrasie, «l’ufficio che riceve un’istanza relativa al reddito di partecipazione del socio deve coordinarsi con quello competente in ordine alla società, a prescindere dalla presentazione di un’eventuale istanza da parte della stessa»<sup>66</sup>. Se, infine, il rapporto con la società è già stato definito, nel trattare la posizione del socio, si deve tener conto della definizione relativa alla società<sup>67</sup>.

Diversa situazione si verifica allorché oggetto di mediazione sia una controversia in cui più contribuenti siano legati *ex lege* da un vincolo di solidarietà: in tal caso, è facoltà dell’ufficio fiscale gestire il procedimento di mediazione in maniera coordinata nei confronti di tutti i coobbligati che abbiano presentato istanza o potrebbero presentarla; in caso di perfezionamento della mediazione da parte di uno o più coobbligati, l’obbligazione tributaria si estinguerà nei confronti di tutti<sup>68</sup>.

---

<sup>59</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023.

<sup>60</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 4023–4024.

<sup>61</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 4024.

<sup>62</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 4024.

<sup>63</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 19 marzo 2012, n. 9/E...

<sup>64</sup> M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024.

<sup>65</sup> *Ibid.*, p. 4024.

<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 4024.

<sup>67</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 4024.

<sup>68</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 4024.

11. *Le modalità di perfezionamento della procedura di reclamo/ mediazione. Gli effetti del mancato versamento nei termini delle somme dovute. Il pagamento dilazionato.*

La novella non ha variato le modalità di perfezionamento della procedura di reclamo/mediazione, mantenendole in linea con la disciplina di taluni strumenti deflattivi del contenzioso (si pensi all'accertamento con adesione), ma creando un *vulnus* nel sistema, a causa delle discrasie con altri istituti caratterizzati dalla medesima logica deflattiva; ad esempio, con la nuova conciliazione giudiziale tributaria, in cui il legislatore, modificando le modalità di perfezionamento, si è accontentato della mera sottoscrizione dell'accordo (nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza) o della redazione del processo verbale (nella conciliazione in udienza). In realtà, l'intervento di modifica ha precluso, all'interno dell'ordinamento tributario, una visione unitaria ed un *minimum* di omogeneità, in relazione a strumenti connotati da un'identica *ratio*<sup>69</sup>.

Dunque, anche nell'attuale regime, l'accordo di mediazione relativo a controversie concernenti un atto impositivo o di riscossione si perfeziona con il versamento dell'intera somma o della prima rata, da eseguirsi nei venti giorni successivi alla data di sottoscrizione<sup>70</sup>. A tal fine, vengono richiamate le disposizioni, anche di natura sanzionatoria, relative all'accertamento con adesione<sup>71</sup>.

Di conseguenza, il mancato versamento anche di una sola rata diversa dalla prima, entro il termine previsto per il pagamento della rata successiva, legittima l'ente impositore ad iscrivere a ruolo le somme dovute, unitamente alla sanzione amministrativa di cui all'art. 13, d.lgs. n. 471/1997<sup>72</sup>.

Fanno eccezione alla regola talune ipotesi in cui la mediazione si perfeziona con la mera sottoscrizione dell'accordo: si pensi, ad esempio, alle controversie relative ai rimborsi d'imposta, il cui accordo di mediazione deve indicare le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento<sup>73</sup>; oppure alle controversie aventi ad oggetto il classamento o la rendita catastale degli immobili, in cui, si perverrà all'aggiornamento degli atti catastali solo dopo la sottoscrizione dell'accordo di mediazione, nei termini risultanti dal medesimo<sup>74</sup>.

<sup>69</sup> Cfr. E. Marelo, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.* 6(2015), p. 1378-1379.

<sup>70</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3032; U. Perrucci, *Brevi annotazioni...*, p. 1475; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 18; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 38.

<sup>71</sup> Cfr. U. Perrucci, *Brevi annotazioni...*, p. 1475; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 18.

<sup>72</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698; U. Perrucci, *Brevi annotazioni...*, p. 1475.

<sup>73</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 18.

<sup>74</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 38; M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3032; U. Perrucci, *Brevi annotazioni...*, p. 1475.

Per le controversie relative ai rimborsi d'imposta, l'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme da restituire al contribuente<sup>75</sup>, il quale, in caso d'inadempimento da parte dell'autorità amministrativa, potrà agire dinanzi al giudice ordinario ed ottenere un provvedimento di condanna dell'amministrazione al pagamento di quanto dovuto<sup>76</sup>: come evidenziato anche dalle Sezioni Unite<sup>77</sup>, la giurisdizione appartiene al giudice ordinario allorché l'amministrazione finanziaria abbia riconosciuto la definitiva spettanza del tributo, senza che residuino incertezze in ordine all'*an* e al *quantum debeatur*<sup>78</sup>.

