**CIRCOLARE N.9/E**

*Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso*

***Roma, 19 marzo 2012***

***OGGETTO***: ***Mediazione tributaria – Chiarimenti e istruzioni operative***

Via Giorgione, 159 – 00147 Roma - Tel. 06.5054.5708 – 5416 – 5417 – 5560 Fax 06.5054.5555
e-mail: dc.alc.mediazione@agenziaentrate.it

**INDICE**

**PREMESSA ..... 5**

**1. L'AMBITO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO ISTITUTO ..... 9**

***1.1 La tipologia di atto impugnato*** *..... 10*

*1.1.1 Gli atti non riconducibili all'attività dell'Agenzia delle entrate ... 13*

*1.1.2 Gli atti di recupero degli aiuti di Stato illegittimi ..... 14*

***1.2 L'Agenzia delle entrate quale parte del giudizio*** *..... 15*

***1.3 Il valore della controversia*** *..... 17*

*1.3.1 La rettifica delle perdite ..... 19*

*1.3.2 Le controversie di valore indeterminabile ..... 22*

***1.4 I contributi previdenziali e assistenziali*** *..... 23*

***1.5 L'entrata in vigore*** *..... 23*

**2. L'ISTANZA DI MEDIAZIONE ..... 24**

***2.1 La legittimazione a presentare l'istanza*** *..... 26*

***2.2 Il litisconsorzio necessario*** *..... 26*

***2.3 I coobbligati*** *..... 28*

***2.4 Il contenuto dell'istanza*** *..... 28*

***2.5 L'imposta di bollo e il contributo unificato*** *..... 32*

***2.6 Gli atti e i documenti da allegare all'istanza*** *..... 33*

***2.7 Le notificazioni*** *..... 35*

***2.8 L'Ufficio dell'Agenzia a cui presentare l'istanza*** *..... 36*

***2.9 I termini di presentazione*** *..... 38*

**3. GLI EFFETTI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA ..... 40**

*3.1 Gli effetti sostanziali della presentazione dell'istanza* ..... *40*

*3.2 Gli effetti processuali della presentazione dell'istanza* ..... *41*

**4. LA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE ..... 42**

**5. LA TRATTAZIONE DELL'ISTANZA ..... 44**

*5.1 La struttura competente* ..... *45*

*5.2 L'esame preliminare dell'istanza* ..... *45*

*5.3 L'accoglimento dell'istanza* ..... *48*

*5.4 La valutazione della mediazione* ..... *49*

*5.4.1 L'incertezza della questione controversa* ..... *50*

*5.4.2 Il grado di sostenibilità della pretesa* ..... *52*

*5.4.3 Il principio di economicità dell'azione amministrativa* ..... *53*

*5.5 La limitazione della responsabilità* ..... *53*

**6. L'ACCORDO DI MEDIAZIONE ..... 54**

*6.1 Il contraddittorio con il contribuente* ..... *55*

*6.2 La riduzione delle sanzioni in caso di mediazione* ..... *57*

*6.3 Le modalità di conclusione dell'accordo* ..... *59*

*6.4 La sottoscrizione della mediazione* ..... *60*

**7. IL PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE ..... 62**

*7.1 Le modalità di versamento delle somme dovute* ..... *63*

*7.2 Gli effetti del perfezionamento della mediazione* ..... *64*

**8. IL DINIEGO ALL'ISTANZA ..... 65**

**9. LA NOTIFICA DEGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE ..... 66**

**10. L'INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO ..... 68**

***10.1 La costituzione in giudizio del contribuente*** ..... *68*

*10.1.1 La costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione di atti emessi dall'Agente della riscossione* ..... *71*

*10.1.2 La costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione cumulativa* ..... *72*

*10.1.3 La costituzione in giudizio del contribuente in caso di mancato pagamento delle somme dovute a seguito della mediazione* ..... *73*

***10.2 La costituzione in giudizio dell'Ufficio*** ..... *73*

***10.3 Lo svolgimento successivo della controversia e la disciplina delle spese di giudizio*** ..... *74*

**ALLEGATO**

**PREMESSA**

L'articolo 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'articolo 17-*bis*, rubricato "*Il reclamo e la mediazione*".

Tale disposizione ha introdotto, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, un rimedio da esperire in via preliminare ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso.

Si tratta di uno strumento deflativo del contenzioso, con il quale si prevede la presentazione obbligatoria di un'istanza[1] che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale.

E' in facoltà del contribuente inserire nell'istanza anche una proposta di mediazione.

Il nuovo istituto – nella presente circolare convenzionalmente denominato *mediazione tributaria*[2] - non determina, dunque, un più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente, dal momento che, come meglio si specificherà in seguito, in caso di mancata conclusione positiva della fase amministrativa della mediazione, la norma considera l'azione giudiziaria già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso,

[1] Nella presente circolare, per brevità, l'atto che deve notificare il contribuente è denominato semplicemente anche solo "istanza".
[2] O anche procedimento di mediazione o solo mediazione.

esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Peraltro, 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 (cfr., tra le altre, Corte costituzionale, 26 luglio 1979, n. 93 e 18 gennaio 1991, n. 15).

La deflazione del contenzioso – che costituisce un obiettivo primario per l'Agenzia delle entrate (cfr. circolare n. 22/E del 26 maggio 2011) - viene in tal caso perseguita in fase amministrativa, prima della eventuale instaurazione del giudizio.

Proprio per tale motivo, la procedura di mediazione deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il "rinvio" ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie.

Considerata la *ratio* della normativa in esame, che "*introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle entrate*"[3], la mediazione tributaria rende

[3] Cfr. relazione al disegno di legge di conversione del DL n. 98 del 2011.

difficilmente giustificabile l'instaurazione del contenzioso in presenza di istanze fondate e concretamente mediabili.

È, quindi, presumibile, oltre che fortemente auspicabile, che gli esiti della nuova attività amministrativa possano offrire rilevanti contributi al fine sia di diminuire il numero dei giudizi tributari instaurati sia di contribuire a sviluppare la *tax compliance*.

In ogni caso, il nuovo istituto offre ai contribuenti l'opportunità di rappresentare sollecitamente, in dialogo con l'Ufficio[4], le proprie ragioni e di difendersi in sede amministrativa, evitando gli oneri e l'alea del giudizio.

Esso consente, sia ai contribuenti sia all'Agenzia delle entrate, di affrontare le vicende tributarie secondo una logica tendente alla sistematica affermazione di soluzioni legittime e trasparenti, rimuovendo eventuali vizi dell'atto amministrativo.

In sintesi, il nuovo istituto è potenzialmente idoneo non solo a migliorare i rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, ma anche a contribuire positivamente alla realizzazione degli obiettivi di qualità perseguiti dall'Agenzia delle entrate.

Circa i tratti distintivi che caratterizzano la mediazione rispetto agli altri istituti deflativi del contenzioso, tra i quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, si pone in rilievo il carattere obbligatorio del nuovo istituto per gli atti di valore non superiore a ventimila euro, che, da un lato, fa obbligo al contribuente che intenda adire il Giudice di presentare preventivamente l'istanza all'Ufficio e, dall'altro lato, impone all'Ufficio di esaminare sistematicamente l'istanza del contribuente e di riscontrarla in maniera espressa.

[4] Nella presente circolare, per brevità, per Ufficio si intende l'Ufficio legale, che per le Direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate è previsto dal comma 3 dell'articolo 5 del regolamento di amministrazione (reperibile sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it) come modificato dalla delibera del Comitato di gestione del 29 dicembre 2011, n. 51.

Con specifico riferimento all'accertamento con adesione, si osserva, altresì, che la mediazione non è limitata agli avvisi di accertamento, ma attiene a tutti gli atti impugnabili provenienti dall'attività dell'Agenzia delle entrate, compresi i dinieghi di rimborso e le iscrizioni a ruolo, indirizzando il riesame dell'atto impugnato alla luce dei motivi del ricorso - che possono essere diversi dalle questioni trattate in sede di accertamento con adesione[5] - nonché degli orientamenti della giurisprudenza.

Inoltre, nel procedimento di mediazione, le valutazioni dell'Ufficio in merito all'istanza proposta dal contribuente devono fondarsi, per espressa disposizione del comma 8 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, su tre criteri specifici, consistenti nella "*eventuale incertezza delle questioni controverse*", nel "*grado di sostenibilità della pretesa*" e nel "*principio di economicità dell'azione amministrativa*" (cfr. punto 5.4).

Il procedimento di mediazione avvia una nuova fase amministrativa, i cui esiti si differenziano anche ai fini del trattamento sanzionatorio, ove si consideri che a seguito dell'accordo di mediazione compete il beneficio della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento e non, invece, la più elevata riduzione spettante, ad esempio, a seguito di acquiescenza all'accertamento; il beneficio della riduzione a un terzo delle sanzioni in applicazione dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, consegue, infatti, esclusivamente al pagamento delle somme dovute per acquiescenza all'accertamento "*entro il termine per la proposizione del ricorso*" (cfr. punto 6.2).

Va anche evidenziato che il procedimento di mediazione si svolge su di un piano di sostanziale parità fra contribuente e Ufficio, peraltro in una situazione in cui entrambi hanno manifestato e documentato in maniera completa e definitiva le proprie posizioni.

[5] In quanto legati, ad esempio, alla regolarità della notifica oppure ai vizi di motivazione dell'atto (cfr. punto 6.1).

Non è prospettabile, in definitiva, una sovrapposizione tra i predetti istituti deflativi, atteso che il procedimento di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 è "proiettato" sul processo tributario e induce il contribuente e l'Ufficio – anche attraverso il rilevato carattere di obbligatorietà – ad anticipare l'esito dell'eventuale giudizio e, quindi, a porre in essere ogni determinazione idonea ad evitare l'instaurazione di un processo dall'esito negativo e, comunque, incerto.

Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il nuovo istituto è alternativo alla conciliazione giudiziale prevista dall'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992. In base al comma 1 dell'articolo 17-*bis* del medesimo decreto, infatti, nelle controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza ovvero di mancata conclusione della mediazione, "*è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48*".

Pertanto, la mediazione, sebbene riferita alla fase amministrativa, sostituisce la conciliazione, assorbendone la funzione.

Al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, in allegato alla presente circolare si propone un *fac-simile* di istanza, evidenziando che rimane ovviamente ferma la possibilità di utilizzare schemi diversi, purché redatti in conformità al contenuto della normativa di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

## 1. L'AMBITO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO ISTITUTO

La mediazione tributaria è istituto diverso dalla mediazione disciplinata dal decreto legislativo 4 marzo 2010, n. 28[6], che opera relativamente alla

[6] Il D.Lgs. n. 28 del 2010 riguarda "*Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali*". L'articolo 60 della legge n. 69 del 2009 ha delegato il Governo ad adottare "*uno o più decreti legislativi in materia di mediazione e di conciliazione in ambito civile e commerciale*", attenendosi ad alcuni principi e criteri direttivi, tra i quali "*a) prevedere che la mediazione, finalizzata alla conciliazione, abbia per oggetto diritti disponibili, senza precludere l'accesso alla giustizia*".

"*conciliazione di una controversia civile e commerciale vertente su diritti disponibili*" (articolo 2 del medesimo D.Lgs. n. 28 del 2010).

In ambito tributario – ove peraltro vige il principio della indisponibilità dei diritti - la mediazione applicabile è unicamente quella prevista dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui "*Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti …*".

Il legislatore ha, quindi, individuato, sulla base di specifici criteri, una tipologia di controversie, in relazione alle quali il ricorso deve essere preceduto da una fase preliminare di carattere amministrativo.

Nella specie, i criteri individuati dalla norma attengono:

- alla tipologia di atto impugnato;
- alla parte resistente nell'eventuale giudizio;
- al valore della controversia.

La contestuale sussistenza dei requisiti sopra indicati impone a chi intenda proporre ricorso di esperire preventivamente e obbligatoriamente la procedura di mediazione.

Come più ampiamente si osserverà in seguito, la norma stabilisce una stretta connessione tra la proposizione del ricorso e l'istanza di mediazione, per effetto della quale è necessaria una sostanziale coincidenza tra quest'ultima e il contenuto del ricorso, così come individuato dagli articoli 18 e seguenti del D.Lgs. n. 546 del 1992.

### *1.1 La tipologia di atto impugnato*

Il comma 1 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi ad oggetto gli "*atti*

*emessi dall'Agenzia delle entrate*". Il successivo comma 6 stabilisce che "*Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili*".

Dal combinato disposto delle norme sopra citate emerge che il contribuente deve esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992[7], emesso dall'Agenzia delle entrate, e il valore della controversia non sia superiore a ventimila euro.

Ne deriva che sono oggetto di mediazione le controversie relative a:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

[7] Ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, sono atti impugnabili innanzi alle commissioni tributarie:

"*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;*
*e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;*
*e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;*
*f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;*
*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*."

- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Si ritiene, in particolare, oggetto di mediazione anche il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, sulla base delle seguenti considerazioni.

Come sopra ricordato, ai sensi del comma 6 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, 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*".

Tra gli atti impugnabili, l'articolo 19, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 546 del 1992 espressamente include il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori. Pertanto, in applicazione del combinato disposto dei commi 1 e 6 dell'articolo 17-*bis*, la fase della mediazione va esperita anche in relazione al rifiuto tacito di rimborso.

Si ritiene che una diversa interpretazione non risulti, in ogni caso, giustificabile, tenuto conto che tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso si determinerebbe una disparità di trattamento, tanto più evidente laddove si consideri che le modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbero a essere "decise", di fatto, dall'Agenzia delle entrate, a seconda che quest'ultima si determini, o meno, a denegare il rimborso con un provvedimento espresso.

Va, inoltre, considerato che la previsione della possibilità di impugnazione anche in presenza di diniego tacito alla restituzione è ricollegabile alla volontà del legislatore di garantire al contribuente la tutela giurisdizionale dei suoi diritti anche in caso di inerzia da parte dell'Amministrazione.

Appare quindi conforme a tale "*ratio*" estendere anche alle predette ipotesi la possibilità per il contribuente di concludere la mediazione, evitando l'instaurazione di un giudizio.

Si ritiene, infine, 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, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo*".

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

### *1.1.1 Gli atti non riconducibili all'attività dell'Agenzia delle entrate*

Non sono, invece, oggetto di mediazione le controversie concernenti gli altri atti elencati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, i quali, pur essendo impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, non sono emessi dall'Agenzia delle entrate e, di norma, non sono riconducibili all'attività della stessa.

Si tratta, più precisamente, dei seguenti atti:

- cartella di pagamento [8](cfr. punto 1.2);
- avviso di mora di cui alla lett. e) dell'articolo 19, comma 1 del D.Lgs. n. 546 del 1992; peraltro, tale atto è stato soppresso e sostituito dall'avviso di intimazione di cui all'articolo 50, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

[8] Nella presente per cartella di pagamento si intende solo l'atto riferibile all'attività dell'Agente della riscossione, con esclusione quindi del ruolo a cui si riferisce.

- iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del DPR n. 602 del 1973, prevista dalla lett. e-*bis)* del medesimo articolo 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992;
- fermo di beni mobili registrati, di cui all'articolo 86 del DPR n. 602 del 1973, elencato *sub* lett. e-*ter)* dell'articolo 19, comma 1;
- atti relativi alle operazioni catastali, indicate nell'articolo 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Resta inteso, tuttavia, che, nel caso in cui eccepisca la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate, il contribuente è comunque obbligato a presentare preliminarmente l'istanza di mediazione.

### *1.1.2 Gli atti di recupero degli aiuti di Stato illegittimi*

Il comma 4 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 statuisce che "*Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47*-bis".

Il legislatore ha, quindi, escluso espressamente dalla mediazione le controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea, ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999.

Pertanto, sono escluse dalla mediazione tutte le controversie aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato illegittimi, indipendentemente dalla tipologia di atto inerente al caso di specie (ad esempio, atto di recupero, avviso di accertamento, cartella di pagamento), nonché i relativi interessi e sanzioni.

### *1.2 L'Agenzia delle entrate quale parte del giudizio*

Il comma 1 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 trova applicazione limitatamente alle controversie concernenti atti emessi dall'Agenzia delle entrate.

Di conseguenza, tra i requisiti posti dalla norma in commento vi è la legittimazione processuale passiva dell'Agenzia delle entrate nell'eventuale, successivo processo.

Al riguardo occorre precisare quanto segue, con particolare riferimento alle controversie relative agli atti emessi dall'Agente della riscossione, quale, ad esempio, la cartella di pagamento che, come ricordato nei precedenti punti, di norma non rientra tra gli atti per i quali l'articolo 17-*bis* prevede la fase di mediazione:

a) se il contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente a vizi propri della cartella di pagamento - quali, ad esempio, le eccezioni relative alla ritualità della notifica – la controversia non può essere oggetto di mediazione;

b) nel caso in cui impugni la cartella di pagamento sollevando vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle entrate e la relativa controversia sia di valore non superiore a ventimila euro, il contribuente deve preventivamente esperire il procedimento di mediazione;

c) qualora il contribuente, in sede di impugnazione della cartella di pagamento, formuli eccezioni relative sia all'attività svolta dall'Agenzia sia a quella dell'Agente della riscossione, si possono verificare le seguenti ipotesi:

c.1) *Il contribuente notifica il ricorso solo all'Agente della riscossione*

In questo caso, l'Agente della riscossione ha l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle entrate, considerato che, ai sensi dell'articolo 39 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, "*Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o*

*la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite*". Intervenendo in giudizio, la Direzione[9] eccepisce, limitatamente alle contestazioni sollevate in relazione all'attività dell'Agenzia, l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 17-*bis*, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in base al quale "*La presentazione del reclamo* (i.e. istanza di mediazione) *è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio*". In subordine, la stessa Direzione si difende nel merito, mentre l'Agente della riscossione svolge la propria difesa per quanto concerne i vizi propri della cartella di pagamento, riconducibili quindi alla propria attività, non operando rispetto a questi la previsione di inammissibilità di cui all'articolo 17-*bis*, comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992;

c.2) *Il contribuente avvia la fase di mediazione nei confronti dell'Agenzia, senza notificare il ricorso all'Agente della riscossione*

In tale ipotesi, trova applicazione l'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione alle contestazioni riguardanti l'Agenzia delle entrate. Come sarà più diffusamente chiarito, in ipotesi di mancata conclusione favorevole della mediazione, il contribuente potrà valutare l'eventuale prosecuzione del contenzioso, mediante la costituzione in giudizio nei termini individuati dal combinato disposto dell'articolo 17-*bis*, comma 9, e dell'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992;

c.3) *Il contribuente notifica il ricorso all'Agente della riscossione e contestualmente avvia la fase di mediazione con l'Agenzia delle entrate*

Anche in tal caso trova applicazione il procedimento di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 (cfr. punto 10.1.1).

[9] Per brevità, nella presente circolare per Direzioni si intendono le Direzioni provinciali e regionali e il Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate legittimati passivamente in giudizio.

Si ricorda, infine, che, come precisato al punto 1.1.2, l'articolo 17-*bis* non trova applicazione né con riferimento alle controversie aventi ad oggetto atti di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con l'ordinamento comunitario né a quelle inerenti alle relative cartelle di pagamento, emesse per la riscossione delle somme dovute, anche se negli eventuali giudizi dovessero essere sollevati vizi attinenti all'iscrizione a ruolo e, come tali, riconducibili all'attività dell'Agenzia delle entrate.

In proposito si ribadisce che "*il termine* "atto volto al recupero" *si intende riferito a tutti gli atti o provvedimenti emessi al fine del recupero di un aiuto di Stato dichiarato illegittimo, comprendendovi, quindi, anche gli atti tipici della fase di riscossione rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie*" (cfr. punto 2 della circolare n. 42/E del 29 aprile 2008).

### *1.3 Il valore della controversia*

Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento alle controversie di valore non superiore a ventimila euro.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, il valore della controversia "*è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12*".

Nella specie, il secondo periodo del predetto articolo 12, comma 5, del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che "*Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*".

Nell'individuare i requisiti per l'applicazione della mediazione, occorre tenere conto che il processo tributario – sebbene rivolto al c.d. accertamento sostanziale del rapporto controverso – è comunque strutturato secondo le regole

proprie del processo impugnatorio (cfr. *ex plurimis*, Cass., SS. UU., 18 gennaio 2007, n. 1054; più recentemente, Cass., 13 marzo 2009, n. 6129).

Pertanto, il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione delle sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è invece costituito dalla somma delle sanzioni contestate[10].