Considerata l'importanza del versamento, per il perfezionamento della procedura di reclamo/mediazione, il legislatore, al sesto comma, rinvia espressamente alle disposizioni, anche sanzionatorie, relative all'accertamento con adesione (art. 8, d.lgs. n. 218/1997), per uniformare le regole che disciplinano le modalità di pagamento delle somme dovute nei diversi strumenti deflattivi della giustizia tributaria (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale tributaria e reclamo/mediazione)<sup>79</sup>.

In applicazione di tali norme, sarà possibile procedere al pagamento dilazionato, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o di sedici rate trimestrali, se le somme dovute sono superiori a cinquantamila euro; le rate successive alla prima saranno versate entro l'ultimo giorno di ciascun semestre e su di esse matureranno interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata<sup>80</sup>.

Qualora il contribuente ometta di versare una delle rate diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, ai sensi dell'art. 15-ter, comma 2, d.P.R. n. 602/1973, si verificherà la decadenza dal beneficio della rateazione e verranno iscritti a ruolo i residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni; in caso di avvisi di accertamento esecutivi, ex art. 29, d.l. n. 78/2010, le somme non versate a seguito della mediazione saranno recuperate attraverso l'intimazione ad adempiere al pagamento<sup>81</sup>.

**12. Il regime di favore in ordine alle sanzioni amministrative e alle spese del procedimento. La sospensione della riscossione delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo.**

Al pari di altri istituti deflattivi del contenzioso, il perfezionamento dell'accordo consentirà al contribuente di beneficiare di un trattamento di *favor* in ordine all'entità delle sanzioni amministrative, che troveranno applicazione in

<sup>75</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024.

<sup>76</sup> Cfr. V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987.

<sup>77</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., ord. 15 ottobre 2009, n. 21893, in *CED Cassazione*.

<sup>78</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1698; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 38.

<sup>79</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 41.

<sup>80</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 41, laddove si sottolinea che «in precedenza, la rateizzazione era ammessa in un massimo di otto rate, elevate a dodici nel caso di somme superiori ai cinquantamila euro, secondo quanto stabilito dal previgente articolo 48 del decreto n. 546, richiamato dal comma 8 del previgente articolo 17-bis del medesimo decreto».

<sup>81</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 41-42.

misura pari al trentacinque per cento del minimo edittale previsto dalla legge, piuttosto che in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione, come originariamente statuito<sup>82</sup>; inoltre, su quanto dovuto a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, non si applicheranno sanzioni ed interessi<sup>83</sup>.

Nel definire la nuova percentuale del beneficio sanzionatorio, il legislatore ha scelto una via di mezzo tra quanto avviene in materia di accertamento con adesione, in cui la riduzione delle sanzioni è pari ad un terzo, e quanto si verifica nella conciliazione tributaria conclusa in primo grado, in cui la misura delle sanzioni è ridotta del quaranta per cento<sup>84</sup>.

Qualora il reclamo sia accolto solo in parte, alla stregua dell'orientamento dell'amministrazione finanziaria<sup>85</sup>, è possibile applicare l'art. 2 *quater*, comma 1 *sexies*, d.l. n. 564/1994, introdotto dall'art. 11, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 159/2015: per effetto della disposizione, a seguito dell'accoglimento parziale del reclamo, il contribuente che rinuncia al deposito del ricorso, limitatamente agli altri motivi di doglianza non accolti, può beneficiare della rimessione in termini, finalizzata ad ottenere la riduzione delle sanzioni ad un terzo, ai sensi dell'art. 15, d.lgs. n. 218/1997<sup>86</sup>.

È da segnalare che, a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. n. 158/1997, il nuovo art. 12, comma 8, d.lgs. n. 472/1997, relativo al concorso di violazioni e alla continuazione, in origine riservato all'accertamento con adesione, è stato esteso al reclamo/mediazione; in tal modo, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica, in caso di progressione, si applicano separatamente per ciascun tributo e per ogni periodo d'imposta<sup>87</sup>.

La nuova percentuale del beneficio sanzionatorio, conseguente alle innovazioni adottate in sede di attuazione della delega fiscale, è differente rispetto a quella prevista nell'originaria versione, che, attraverso il rinvio all'art. 48, d.lgs. n. 546/1992, recante la disciplina della "conciliazione giudiziale tributaria"<sup>88</sup>, prevedeva l'applicazione delle sanzioni amministrative nella misura

<sup>82</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Luci ed ombre nella riforma del processo...*, p. 2931; M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione...*, p. 740; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987.

<sup>83</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987.

<sup>84</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 39.

<sup>85</sup> Cfr. *Ibid.*, p. 40.

<sup>86</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione...*, p. 740. Sulla tematica, cfr. C. Cipollini, *L'accoglimento parziale del reclamo*, in *Boll. trib.* 23(2013), p. 1701.

<sup>87</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 39; M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione...*, p. 740.

<sup>88</sup> Sulla conciliazione giudiziale tributaria, cfr. F. Gallo, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 1483; F. Batistoni Ferrara, voce *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, p. 229; M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in F. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999; G. Fransoni, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1803; M. Cantillo, *Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.* 1(2001), p. 64; S. Menchini, *Commento all'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Aa.Vv.*, *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. Baglione, S. Menchini e M. Miccinesi, Milano, 2004, p. 537; G. Petrillo, *Profili*

del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione, ma precisava che la misura delle sanzioni non poteva essere inferiore al quaranta per cento del minimo edittale previsto per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Dunque, l'odierna formulazione risulta più favorevole al contribuente per un duplice ordine di ragioni: in primo luogo, in quanto la misura della riduzione è fissata al trentacinque per cento, in luogo del precedente quaranta per cento; inoltre, perché, per determinare la misura della riduzione sanzionatoria, si fa riferimento al minimo edittale previsto dalla legge e non più all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione<sup>89</sup>.

Nell'originaria versione dell'art. 17 *bis*, per scoraggiare comportamenti non conciliativi, il comma 10 prevedeva la condanna della parte soccombente al pagamento, in aggiunta alle spese di giudizio, di una somma pari al cinquanta per

---

*sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006; F. Randazzo, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: Casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, pt. 1, p. 987; P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, p. 595; P. Selicato, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *GT - Riv. giur. trib.* 4(2008), p. 673; F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, p. 187; E. Marello, *Commento all'art. 48*, in F. Tesauro (a cura di), *Codice ipertestuale del processo tributario*, Torino, 2011, p. 526; S.A. Parente, *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari 2011, p. 29; F. D'Ayala Valva, *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT - Riv. giur. trib.* 3(2014), p. 203. Anche quest'ultimo istituto è stato rivisitato dal d.lgs. n. 156/2015, recante la "revisione del contenzioso tributario", attraverso la modifica dell'originario art. 48, d.lgs. n. 546/1992, oggi relativo alla "conciliazione fuori udienza", e l'introduzione degli artt. 48 *bis* e 48 *ter* del medesimo decreto, recanti la disciplina della "conciliazione in udienza" e della "definizione e pagamento delle somme dovute". Per effetto della novella, la conciliazione tributaria è stata estesa anche alle liti oggetto di reclamo/mediazione e al giudizio di secondo grado; invece, rimane fermo il divieto di esperire la conciliazione per le controversie pendenti innanzi alla Suprema Corte. Il perfezionamento della conciliazione non è più subordinato al pagamento, ma alla sottoscrizione dell'accordo, nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, o alla redazione del processo verbale, nella conciliazione in udienza. Qualora si addivenga all'accordo conciliativo, la misura delle sanzioni è pari al quaranta per cento in primo grado e al cinquanta per cento nel giudizio di appello. Già in sede di attuazione della delega, una parte della dottrina (C. Glendi, *La riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. e prat. trib.* 5(2015), pt. I, p. 803; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto...*, p. 2469, nt. 11) aveva auspicato l'opportunità di rimodulare ed ampliare l'operatività dell'istituto, estendendone l'applicazione anche nel giudizio di cassazione. Sulle innovazioni apportate dalla riforma alla conciliazione giudiziale tributaria, cfr. E. Marello, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione...*, p. 1368 ss.; M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3032; C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime...*, p. 20-21; L. Lovecchio, *Estensione e semplificazione della procedura di conciliazione per deflazionare il contenzioso*, in *Il fisco* 42(2015), p. 4025; M. Leo, *La riforma del contenzioso tributario: cose fatte e cose da fare*, in *Il fisco* 42(2015), p. 4017; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 989.; M. Pasini e G. Caggese, *La riforma del processo tributario in pratica*, in *Prat. fisc. e profess.* 12 (2016), p. 41; Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 54.; M. Conigliaro, *Conciliazione giudiziale, tutela cautelare ed esecuzione delle sentenze nella lettura dell'Agenzia delle entrate*, in *Il fisco* 10(2016), p. 944 ss.; M. Villani, *La parziale riforma del processo...*, p. 20. Per talune questioni di diritto intertemporale, sorte per effetto delle modifiche apportate dalla novella alle modalità di perfezionamento della conciliazione giudiziale tributaria, cfr. C. Glendi, *"Neoescrecenze" normative processualtributaristiche: applicazione intertemporale del D.Lgs. n. 156/2015*, in *Corr. trib.* 10(2016), p. 747-748.