Da ciò deriva che:

- qualora un atto si riferisca a più tributi (per esempio, Irpef e Irap ovvero imposta di registro, ipotecaria e catastale) il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente;

- in presenza di impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti[11], la necessità di uno specifico e concreto nesso tra l'atto impositivo oggetto dell'istanza di mediazione e le contestazioni formulate dal contribuente, richiesto dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, impone di individuare il valore della lite con

[10] Cfr. circolare n. 98/E del 23 aprile 1996.

[11] Sull'ammissibilità del ricorso cumulativo, cfr., tra le altre, Cass. 29 marzo 2011, n. 7157 e n. 7159, secondo cui la "*cumulabilità è prevista dall'art. 104 c.p.c., cfr. Cass. nn. 7359/02 e 19666/04, giurisprudenza che va confermata anche alla luce dei principi di cui all'art. 111 Cost., giovando alla speditezza della giurisdizione la riunione delle cause*".
Si segnala, inoltre, che secondo la giurisprudenza di legittimità è ammesso il ricorso cumulativo, anche avverso più sentenze, al verificarsi, tuttavia, di alcune precise condizioni. In particolare, "*secondo le Sezioni unite di questa Corte,il ricorso cumulativo contro una pluralità di sentenze emesse in materia tributaria,anche se formalmente distinte perché relative a differenti annualità, è ammissibile quando la soluzione, per tutte le sentenze, dipenda da identiche questioni di diritto comuni a tutte le cause, in modo da dar vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le controversie relative al medesimo rapporto d'imposta (Cass. S.U. 13916/2006; 3692/2009, in parte motiva), tale ammissibilità, come si è detto,nella fattispecie non ricorre, riguardando le sentenze, cumulativamente impugnate, anni d'imposta e tributi differenti, rispetto ai quali vengono conseguentemente proposti quesiti di diritto che non sono comuni a tutte le controversie. Non sussistendo dunque, ancorché tutte le sentenze risultino pronunciate fra le stesse parti, né identità del Collegio giudicante, né identità di struttura argomentativa, in relazione ad anni d'imposta e a tributi in parte differenti (Cass. 19950/2005; 1542/2007), né soprattutto la prospettazione e la soluzione di identiche questioni di diritto, non ricorrono i presupposti di ammissibilità del ricorso in oggetto*" (Cass. 30 giugno 2010, n. 15582)

> riferimento a ciascun atto impugnato con il ricorso cumulativo. Ne consegue che, in relazione agli atti aventi un valore non superiore a ventimila euro, il contribuente è tenuto ad osservare in ogni caso la procedura prevista dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Relativamente alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori.

Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tali ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta.

Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i ventimila euro, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima della eventuale instaurazione del giudizio.

### *1.3.1 La rettifica delle perdite*

In ipotesi di avviso di accertamento che si limiti a ridurre o ad azzerare la perdita dichiarata (senza accertamento di un reddito), il valore[12] è determinato sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

[12] Cfr. circolare 18 dicembre 1996, n. 291/E, a commento dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Qualora, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento rechi anche un imponibile o, comunque, un'imposta dovuta, il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale", come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

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

Per una più puntuale comprensione delle modalità di calcolo del valore della lite in caso di rettifica di perdite, si riportano i seguenti esempi:

A) Avviso di accertamento con riduzione della perdita dichiarata nel 2008 da una società di capitali:

| | Perdita dichiarata | Perdita accertata | Differenza | Valore della lite |
|---|---|---|---|---|
| | - 50.000 | - 10.000 | 40.000 | 11.000[13] |

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

| | Perdita | Reddito imponibile | Imposta | Valore della lite |
|---|---|---|---|---|
| Dichiarato | - 50.000 | 0 | 0 | |
| Accertato | 0 | 10.000 | 2.750[14] | 16.500[15] |

[13] Pari all'imposta calcolata sulla differenza con l'aliquota proporzionale del 27,5% applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2008 per effetto delle modifiche apportate all'articolo 77 del TUIR dalla legge 27 dicembre 2007, n. 244.

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

| | Perdita | Altri redditi compensabili | Reddito complessivo | Reddito imponibile | Imposta | Valore della lite |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Dichiarato | -10.000 | 20.000 | 10.000 | 10.000 | 2.300 | |
| Accertato | 0 | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 4.800 | 2.500[16] |

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

| | Perdita | Altri redditi | Reddito complessivo | Reddito imponibile | Imposta | Valore della lite |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Dichiarato | -30.000 | 10.000 | -20.000 | 0 | 0 | |
| Accertato | 0 | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 2.300[17] | 2.300[18] |

[14] Pari all'imposta calcolata sul reddito imponibile accertato con l'aliquota proporzionale del 27,5% applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2008 per effetto delle modifiche apportate all'articolo 77 del TUIR dalla legge n. 244 del 2007.

[15] Pari alla somma dell'imposta "virtuale" (27,5% di 50.000 euro) e della maggiore imposta accertata (2.750 euro).

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

[17] Pari all'imposta calcolata sul reddito imponibile accertato con l'aliquota per scaglioni prevista per l'anno d'imposta 2010.

[18] Il valore della lite sarà dato dalla sola maggiore imposta accertata in quanto una parte di perdita (pari a 20.000) non è stata utilizzata e non è riportabile nelle successive annualità.

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

| | Perdita | Altri redditi | Reddito complessivo | Reddito imponibile | Imposta | Valore della lite |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Dichiarato | -30.000 | 10.000 | 0[19] | 0 | 0 | |
| Accertato | 0 | 10.000 | 10.000 | 10.000 | 2.300[20] | 7.720[21] |

### *1.3.2 Le controversie di valore indeterminabile*

Poiché l'articolo 17-*bis* richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile, quali, ad esempio, quelle relative ai provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus oppure quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione.

Di contro, il contribuente deve esperire la fase della mediazione qualora oggetto di contestazione sia non solo il diniego o la revoca dell'agevolazione ma anche il tributo o il maggior tributo accertato contestualmente con il provvedimento impugnato e/o le relative sanzioni irrogate con il medesimo atto. In tal caso, infatti, il valore della controversia è individuabile nel tributo o maggior tributo accertato, al netto dei relativi interessi e sanzioni.

[19] La parte di perdita (20.000) non compensata nell'anno è riportabile

[20] Pari all'imposta calcolata sul reddito imponibile accertato con l'aliquota per scaglioni prevista per l'anno d'imposta 2010.

[21] Pari all'imposta "virtuale" calcolata con le aliquote per scaglioni previste per l'anno d'imposta 2010 sulla somma dell'ammontare del recupero della perdita riportabile (20.000) e dell'imponibile accertato (10.000).

### *1.4 I contributi previdenziali e assistenziali*

La mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Si tratta, in particolare, dei casi in cui la mediazione riguardi avvisi di accertamento o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni.

In tal caso, il valore della lite va, ovviamente, determinato al netto dei contributi accertati.

L'atto di mediazione deve quindi indicare anche i contributi ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso.

### *1.5 L'entrata in vigore*

Ai sensi del comma 11 dell'articolo 39 del DL n. 98 del 2011, il nuovo istituto trova applicazione con riferimento "*agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012*".

Per atti notificati dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data[22].

---

[22] Più precisamente rileva la data in cui la notifica si perfeziona per il notificatario.
Nel caso di atto notificato a mezzo posta anteriormente al 1° aprile 2012, ma ricevuto dal contribuente successivamente a tale data, il nuovo istituto risulta applicabile, con la conseguenza che l'eventuale giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale non può essere proposto direttamente, dovendosi avviare in via preventiva il procedimento di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.
In proposito si rappresenta che il terzo comma dell'articolo 149 c.p.c., aggiunto dal comma 1 dell'articolo 2 della legge 28 dicembre 2005, n. 263, stabilisce che "*La notifica si perfeziona, per il soggetto notificante, al momento della consegna … all'ufficiale giudiziario e, per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto*".
Si ricorda, infatti, che la Corte costituzionale, con sentenza 26 novembre 2002, n. 477, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del combinato disposto del previgente testo dell'articolo 149 c.p.c. e dell'articolo 4, terzo comma, della legge 20 novembre 2002, n. 890, nella parte in cui prevedevano che la notificazione si perfezionasse, "*per il notificante, alla data di ricezione dell'atto da parte del destinatario anziché alla data, antecedente, di consegna all'ufficiale giudiziario*".
Sulla base della giurisprudenza di legittimità successivamente formatasi, si ritiene che "*la distinzione dei momenti di perfezionamento della notifica per il notificante e il destinatario può essere invocata quando si tratti di far discendere conseguenze negative per il notificante, non dipendenti dalla sua volontà ma non quando la norma preveda che un termine debba decorrere o un altro adempimento debba essere compiuto dal tempo dell'avvenuta notifica, essendo in tali casi necessario avere riguardo alla effettiva ricezione dell'atto (Cass. 10837/2007)*" (Cass. 25 ottobre 2011, n. 22084).

In merito alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti occorre precisare quanto segue.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, "*Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto*".

In altri termini, nelle ipotesi di rifiuto tacito, il ricorso giurisdizionale non può essere proposto prima del decorso di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione.

In osservanza del disposto normativo sopra richiamato, la nuova procedura di mediazione trova applicazione con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito per le quali, alla data del 1° aprile 2012, non siano decorsi novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

Per converso, l'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 non si applica alle controversie riguardanti i rifiuti taciti per i quali, alla data del 31 marzo 2012, sia già decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della relativa istanza.

## 2. L'ISTANZA DI MEDIAZIONE

Con l'istanza proposta ai sensi dell'articolo 17-*bis* in commento, il contribuente – oltre a sottoporre in via preventiva alla competente struttura dell'Agenzia delle entrate i motivi per i quali intende chiedere al Giudice tributario l'annullamento, totale o parziale, dell'atto – può anche formulare una

---

Ulteriore fondamento a sostegno della predetta interpretazione è offerto dalla formulazione dello stesso articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, che al comma 1 impone di avviare il procedimento di mediazione a "chi intende proporre ricorso", ossia a chi ha ricevuto la notifica dell'atto che ritiene illegittimo o infondato.

motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa (articolo 17-*bis*, commi 1 e 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il nuovo istituto produce, pertanto, due effetti:

- da una parte, svolge una funzione pre-processuale di "chiamata in giudizio dell'Agenzia";

- dall'altra, avvia 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.

Va, infatti, osservato che la notifica dell'istanza determina la data a partire dalla quale decorre un termine dilatorio per l'instaurazione della controversia.

Durante il decorso di tale termine – individuato in novanta giorni dal primo periodo del comma 9 dell'articolo 17-*bis* – si svolge una fase amministrativa di esame preliminare della controversia il cui scopo è quello di consentire, all'Agenzia delle entrate e al contribuente, di verificare se sussistono i presupposti per una risoluzione stragiudiziale della lite.

In considerazione della funzione pre-processuale del nuovo istituto, si giustifica l'applicabilità delle norme del decreto legislativo sul processo tributario disciplinanti la proposizione del ricorso, stante la tendenziale identità di funzioni tra istanza di mediazione e ricorso.

Per espressa previsione normativa, al procedimento si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (articolo 17-*bis*, comma 6), nonché, con riferimento alla fase di vera e propria mediazione, l'articolo 48 del medesimo decreto (articolo 17-*bis*, comma 8).

### *2.1 La legittimazione a presentare l'istanza*

In ragione dello stretto nesso tra l'istanza di mediazione e il ricorso giurisdizionale, vi è perfetta coincidenza tra la legittimazione processuale attiva nel giudizio tributario e la legittimazione a presentare l'istanza di cui all'articolo 17-*bis*.

Pertanto, sebbene non espressamente richiamate dalla norma in commento, si ritengono applicabili al nuovo istituto le disposizioni di cui agli articoli 10 e 11 del D.Lgs. n. 546 del 1992, per quanto concerne, in particolare, l'individuazione della *legitimatio ad causam*, vale a dire della capacità di essere parte nel processo tributario, e della *legitimatio ad processum*, che consiste nell'attitudine del soggetto che ha la titolarità dell'azione a proporre la domanda e a compiere validamente gli atti processuali.

Ciò comporta che l'istanza può essere alternativamente presentata:

- dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo di procuratore generale o speciale; la procura va conferita con atto pubblico o per scrittura privata autenticata;

- dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio.

- dal difensore, nelle controversie di valore pari o superiore a 2.582,28 euro.

### *2.2 Il litisconsorzio necessario*

Sono mediabili anche le liti concernenti controlli ai fini delle imposte sui redditi di società di persone e dei soci, con riferimento alle quali, in giudizio, si configura un'ipotesi di litisconsorzio necessario.

Nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti[23]. Ciò significa che la società può concludere la mediazione autonomamente rispetto ai soci.

A loro volta i soci:

- possono concludere la mediazione tenendo conto di quella conclusa dalla società;
- possono concludere autonomamente la mediazione in relazione al proprio rapporto anche se la società non ha mediato in ordine al proprio;
- possono costituirsi in giudizio dopo aver infruttuosamente esperito la fase amministrativa della mediazione relativa al proprio reddito;
- possono presentare direttamente ricorso al Giudice tributario se il valore della lite relativa ai loro redditi è superiore a ventimila euro.

Se lo stesso Ufficio è competente sia per la società che per soci, gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti gli istanti.

Invece, se l'Ufficio competente nei confronti della società non è competente nei confronti di uno o più soci, ciascun Ufficio gestisce la mediazione relativamente agli atti di propria competenza[24], con le precisazioni che seguono. L'Ufficio che riceve un'istanza relativa al reddito di partecipazione del socio deve coordinarsi con quello competente in ordine alla società, a

[23] Cfr. Cass. 11 aprile 2011, n. 8168, in cui si chiarisce, con riferimento alla conciliazione, cui rinvia l'articolo 17-bis, comma 1, del D. Lgs. n. 546 del 1992, che "*è da rilevare che… gran parte della giurisprudenza di questo giudice di legittimità (alla quale il collegio intende dare continuità in assenza di valide ragioni per discostarsene) ha ripetutamente avuto modo di evidenziare che i soci delle società di persone sono titolari di una soggettività tributaria autonoma rispetto a quella della società e le vicende del loro accertamento restano insensibili alle determinazioni che la società autonomamente assuma in relazione all'accertamento che la riguardi*".

[24] Se, in caso di esito negativo del procedimento, i soci o la società instaurano il giudizio, valgono le ordinarie regole processuali relative alla competenza del giudice previamente adito e del litisconsorzio necessario (cfr. Cass., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815). Si precisa che il litisconsorzio non si estende ai soci o alla società la cui posizione è stata definita in sede di procedimento di mediazione.

prescindere dalla presentazione di un'eventuale istanza da parte della società. Se il rapporto con la società è già definito, la posizione del socio deve essere trattata tenendo conto della definizione concernente la società. In altri termini, 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 del D.lgs. n. 546 del 1992.

### *2.3 I coobbligati*

Anche le liti nelle quali sono coinvolti più soggetti legati *ex lege* da un vincolo di solidarietà sono mediabili.

In tal caso, l'Ufficio – ove lo ritenga necessario od opportuno - gestisce e conclude i procedimenti di mediazione in modo coordinato nei confronti di tutti i coobbligati che abbiano o che potrebbero presentare l'istanza.

Ad evidenza, tale accorgimento tende ad evitare l'eventuale instaurazione di giudizi da parte di ciascuno dei coobbligati.

La mediazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri.

### *2.4 Il contenuto dell'istanza*

Come illustrato in premessa, l'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 ha istituito, nell'ambito del giudizio tributario, una fase amministrativa pre-processuale, avente la funzione di consentire un preliminare esame della fondatezza dei motivi del ricorso e di verificare altresì la possibilità di evitare,

mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, lunghe e dispendiose procedure giudiziarie.

Il procedimento è introdotto da una specifica istanza, formulata dal contribuente nei confronti dell'Agenzia e motivata sulla base di elementi di fatto e di diritto che devono coincidere con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso.

È in ragione di tale coincidenza che, a seguito dell'inutile decorso della fase di mediazione, l'istanza può produrre gli effetti del ricorso giurisdizionale.

Ciò comporta, peraltro, che:

- i motivi esposti nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso, a pena di inammissibilità; sotto tale profilo va ribadito che, in applicazione del comma 2 dell'articolo 17-*bis*, è inammissibile il motivo di ricorso, proposto innanzi alla Commissione tributaria provinciale, per il quale non sia stata preventivamente esperita la procedura di mediazione. Né è consentito integrare (successivamente all'introduzione del giudizio) i motivi del ricorso. Invero, ai sensi del comma 2 dell'articolo 24 del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'integrazione dei motivi di ricorso è ammessa esclusivamente quando "*resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione*";

- il ricorso depositato nella segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito alla Direzione con l'istanza di mediazione, a pena di inammissibilità dello stesso[25].

Tanto premesso, per individuare il contenuto dell'istanza, occorre fare riferimento ai commi 6 e 7 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Le norme recate dai predetti commi prevedono, rispettivamente, che al procedimento in esame si applicano, tra le altre, le disposizioni disciplinanti il

[25] Come chiarito con circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, sono, tra l'altro, elementi essenziali del ricorso l'atto impugnato, l'oggetto della domanda e i motivi del ricorso (cfr. articolo 18 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

ricorso di cui all'articolo 18 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto compatibili, e che l'istanza introduttiva dello stesso "*può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa*".

Per effetto delle norme sopra richiamate, si ritiene che nell'istanza vadano indicati:

1) la Direzione nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo in esame, cui spetta la legittimazione in giudizio ai sensi dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ossia alla struttura "*che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto*";

2) il contribuente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché il codice fiscale e l'eventuale indirizzo di posta elettronica certificata (PEC)[26];

3) l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;

4) i motivi.

Nell'istanza può essere formulata una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Nell'istanza va indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento, quali, ad esempio, l'accoglimento dell'istanza o il diniego. In assenza di elezione di domicilio, le comunicazioni sono effettuate presso la residenza o la sede legale del contribuente.

La segnalazione di un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) - così come l'eventuale indicazione di altri recapiti, ad esempio telefonici e di posta elettronica ordinaria – assume particolare rilievo ai fini del proficuo svolgimento della fase di mediazione, in quanto consente un rapido scambio di comunicazioni, anche informali, tra l'Ufficio e il contribuente.

---

[26] Per quanto riguarda le sanzioni previste in caso di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata, cfr. punto 4.2 della circolare 1/DF del 21 settembre 2011.

Ciò vale soprattutto con riferimento alle comunicazioni endoprocedimentali utili per addivenire a un possibile accordo di mediazione, per le quali si ritiene non sussistano esigenze di particolare garanzia di conoscenza legale.

Nell'istanza il contribuente dovrà indicare, altresì, il valore della controversia che – come è noto – va determinato al fine di stabilire l'obbligatorietà della fase di mediazione.

Si reputa ammissibile la redazione di un'unica istanza allo scopo di avviare il procedimento di mediazione con riguardo a più atti impugnabili, in modo speculare alla redazione di un ricorso cumulativo.

In tal caso, tuttavia, si instaurano – per ciascuno degli atti impugnati – separati procedimenti, non trovando applicazione l'articolo 29 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che disciplina la riunione dei giudizi.

Considerato che l'istanza proposta dal contribuente ai sensi dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 sostanzialmente anticipa i contenuti del ricorso, dovendo peraltro recare gli stessi elementi di quest'ultimo, si ritiene necessario riportare nella stessa istanza il contenuto integrale del (potenziale) ricorso (cfr. *fac-simile* di istanza in allegato).

Nella medesima istanza, l'eventuale proposta motivata di mediazione potrà, invece, essere formulata in forma libera.

In calce all'istanza potrà infine essere richiesta la sospensione della riscossione, come più diffusamente illustrato al punto 4.

### *2.5 L'imposta di bollo e il contributo unificato*

Il nuovo articolo 9[27] del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia[28] ha esteso l'applicazione del contributo unificato al processo tributario, in sostituzione dell'imposta di bollo[29].

L'articolo 18, comma 1, secondo periodo del medesimo testo unico stabilisce che "*L'imposta di bollo non si applica altresì agli atti e provvedimenti … nel processo tributario, soggetti al contributo unificato*".

Nella circolare n. 1/DF del 21 settembre 2011, concernente l'introduzione del contributo unificato nel processo tributario, il Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato, al punto 2.1, che è "*dovuto il contributo unificato per i seguenti atti:*

*h) reclamo con o senza proposta di mediazione di cui al comma 1 dell'art. 17-bis, aggiunto al D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 39, comma 9, del decreto legge n. 98/2011, nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, al momento del deposito nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale, decorso il termine di 90 giorni previsto dal citato comma 9 o il termine più breve nel caso di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo stesso;*".