<sup>89</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 39.

cento delle stesse, a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento<sup>90</sup>; quest'ultima previsione non è scomparsa, ma è confluita nel nuovo art. 15, comma 2 *septies*, d.lgs. n. 546/1992, per incentivare l'accordo di mediazione, in modo da scongiurare la fase contenziosa<sup>91</sup>.

Il regime è completato dal comma 8, che riproduce il previgente comma 9 *bis*, introdotto dalla l. n. 147/2013: la previsione, posta a garanzia del contribuente per il miglior espletamento della procedura di reclamo/mediazione, sospende la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo, nelle more del termine di novanta giorni concesso per addivenire alla risoluzione concordata, fermo restando l'obbligo di corrispondere gli interessi fissati dalle singole leggi d'imposta, in caso di mancato accoglimento del reclamo o di mancato perfezionamento della mediazione<sup>92</sup>.

A differenza della precedente versione, non si prevede più la non operatività della sospensione legale nelle ipotesi d'improcedibilità del ricorso, conseguenti alla prematura costituzione in giudizio del ricorrente. Di conseguenza, nell'attuale disciplina, la sospensione legale della riscossione, quale effetto automatico della presentazione del ricorso, opera anche quando il contribuente si costituisce in giudizio anteriormente alla scadenza dei canonici novanta giorni<sup>93</sup>.

A ben guardare, la riscossione rimane sospesa per un periodo superiore ai novanta giorni, in quanto bisogna tener conto dell'arco temporale compreso tra il momento in cui è possibile agire con il reclamo e la scadenza del termine per definire la procedura di mediazione: ai sessanta giorni per proporre reclamo si aggiungono i novanta giorni per espletare la procedura ed eventuali trentuno giorni di sospensione feriale; inoltre, l'atto reclamabile può essere oggetto di accertamento con adesione, con conseguente contraddittorio e l'aggiunta di ulteriori novanta giorni per l'eventuale definizione<sup>94</sup>.

Ne consegue che, dopo aver ricevuto il reclamo, l'amministrazione finanziaria è inibita in alcuni suoi poteri tipici, non potendo procedere all'affidamento del carico, qualora l'atto impugnato sia un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento<sup>95</sup>, né tantomeno all'iscrizione a ruolo, in caso di

<sup>90</sup> Cfr. C. Gioè, *Rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.* 1(2015), p. 59 ss.

<sup>91</sup> Cfr. U. Perrucci, *Brevi annotazioni...*, p. 1475. Sulle spese del procedimento di reclamo/mediazione, cfr. C. Gioè, *Il regime delle spese della procedura di reclamo*, in *Rass. trib.* 4(2015), p. 881 ss.

<sup>92</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 36; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987.

<sup>93</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 36.

<sup>94</sup> Cfr. M. Conigliaro, *Restyling di reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale...*, p. 3032; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4023; V. Uckmar, *Interventi sul contenzioso...*, p. 987.

<sup>95</sup> Si tratta delle ipotesi in cui l'avviso di accertamento costituisce anche titolo esecutivo: in tal caso, qualora il contribuente non abbia effettuato il pagamento nei sessanta giorni successivi alla notifica, l'agente della riscossione prende in carico la pretesa, comunicando la presa in carico al contribuente con apposito avviso che consentirà di procedere all'esecuzione forzata. Sull'efficacia esecutiva dell'atto di accertamento, cfr. P. Rossi, *L'atto di accertamento...*, p. 735 ss.

accertamento non esecutivo; inoltre, la stessa deve comunicare all'agente della riscossione la sospensione della riscossione, qualora l'atto impugnato sia il ruolo<sup>96</sup>.