Al punto 3 la medesima circolare chiarisce che "*l'obbligo di pagamento del contributo insorge al momento del deposito del reclamo nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale*".

Di contro, al punto 2.2 della circolare n. 1/DF del 2011 si afferma che il contributo unificato non è dovuto per il "*reclamo con o senza proposta di mediazione di cui al comma 1 dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992 nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, al momento della sua*

---

[27] L'articolo 9 è stato rettificato dall'articolo 37, comma 6, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.
[28] Il testo unico è stato approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.
[29] Per effetto della citata modifica, il citato articolo 9 statuisce che "*È dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, … nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'articolo 13 …*".

*presentazione alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto ai sensi del comma 5 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 /1992*".

In breve, il contributo unificato risulta dovuto soltanto nell'ipotesi in cui il contribuente, all'esito infruttuoso del procedimento di mediazione, depositi il ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale.

L'istanza presentata all'Ufficio non è assoggettabile all'imposta di bollo. Tra gli atti esenti di cui all'articolo 5 della tabella allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, devono ritenersi compresi, infatti, l'istanza e gli atti prodotti nell'ambito del procedimento di mediazione, tra i quali anche l'eventuale procura conferita al rappresentante o al difensore.

Tale conclusione è conforme alle indicazioni fornite con risoluzione n. 13/E del 9 febbraio 2011, che ha affermato l'esenzione dall'imposta di bollo, tra l'altro, di "*tutti quegli atti e documenti che sono prodotti nell'ambito di procedimenti che attengono all'applicazione di leggi tributarie.*".

### *2.6 Gli atti e i documenti da allegare all'istanza*

La procedura di mediazione è sostanzialmente finalizzata a valutare le concrete possibilità di evitare il contenzioso.

Sussiste quindi l'esigenza, per l'Ufficio, di effettuare un preliminare esame dei motivi di impugnazione dell'atto nonché dei documenti che l'istante intende produrre in giudizio perché ritenuti idonei a dimostrare la fondatezza del ricorso.

A tal fine, in virtù dell'espresso rinvio disposto dal comma 6 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, trova applicazione l'articolo 22, comma 4, del medesimo decreto, secondo cui "*Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la*

*fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia*".

In base al combinato disposto delle norme sopra richiamate, all'istanza predisposta nei termini illustrati nel precedente punto 2.4, il contribuente allega:

- copia dell'atto impugnato;

- copia di tutti i documenti che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione e di eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, con il proprio fascicolo di causa, per provare in giudizio la fondatezza delle eccezioni sollevate avverso l'atto impugnato.

È evidente come il testuale richiamo all'applicabilità del comma 4 dell'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992 realizza le condizioni necessarie acché il nuovo istituto, attraverso la disamina delle medesime eccezioni e dei medesimi atti che si intende sottoporre al Giudice, possa risultare funzionale all'obiettivo di anticipare l'esito del giudizio in sede amministrativa e di evitare il ricorso alla fase giurisdizionale.

L'allegazione dei citati documenti ha altresì la funzione di consentire all'Agenzia di procedere con immediatezza alla valutazione dell'istanza.

Si ritiene, in ogni caso, che la mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisca motivo di rigetto dell'istanza.

Di contro, la mancata allegazione di atti o documenti non in possesso dell'Ufficio potrebbe rendere l'istanza incompleta (e non conforme quindi al ricorso, completo di allegati, eventualmente depositato in Commissione al termine del procedimento), allorché tali atti o documenti siano dimostrativi di fatti rilevanti ai fini della compiuta e corretta disamina delle ragioni addotte dal contribuente.

In definitiva, la necessità dell'allegazione dei documenti all'istanza trova ragione nella sostanziale considerazione che il procedimento di mediazione è volto ad evitare l'instaurazione del giudizio. Potendo quindi l'obbligatorio procedimento di mediazione estinguere la controversia, non si può fare a meno di produrre già in tale fase i documenti indicati nell'istanza, proprio perché il deposito del fascicolo completo nella segreteria della Commissione tributaria provinciale può avvenire solo se fallisce il tentativo di mediazione.

Alla Direzione va pertanto notificata l'istanza completa dei documenti che il contribuente intende eventualmente depositare insieme al ricorso.

Come sottolineato in precedenza, se l'istanza è corredata dai suddetti documenti, l'Ufficio è posto in grado di conoscere tutti i profili di legittimità dei quali verrebbe a conoscenza il Giudice a seguito del deposito effettuato dal contribuente.

### *2.7 Le notificazioni*

Tra le disposizioni applicabili al procedimento di mediazione, il comma 6 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 richiama anche l'articolo 20 dello stesso decreto, il quale, al comma 1, stabilisce che "*Il ricorso è proposto mediante notifica a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16*".

Ne consegue che 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.*

"*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[30]:

- 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.

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).

### *2.8 L'Ufficio dell'Agenzia a cui presentare l'istanza*

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*".

[30] Come più ampiamente chiarito al punto 9, in attesa dell'emanazione del regolamento previsto dall'articolo 39, comma 8, lettera d), del DL n. 98 del 2011, nel processo tributario non è ammessa la notifica del ricorso tramite posta elettronica certificata (PEC).

Dato il nesso che sussiste tra l'articolo 17-*bis* e il ricorso giurisdizionale, deve ritenersi che trova applicazione nel procedimento in esame l'articolo 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992, sebbene non espressamente richiamato.

Tale norma dispone che è parte nel processo tributario (e quindi competente a ricevere l'istanza di mediazione) l'Ufficio che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto "*ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio o altre articolazioni dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di Amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, nell'ambito della dotazione organica prevista a legislazione vigente e anche mediante riorganizzazione, senza oneri aggiuntivi, degli Uffici dell'Agenzia*", l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Dal combinato-disposto delle norme sopra richiamate 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.

Il comma 10 dell'articolo 5 del regolamento di amministrazione stabilisce che i Centri operativi "*Curano inoltre, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, le attività di controllo e di accertamento di cui all'articolo 28 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Conseguentemente, per il contenzioso relativo agli atti emessi nello svolgimento delle attività di cui al periodo precedente è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso e il predetto ufficio è, altresì, parte nel processo dinnanzi alle Commissioni tributarie. Per il contenzioso che deriva dallo svolgimento di tutte le altre attività*

*attribuite ai centri operativi resta ferma la competenza della Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione hanno sede i centri e questi ultimi sono parte nel processo innanzi alle Commissioni tributarie*".

In sostanza, per effetto della disposizione da ultimo citata:

- per il contenzioso relativo agli atti emessi 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, è parte nel processo innanzi alle Commissioni tributarie (e quindi competente a ricevere l'istanza di mediazione) la Direzione alla quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso;

- di contro, per il contenzioso che deriva dallo svolgimento di tutte le altre attività attribuite al Centro operativo di Pescara, è esso parte nel processo innanzi alle Commissioni tributarie.

Individuata in tal modo la *legitimatio ad causam* del Centro operativo di Pescara, si ritiene configurabile la medesima differenziazione in ordine alla legittimazione passiva a ricevere l'istanza di mediazione.

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.

### *2.9 I termini di presentazione*

Ai sensi del comma 6 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, 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.

La sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre non trova, invece, applicazione nel corso della procedura di mediazione vera e propria, di cui ai commi 7 e seguenti del citato articolo 17-*bis*, che deve pertanto concludersi comunque nel termine di novanta giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale.

## 3. GLI EFFETTI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Gli effetti conseguenti alla presentazione dell'istanza di mediazione possono essere correttamente enucleati sulla falsariga degli effetti prodotti dal ricorso giurisdizionale, considerata la stretta connessione funzionale tra la fase amministrativa pre-processuale e quella propriamente giurisdizionale innanzi alle Commissioni tributarie.

L'atto introduttivo di un giudizio produce in genere:

- sia effetti sostanziali [si pensi alle conseguenze sul regime della decadenza (articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992) e della prescrizione del diritto (articolo 2945 c.c.)];

- sia effetti processuali (litispendenza[31], c.d. *perpetuatio iurisdictionis*[32]).

Avendo presenti i predetti effetti, è utile richiamare quelli dell'istanza di mediazione.

### *3.1 Gli effetti sostanziali della presentazione dell'istanza*

La notifica dell'istanza di mediazione alla Direzione produce innanzitutto l'effetto (sostanziale) di interrompere il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto.

Ed invero la "chiamata in giudizio" ossia il momento in cui il contribuente comunica all'Amministrazione resistente, attraverso la notifica del ricorso, la propria intenzione di adire il Giudice si realizza, relativamente alle controversie cui si applica l'articolo 17-*bis*, con la notifica dell'istanza di mediazione alla competente Direzione.

---

[31] Si ricorda che, per effetto della litispendenza, si determina la carenza di potere del giudice successivamente adito a pronunciarsi sul merito della domanda già proposta davanti ad altro giudice (articolo 39 c.p.c.).

[32] Per effetto di tale istituto, sono irrilevanti, rispetto alla determinazione del giudice fornito di giurisdizione e di competenza, i mutamenti della legge vigente e dello stato di fatto successivi al momento della proposizione della domanda (articolo 5 c.p.c.).

La “costituzione in giudizio”, con cui si chiede al Giudice l’annullamento dell’atto impugnato, instaurando l’effettivo rapporto processuale, si ha, invece, con il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria del medesimo ricorso che ha costituito parte integrante dell’istanza.

Ciò in quanto il comma 6 dell’articolo 17-*bis* stabilisce che al procedimento del reclamo si applicano, tra l’altro, gli articoli 18 (“*Il ricorso*”), 19 (“*Atti impugnabili e oggetto del ricorso*”), 20 (“*Proposizione del ricorso*”) e 21 (“*Termine per la proposizione del ricorso*”) del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Nelle controversie tributarie per le quali non è prevista la procedura di cui all’articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, la “chiamata in giudizio” è regolata dai citati articoli 18, 19, 20 e 21 del medesimo decreto, i quali disciplinano appunto le modalità di presentazione del ricorso, sia in relazione al suo contenuto sia in riferimento ai tempi (60 giorni) e alle modalità (notifica) per la presentazione dello stesso alla competente Direzione.

La costituzione in giudizio, ovvero la presentazione del ricorso al Giudice, è invece disciplinata dagli articoli 22 e seguenti.

Così ricostruito il quadro normativo di riferimento, è incontestabile che gli effetti sostanziali del ricorso vanno ricondotti al momento della notifica dell’istanza.

### *3.2 Gli effetti processuali della presentazione dell’istanza*

Il comma 9 dell’articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che “*Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l’accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l’Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento*

*parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale*".

Per espresso disposto normativo, quindi, l'istanza proposta ai sensi dell'articolo 17-*bis* produce gli effetti del ricorso, con la conseguenza che la notificazione dell'istanza equivale alla notificazione del ricorso (effetto di "chiamata in giudizio") e che il termine di trenta giorni, stabilito dall'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per instaurare la controversia innanzi alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso (effetto "di costituzione in giudizio") va calcolato a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;

- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;

- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni.

## 4. LA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

La presentazione dell'istanza, così come la proposizione del ricorso giurisdizionale, non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Si evidenzia, inoltre, che la sospensione giudiziale dell'esecuzione ai sensi dell'articolo 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 può essere richiesta alla Commissione tributaria provinciale solo in pendenza di controversia giurisdizionale e che, quindi, l'istanza di sospensione giudiziale non può essere proposta prima della conclusione della fase di mediazione.

In ogni caso, ai sensi dell'articolo 2-*quater*, comma 1-*bis* del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, "*Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato*".

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 del citato articolo 2-*quater*, comma 1-*bis* del DL n. 564 del 1994 alle fattispecie in esame.

In altri termini, anche nell'ambito del procedimento amministrativo disciplinato dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 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 e l’immediata revoca della sospensione precedentemente concessa.

Resta ferma la possibilità di avvalersi delle norme in materia di riscossione straordinaria [in particolare, articoli 29, comma 1, lettera c), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e 15-bis del DPR n. 602 del 1973].

## 5. LA TRATTAZIONE DELL’ISTANZA

Come già chiarito, la fase amministrativa introdotta dall’istanza consente all’Ufficio di esaminare preventivamente la controversia, al fine di verificare se sia possibile evitare il giudizio, anche attraverso la conclusione di un accordo di mediazione.

A tal fine, successivamente alla presentazione dell’istanza, l’Ufficio procede secondo le modalità di seguito sinteticamente illustrate:

1. in primo luogo, è necessario esaminare se sussistono i presupposti e i requisiti fissati dall’articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 per la presentazione dell’istanza (cfr. punto 2.4);
2. occorre quindi verificare la fondatezza dei motivi in base ai quali l’istante contesta l’atto impugnato, chiedendone l’annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa;
3. se non sussistono i presupposti per un annullamento dell’atto impugnato, l’Ufficio valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente;
4. in assenza di proposta formulata dal contribuente, l’Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a un accordo di mediazione; a tal fine, se del caso dopo aver invitato il contribuente al

contraddittorio, può formulare – se ne ravvisa i presupposti - una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa, ai sensi del comma 8 dell'articolo 17-*bis*;

5. qualora non si ravvisino i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio 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 (cfr. punto 6.2);
6. in tutti gli altri casi, l'Ufficio provvede al diniego.

### *5.1 La struttura competente*

A norma 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*".

Al riguardo, le "*strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*" sono gli Uffici legali delle Direzioni provinciali, nonché le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara per i procedimenti di competenza di quest'ultimo.

### *5.2 L'esame preliminare dell'istanza*

L'Ufficio in via preventiva verifica che l'istanza contenga tutti gli elementi necessari ai fini della sua trattazione (cfr. punto 2.4).

In ragione della sostanziale coincidenza tra il contenuto dell'istanza e dell'eventuale ricorso, nell'esaminare la stessa l'Ufficio valuta la configurabilità di motivi di inammissibilità del ricorso giurisdizionale ai sensi dell'articolo 18 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Occorre peraltro far presente che i profili di inammissibilità del ricorso, ove riferiti all'istanza di mediazione in esame, assumono una rilevanza diversa, da valutare in relazione alla natura amministrativa del procedimento cui essa dà impulso e si inserisce, improntato a minor rigore formale.

In tal senso, è di ostacolo alla trattazione dell'istanza, in aggiunta alla tardiva presentazione della stessa, solo la carenza di quei requisiti, individuabili caso per caso, che impediscono di attribuire l'istanza al contribuente (esempio, mancanza di sottoscrizione) ovvero che non consentono di individuarne l'oggetto.

Nei predetti casi l'Ufficio rigetterà l'istanza per assoluta inammissibilità. Ciò determinerà anche l'inammissibilità del ricorso eventualmente proposto senza che possa considerarsi assolto l'onere di attivare la fase di mediazione.

Al di fuori delle fattispecie appena individuate, l'istanza può essere comunque ammessa alla trattazione e quindi costituire valido impulso di un procedimento che – come si è detto – deve risultare funzionale a soluzioni legittime che l'Ufficio dovrà affermare anche indipendentemente dal contenuto dell'istanza.

L'assenza di una motivata proposta di mediazione da parte del contribuente, prevista in via eventuale, non costituisce motivo di rigetto dell'istanza.

Anche nei casi di palese inammissibilità l'istanza può comunque essere trattata come una richiesta di autotutela.

Resta inteso che, configurandosi un motivo di inammissibilità del ricorso ai sensi dell'articolo 18 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (ad esempio, sottoscrizione del ricorso-istanza - di valore pari o superiore a 2.582,28 euro - da parte del contribuente anziché del difensore ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 18 del

D.Lgs. n. 546 del 1992[33]), il contribuente interessato a prevenire la pronuncia giurisdizionale di inammissibilità, può porvi rimedio contestualmente o – se ammesso - anche dopo la costituzione in giudizio.

Si evidenzia che ove l'istanza sia improponibile in quanto la controversia non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, i termini di costituzione in giudizio si computano nei modi ordinari previsti dall'articolo 22 del medesimo decreto.

L'istanza è improponibile, ad esempio, in caso di impugnazioni:

- di valore superiore a ventimila euro;
- di valore indeterminabile;
- riguardanti attività dell'Agente della riscossione;
- riguardanti atti non impugnabili;
- di atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate;
- di atti notificati prima del 1° aprile 2012;
- di rifiuti taciti di rimborso con riferimento ai quali alla data del 1° aprile 2012 siano già decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso;
- riguardanti recupero di aiuti di Stato;

[33] Secondo l'indirizzo consolidato della Corte di cassazione, qualora il ricorso giurisdizionale sia proposto senza la necessaria assistenza tecnica, è fatto obbligo al Giudice di invitare le parti a munirsi di idonea assistenza, derivando l'inammissibilità dall'inottemperanza di detto ordine (*ex plurimis*, Cass. 13 ottobre 2010, n. 21139; 9 gennaio 2009, n. 246; 9 ottobre 2009, n. 21459; n. 11549 del 9 maggio 2008; n. 3051 dell'8 febbraio 2008; n. 1210 del 20 gennaio 2005). In tal modo, la Suprema Corte ha aderito all'orientamento manifestato con sentenza 13 giugno 2000, n. 189, della Corte costituzionale, che – nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale degli articoli 12, comma 5, e 18, commi 3 e 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992 – ha statuito che l'inammissibilità del ricorso proposto personalmente "*scatta – per scelta del legislatore tutt'altro che irragionevole – solo a seguito di ordine ineseguito nei termini fissati e non per il semplice fatto della mancata sottoscrizione da parte di un professionista abilitato*". Si evidenzia, inoltre, che la giurisprudenza di legittimità ha affermato che "*la mancata emanazione dell'invito sopraindicato (vale a dire l'invito del giudice a munirsi di assistenza tecnica, n.d.r.) può essere rilevata solo dalla parte di cui sia stato leso il diritto ad essere adeguatamente assistita; non è nulla la sentenza che accolga il ricorso del contribuente senza rilevare il difetto di rappresentanza del contribuente e la parte pubblica non ha un interesse giuridicamente tutelato a rilevarne l'irregolarità*" (citata Cass. n. 3051 del 2008).

- di provvedimenti emessi ai sensi dell'articolo 21 ("*Sanzioni accessorie*") del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472;
- riguardanti istanze di cui all'articolo 22 ("*Ipoteca e sequestro conservativo*") del D.Lgs. n. 472 del 1997,
- del diniego della chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti prevista dall'articolo 39, comma 12 del DL n. 98 del 2011 [34].

### *5.3 L'accoglimento dell'istanza*

Ove le motivazioni dell'istanza giustifichino l'annullamento dell'atto in via di autotutela, l'Ufficio porta a conoscenza del contribuente il provvedimento di accoglimento dell'istanza.

Allo stesso modo l'Ufficio accoglie l'istanza del contribuente quando ritiene che i presupposti del rimborso richiesto siano sussistenti.

L'accoglimento dell'istanza volta all'ottenimento del rimborso conseguente all'annullamento dell'atto o al riconoscimento del diritto al rimborso determina senz'altro il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rende, pertanto, inammissibile l'eventuale ricorso giurisdizionale.

Ciò è confermato dal comma 9 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui la produzione degli effetti del ricorso si verifica nel solo caso in cui la mediazione non si sia conclusa positivamente[35].

---

[34] Ai sensi dell'articolo 16, comma 8, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, applicabile alla definizione agevolata di cui si tratta in virtù dello stesso articolo 39, comma 12, del DL n. 98 del 2011, il diniego di definizione della lite fiscale pendente può essere impugnato "*dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite*". Al riguardo, la Corte di cassazione ha statuito che "*quando la lite è, come nella specie, in corso, la richiesta di condono si inserisce in essa come fatto estintivo della controversia, per cui appare logico che, come dispone la L. 289 del 2002, art. 16, il giudice della lite sia anche il giudice del condono, inserendosi la relativa richiesta, in via incidentale, in un processo già iniziato, quale causa di cessazione della materia del contendere (cass. 5092/2005)*" (Cass. 23 aprile 2007, n. 9607; cfr. anche Cass. 28 luglio 2006, n. 17213, e 10 ottobre 2008, n. 24910).

35 L'articolo 17-*bis*, comma 9, del D.Lgs. n. 546 del 1992 dispone che "*Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.*"

Eventuali controversie successivamente instaurate, nonostante l'accoglimento dell'istanza avente ad oggetto una richiesta di rimborso, rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario.[36]

### *5.4 La valutazione della mediazione*

Accertata l'ammissibilità dell'istanza e verificata l'impossibilità di procedere a un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta attentamente, anche in assenza di proposta formulata dal contribuente, la sussistenza dei seguenti presupposti per la mediazione, individuati dal comma 8 dell'articolo 17-*bis*:

1) incertezza delle questioni controverse;

2) grado di sostenibilità della pretesa;

3) principio di economicità dell'azione amministrativa.