Se il contribuente non ottempera al pagamento di quanto dovuto a seguito del reclamo/mediazione, la nuova sanzione sarà pari a quella ordinaria aumentata della metà, ossia corrisponde al quarantacinque per cento delle somme dovute a titolo d'imposta, in luogo del precedente sessanta per cento; è, tuttavia, esclusa la decadenza, nell'ipotesi di "lieve inadempimento", ex art. 15 *ter*, comma 3, d.P.R. n. 602/1973, che ricorre in caso d'insufficiente versamento della rata, in misura non superiore al tre per cento e, comunque, non superiore all'importo di diecimila euro ovvero di tardivo versamento della prima rata, per un periodo non superiore a sette giorni<sup>97</sup>.

Dunque, qualora l'insufficiente o il tardivo pagamento integri un'ipotesi di "lieve inadempimento", sarà iscritta a ruolo l'eventuale frazione non pagata, la sanzione, commisurata all'importo non versato o pagato in ritardo, ed i relativi interessi. L'iscrizione a ruolo non sarà eseguita se il contribuente decide di avvalersi del ravvedimento operoso, entro il termine di pagamento della rata successiva, ovvero, in caso di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento<sup>98</sup>.

### 13. *Il regime transitorio.*

In ordine all'efficacia temporale, le nuove disposizioni sulla procedura di reclamo/mediazione sono applicabili ai giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2016. Per i provvedimenti in precedenza non soggetti a reclamo, come, ad esempio, gli atti emanati da enti impositori diversi dall'agenzia delle entrate o quelli inerenti a operazioni catastali, il nuovo art. 17 *bis* trova applicazione per i ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dalla predetta data. Infine, per gli atti dell'agenzia delle entrate di valore non superiore ai ventimila euro, già assoggettati alla procedura in forza dell'originaria versione, qualora, alla data di entrata in vigore della novella, la mediazione sia stata già perfezionata mediante il pagamento in un'unica soluzione o della prima rata di quanto pattuito, il beneficio sanzionatorio e le modalità di pagamento saranno disciplinati dalla normativa in vigore al momento del perfezionamento<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> Cfr. S. La Rocca, *Il reclamo e la mediazione...*, p. 1699.

<sup>97</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 42; M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione...*, p. 740.

<sup>98</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 42-43.

<sup>99</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate, 29 dicembre 2015, n. 38/E..., p. 30. Negli stessi termini, cfr. M. Conigliaro, *Assistenza tecnica, spese di lite, e reclamo-mediazione...*, p. 740; M. Conigliaro, *Nuove regole per reclamo e mediazione tributaria...*, p. 4024.

**THE TAX COMPLAINT AND MEDIATION AFTER THE REFORMATION:  
RECONSTRUCTIVE PROFILES AND APPLICATIONS - PART TWO**

SUMMARY

Alongside the expansion of subjective assumptions, required for the experiment of complaint/mediation, the real innovation is the broadening of the audience of those who can speak about it: tax agencies and any other body levying entity (for example, local authorities), whose decision was the subject of appeal. While tax agencies, given the considerable size, shall examine the complaint through facilities other than those that materially have issued actionable measures, for the other institutions, whose acts are subject to the remedy, the identification of the subject responsible for dealing with complaints is left to the internal organisation of each: this entails, especially for those of limited size, significant difficulties in identifying, within the organization, a different subject and autonomous, it can act as a mediator.

Compared to the original formulation of the norm, whose wording seemed to distinguish the claim from the action, the technique of drafting the novel seems much more consistent, where remedies to concerns raised by the previous version: reformed text, the appeal also produces the effect of a complaint and may contain a proposal for mediation with restatement of the amount of the claim; in the former, on the other hand, it highlighted a duplication, since it is necessary to those who intend to institute proceedings, to present preliminarily claim, that, after 90 days, turned into action, producing the effects of such an act. The second paragraph of article 17 *bis*, confirming an earlier regulatory intervention, shared by constitutional jurisprudence, sanctioned on admissibility the failure to follow the procedure: the complaint/appeal, ritually notified financial administration, gives life to the mediation process, which is to end in the next 90 days, regardless of the presence of a proposal.

The reform did not vary the methods of refinement of complaint/mediation: even in the current regime, the mediation agreement related to disputes concerning an act to impose taxes or levying studies with payment of the full amount or the first installment, to be carried out within 20 days after the date of signature; except for disputes concerning tax refunds and the land on which the mediation is concluded with the mere signing of agreement as a result of the agreement, the taxpayer may be treated to favor concerning the extent of administrative penalties, which apply in an amount equal to thirty-five per cent of the statutory minimum made by edict. Regarding the application in time, the new provisions on the procedure for complaint/mediation shall be applicable as from 1 January 2016.

**KEY WORDS:** Procedural aspects of the complaint; advanced mode of complaint/mediation; reduction of penalties