Al riguardo si ribadisce che la finalità del procedimento di mediazione è quella di consentire un esame preventivo della controversia, al fine di evitare un inutile e dispendioso contenzioso e di realizzare la giusta imposizione.

Conseguentemente, in sede di valutazione della sussistenza dei requisiti per procedere alla mediazione, l'Ufficio tiene conto del grado di sostenibilità o *rating* della controversia.

Tale 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.

---

[36] Cfr. Cass., SS.UU., 23 settembre 2010, n. 20077; cfr., *ex plurimis*, Cass., SS.UU., 16 giugno 2010, n. 14499, 15 ottobre 2009, n. 21893, 8 luglio 2008, n. 24774, 13 settembre 2005, n. 18120, 22 luglio 2002, n. 10725.

In definitiva, le valutazioni assunte dall'Ufficio rappresentano le linee di indirizzo per la coerente gestione non solo della mediazione, ma anche dell'eventuale successiva fase del contenzioso.

Per la corretta e trasparente valutazione del grado di sostenibilità della (eventuale) controversia l'Ufficio si avvale degli strumenti ricognitivi dell'esito della controversia e, in particolare, del calcolo del *rating* della controversia[37].

### *5.4.1 L'incertezza della questione controversa*

Nel sistema giuridico italiano non trova applicazione il "precedente giurisprudenziale", ovvero il principio di *common law* in base al quale una sentenza può esplicare effetti anche su soggetti che non sono stati parti del giudizio. Infatti, ai sensi dell'articolo 2909 c.c. "*L'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa*".

Conseguentemente è possibile ritenere che in via di principio, ogni questione giuridica proposta nell'ambito di un processo è "incerta" fino al momento in cui non sia intervenuta una sentenza passata in giudicato che definitivamente "accerti" la questione giuridica controversa.

Occorre tuttavia rilevare che, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 47, comma 1, lettera a) della legge 18 giugno 2009, n. 69, l'articolo 360-*bis*, primo comma, n. 1), c.p.c. attualmente dispone che "*Il ricorso è inammissibile:*

*"1) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;*".

[37] Cfr. circolare n. 22/E del 2011.

In altri termini, il legislatore ha previsto l'inammissibilità del ricorso per cassazione quando la questione giuridica con esso sollevata sia difforme dalla giurisprudenza della Suprema Corte e i motivi di impugnazione proposti dall'istante non prospettano sufficienti elementi per ritenere possibile un mutamento di posizione interpretativa da parte della Cassazione [38].

Ne consegue che, attualmente, è possibile ritenere che anche in relazione a questioni di diritto sia individuabile una "certezza", rappresentata dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di cassazione, tale da indurre a ritenere che un eventuale ricorso per cassazione potrebbe effettivamente essere dichiarato inammissibile dalla Suprema Corte.

Orbene, nell'eventualità che la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con siffatto orientamento giurisprudenziale si rende opportuno favorire un accordo di mediazione, sulla base dell'eventuale proposta formulata dal contribuente o, diversamente, elaborata dall'Ufficio.

In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Suprema Corte, la proposta di mediazione sulla questione giuridica può essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente, se del caso tenuto conto altresì degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa.

Come infatti già chiarito precedentemente, l'Ufficio procede con la fase di vera e propria mediazione ogniqualvolta, in caso di possibile esito sfavorevole o parzialmente sfavorevole del contenzioso, non siano ravvisabili i presupposti per

[38] Va peraltro segnalato che con sentenza 6 settembre 2010, n. 19051, le sezioni unite hanno ritenuto che "*Il ricorso scrutinato ai sensi dell'art. 360 bis, n. 1 cod. proc. civ. deve essere rigettato per manifesta infondatezza e non dichiarato inammissibile, se la sentenza impugnata si presenta conforme alla giurisprudenza di legittimità e non vengono prospettati argomenti per modificarla, posto che anche in mancanza, nel ricorso, di argomenti idonei a superare la ragione di diritto cui si è attenuto il giudice del merito, il ricorso potrebbe trovare accoglimento ove, al momento della decisione della Corte, con riguardo alla quale deve essere verificata la corrispondenza tra la decisione impugnata e la giurisprudenza di legittimità, la prima risultasse non più conforme alla seconda nel frattempo mutata*".

la prosecuzione in appello della controversia. Per converso, ciò comporta che la pretesa ritenuta sostenibile va difesa in ogni stato e grado del giudizio.

È il caso di precisare che, in adesione a preminenti esigenze di uniformità e imparzialità del comportamento degli Uffici, è esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi anche nella gestione delle relative controversie, a nulla rilevando l'eventuale contrario orientamento della giurisprudenza cui l'Amministrazione non abbia ancora prestato adesione.

### *5.4.2 Il grado di sostenibilità della pretesa*

Tale criterio appare funzionale alla necessità che, nella trattazione della mediazione, l'Ufficio esamini le questioni di fatto basandosi sostanzialmente sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi addotti dall'istante.

Si ritiene in particolare che la scarsa sostenibilità della pretesa sia sufficiente a motivare la mediazione su questioni di fatto.

Al riguardo, le valutazioni di opportunità, evidenziate nel precedente punto sotto il profilo delle questioni di diritto risolte dalla Cassazione, vanno estese alla giurisprudenza di merito relativamente alle questioni di fatto sollevate nell'istanza di mediazione.

In sintesi, la proponibilità dell'accordo di mediazione è direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.

Va ulteriormente precisato che la giurisprudenza da prendere in considerazione è essenzialmente quella della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la

Direzione, a condizione che sia condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione.

### *5.4.3 Il principio di economicità dell'azione amministrativa*

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, "*L'attività amministrativa … è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza*".

Il principio di economicità va, quindi, inteso non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti, vale a dire come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.

Si tratta di criterio che sostanzialmente accompagna i precedenti, in quanto individua, in special modo a fronte di una scarsa sostenibilità della controversia, l'opportunità di procedere alla mediazione della pretesa tributaria.

In tale valutazione va considerato anche il rischio di soccombenza nelle spese di lite.

## *5.5 La limitazione della responsabilità*

L'articolo 39, comma 10 del DL n. 98 del 2011 dispone che "*Ai rappresentanti dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'articolo 29, comma 7, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122*".

Nella specie, l'articolo 29, comma 7, secondo periodo del DL n. 78 del 2010 prevede che "*Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai*

*fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata alle ipotesi di dolo*" [39].

Per effetto del combinato disposto delle norme da ultimo citate consegue che, con esclusivo riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini delle conclusioni tratte a seguito dell'esame delle istanze di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, la responsabilità dei funzionari, in sede di giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

## 6. L'ACCORDO DI MEDIAZIONE

Effettuate le valutazioni in ordine all'istanza di mediazione secondo le modalità indicate al precedente punto 5, l'Ufficio, qualora ritenga sussistenti i presupposti per la mediazione, procede sulla base delle seguenti modalità:

1) se l'istanza presentata dal contribuente contiene altresì una motivata proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, che presenti i presupposti per l'accoglimento integrale, lo stesso Ufficio può invitare il contribuente a sottoscrivere il relativo accordo di mediazione nel modo che risulti più celere ed efficace, senza bisogno di particolari formalità;

2) in mancanza di proposta formulata nell'istanza, l'Ufficio, quando opportuno, comunica una propria proposta motivata di mediazione, completa

[39] Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 1, comma 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, "*La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi*".

della rideterminazione della pretesa tributaria, recante, in calce, il nominativo e i recapiti del funzionario incaricato, al fine di consentire all'istante di contattare in modo celere l'Ufficio, sia per la sottoscrizione dell'accordo, qualora intenda integralmente aderirvi, sia per avviare un contraddittorio sulla proposta di mediazione;

3) negli altri casi in cui ritenga possibile esperire la mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio.

Stante la marcata finalità deflativa dell'istituto in esame, si ritiene che la conclusione di una mediazione parziale possa intervenire esclusivamente in casi eccezionali, in presenza di specifiche e motivate ragioni.

In altre parole, la conclusione della mediazione, in armonia con la *ratio* del nuovo istituto, deve condurre, di norma, alla definizione del rapporto, evitando l'attivazione della fase giurisdizionale.

### *6.1 Il contraddittorio con il contribuente*

Nell'ipotesi richiamata *sub* 3) al punto precedente, valutata favorevolmente la possibilità di una mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio, quando non reputi possibile e/o opportuno formulare immediatamente una motivata proposta di rideterminazione della pretesa.

Non sono richieste forme particolari per l'invito, che può essere comunicato al contribuente anche tramite posta elettronica ordinaria [40].

Nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell'istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, è opportuno che l'Ufficio valuti tutti gli elementi utili per la mediazione, risultanti dagli atti acquisiti, inclusa l'eventuale proposta di definizione formulata in fase di accertamento con adesione.

[40] Si ritiene che l'invito al contraddittorio debba contenere, oltre all'indicazione della data e del luogo della comparizione, il chiaro e specifico riferimento all'istanza.

Ciò al fine di valutare se, in fase di mediazione, emergano condizioni tali da ritenere possibile il raggiungimento di un accordo.

Va, infatti, osservato che, in fase di mediazione, l'Ufficio andrà ad effettuare la propria analisi in particolare sulla base di 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.

Tra gli elementi oggetto di analisi possono assumere particolare rilevanza:

- i motivi del ricorso, con i quali il contribuente espone in dettaglio i vizi formali e sostanziali che potrebbe eccepire in sede contenziosa[41];

- l'eventuale indicazione di documenti non disponibili o non esibiti 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 sede di accertamento) 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 – che si svolge possibilmente nell'ambito di un solo incontro – viene descritto in un apposito verbale.

[41] Si pensi ai vizi che possono riflettersi sull'obbligo della motivazione, sulla regolarità formale del procedimento di accertamento o sulla ritualità della notificazione dell'atto, che siano contestati per la prima volta in sede contenziosa.

Al contraddittorio il contribuente può partecipare personalmente oppure conferire procura al proprio difensore (cfr. punti 3.1 e 6.2), fatti salvi i casi in cui il contribuente intenda parteciparvi personalmente.

Il verbale di contraddittorio deve essere sottoscritto, da un lato, dal contribuente o dal difensore munito di procura e, dall'altro, dal dirigente o dal funzionario incaricato del contraddittorio.

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.

### *6.2 La riduzione delle sanzioni in caso di mediazione*

Ai sensi del comma 8, ultimo periodo dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, alla fase di mediazione "*Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili*".

Ciò comporta, tra l'altro, che, in conformità a quanto previsto dal comma 6 del citato articolo 48, in caso di avvenuta mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Nel procedimento attivato con la presentazione dell'istanza di mediazione non si applica l'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

In altri termini, a seguito della notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione, il contribuente, entro il termine per la proposizione del ricorso, può alternativamente aderire all'atto, ottenendo la riduzione a un terzo[42] della

[42] La riduzione delle sanzioni è pari ad un sesto nell'ipotesi in cui l'atto nei confronti del quale viene prestata acquiescenza non è stato preceduto dall'invito di cui all'articolo 5 o di cui all'articolo 11 del

sanzione, ovvero formulare istanza di accertamento con adesione o, infine, decidere di impugnare l'atto. In tale ultima ipotesi, se si tratta di fattispecie di valore non superiore a ventimila euro, determinato ai sensi dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il contribuente è obbligato ad avviare il procedimento di mediazione.

In modo speculare a quanto previsto per la conciliazione giudiziale nella circolare del 18 dicembre 1996, n. 291/E[43], si ritiene che, qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'Ufficio – ancorché non obbligato - è legittimato a concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate.

Per converso, non vi è spazio per un accordo confermativo della pretesa tributaria qualora la conseguente riduzione delle sanzioni sia più elevata di quanto consentito per effetto di acquiescenza in una fase amministrativa antecedente a quella della mediazione. Ciò si verifica, ad esempio, nell'ipotesi di iscrizione a ruolo a seguito di controllo ai sensi dell'articolo 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.[44]

Al di fuori delle predette fattispecie che – come detto – impediscono di norma la formulazione di un accordo di mediazione, l'Ufficio comunica al contribuente una proposta di mediazione nella quale, dopo aver esposto in modo

---

D.Lgs. n. 218 del 1997 né dal processo verbale a cui era possibile aderire ai sensi dell'articolo 5-*bis* del medesimo D.Lgs. n. 218 del 1997.

[43] Nella circolare n. 291/E del 1996 è stata affermata la legittimità di "*un accordo conciliativo nei casi in cui il ricorrente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate*", precisando che "*in simili fattispecie la valutazione dell'opportunità di conciliare sia da esaminare caso per caso*.

[44] L'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, prevede, al comma 1, che nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi dell'articolo 36-*ter* del DPR n. 600 del 1973 si applica la sanzione pari al 30 per cento. In ordine a tale sanzione, l'articolo 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, dispone che le somme dovute a seguito dei controlli formali effettuati a norma dell'articolo 36-*ter* del DPR n. 600 del 1973 "*possono essere pagate entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dal comma 4 del predetto art. 36-ter … . In tal caso l'ammontare delle sanzioni amministrative dovute è ridotto ai due terzi*". Pertanto, il pagamento entro 30 giorni dalla comunicazione di irregolarità comporterebbe una sanzione pari al 20 per cento, mentre la riduzione conseguente alla mediazione sull'iscrizione a ruolo comporterebbe una sanzione pari al 12 per cento.

completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, in base alle quali non è possibile procedere a una rideterminazione della pretesa tributaria, illustra la possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni al quaranta per cento, in caso di conclusione di accordo di mediazione con accettazione dell'intero importo del tributo richiesto con l'atto impugnato.

L'Ufficio informa inoltre il contribuente che, in assenza di un'adesione alla proposta di mediazione, nei termini in essa indicati, si procederà a difendere gli interessi erariali in ogni grado di giudizio, insistendo nella richiesta di condanna alle spese di giudizio e del procedimento di mediazione.

### *6.3 Le modalità di conclusione dell'accordo*

La conclusione dell'accordo di mediazione individua il momento a partire dal quale decorre il termine per effettuare il pagamento che realizza il perfezionamento della mediazione.

Di norma l'accordo si conclude al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del contribuente[45], di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (comprese le modalità di rateizzazione delle somme dovute).

La sottoscrizione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi. In quest'ultimo caso, per la data di conclusione dell'accordo occorre fare riferimento al momento dell'ultima sottoscrizione.

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 e univoco il contenuto dell'accordo, con particolare riferimento alla determinazione delle somme dovute e alle modalità di versamento delle stesse.

[45] Per l'individuazione del soggetto legittimato alla firma, cfr. il successivo punto 7.4.

In tali ipotesi, l'adesione deve esprimere la chiara e univoca determinazione di aderire integralmente al contenuto della proposta.

Conseguentemente, non è configurabile la conclusione della mediazione quando l'adesione contenga elementi ulteriori rispetto a quanto indicato nella proposta.

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 stata formulata dall'Ufficio;

- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta era contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente.

Una volta conclusa con la sottoscrizione, la mediazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute (cfr. punto 7).

### *6.4 **La sottoscrizione della mediazione***

L'accordo di mediazione deve essere firmato dal Direttore provinciale o regionale ovvero da un suo delegato.

Al riguardo è necessario evidenziare che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, la trattazione dell'istanza di mediazione deve essere effettuata da "*apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*", individuate negli Uffici legali delle Direzioni provinciali e regionali.

Ne deriva l'esigenza che, in caso di delega rilasciata dal Direttore, il soggetto delegato appartenga all'Ufficio legale.

Per quanto concerne il contribuente, al fine di individuare il soggetto legittimato a sottoscrivere l'accordo, occorre tener conto di quanto segue.

Nella fase, prettamente amministrativa, della mediazione, il contribuente e l'Ufficio – attraverso un meditato confronto delle reciproche posizioni - possono giungere a rideterminare la pretesa tributaria, fermo il rispetto dei criteri e limiti posti dalla norma.

A tal fine, il contribuente ha la facoltà di conferire una procura speciale[46], relativamente alla rappresentanza nella fase di mediazione e alla stipula dell'eventuale accordo finale raggiunto.

Nel caso in cui il contribuente si avvalga dell'assistenza tecnica di un difensore, il potere di concludere la mediazione può essere previsto nell'ambito della procura alle liti rilasciata dal contribuente o in un atto separato (v. schema allegato).

È infatti ammesso, ai soli fini della mediazione, anche il conferimento di una procura speciale ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600[47], che disciplina la rappresentanza e l'assistenza dei contribuenti presso gli uffici finanziari.

Resta ovviamente fermo il potere del contribuente di sottoscrivere personalmente l'accordo di mediazione.

---

[46] Ai sensi dell'articolo 1392 c.c., la procura "*non ha effetto se non è conferita con le forme prescritte per il contratto che il rappresentante deve concludere*". Non è quindi ammessa una procura orale alla mediazione. Inoltre, ai sensi dell'articolo 1396 c.c., "*Le modificazioni e la revoca della procura devono essere portate a conoscenza dei terzi con mezzi idonei. In mancanza, esse non sono opponibili ai terzi, se non si prova che questi le conoscevano al momento della conclusione del contratto.*
"*Le altre cause di estinzione del potere di rappresentanza conferito dall'interessato non sono opponibili ai terzi che le hanno senza colpa ignorate*".

[47] Nell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, il predetto articolo 63 del DPR n. 600 del 1973 reca, infatti, una disposizione di carattere generale, in quanto, "pur dettando norme con espresso riferimento alla materia dei tributi erariali diretti", risulta "però, autorevolmente ravvisato suscettibile di applicazione in tutti gli altri settori del diritto tributario nei quali non risulti data una diversa, specifica disciplina - e tra questi non vi è quello concernente l'imposta di registro" (Cass. 10 dicembre 1993, n. 12154).

## 7. IL PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

Per effetto del rinvio disposto dal comma 8 dell'articolo 17-*bis*, devono, infatti, ritenersi applicabili alla mediazione le disposizioni dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, disciplinanti il perfezionamento della conciliazione giudiziale [48].

In particolare, l'accordo di mediazione costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto ovvero - in caso di omesso versamento alle scadenze – per l'iscrizione a ruolo, in applicazione del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992 [49].

Il pagamento va effettuato, anche tramite compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, mediante modello F24, utilizzando appositi codici tributo, istituiti con distinta risoluzione.

Il pagamento delle somme dovute può essere effettuato anche mediante scomputo di quanto eventualmente già versato dal contribuente in esecuzione dell'atto impugnato.

Nell'atto di mediazione, dalle somme dovute vanno scomputate quelle eventualmente già pagate in esecuzione dell'atto impugnato.

Nel caso di accordo avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di un rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo.

---

[48] Al riguardo, si ricorda che, ai sensi del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la conciliazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata entro venti giorni dalla data dell'udienza in cui è stato raggiunto l'accordo tra le parti ed è stato redatto il processo verbale. In caso di conciliazione c.d. "fuori udienza", i 20 giorni decorrono dalla data di comunicazione del decreto del Presidente della Commissione tributaria che ha dichiarato l'estinzione del giudizio.

[49] Si ricorda che ai sensi del citato articolo 48, comma 3, "*Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto* …".

### *7.1 Le modalità di versamento delle somme dovute*

In applicazione dell'articolo 48, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il versamento delle somme dovute a seguito dell'accordo di mediazione può avvenire "*in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 50.000 euro*".

Di fatto, trattandosi di potenziali controversie di valore non superiore a ventimila euro, non sono ammesse più di otto rate. Si precisa che l'importo rilevante ai fini della rateizzazione è quello riferito a ciascun atto oggetto di mediazione e non quello (anche superiore a 50.000 euro) complessivamente dovuto in base a un accordo che abbia ad oggetto una pluralità di atti, ciascuno di valore non superiore a ventimila euro, eventualmente impugnati con un unico reclamo.

A seguito del mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, è applicabile quanto previsto dal comma 3-*bis* dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, secondo cui "*In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo*".

Pertanto, il mancato pagamento determina la decadenza dal beneficio della rateazione, con iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo e di una sanzione pari al sessanta per cento delle somme ancora dovute.

Anche in caso di avviso di accertamento c.d. "esecutivo", adottato ai sensi dell'articolo 29 del DL n. 78 del 2010, le rate successive alla prima, dovute e non versate, sono riscosse mediante iscrizione a ruolo.

Qualora le somme versate siano lievemente inferiori a quelle dovute per un errore del contribuente[50] che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente sanato l'errore, l'Ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell'intento deflativo dell'istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell'atto amministrativo.

Le stesse valutazioni possono essere effettuate nel caso di lieve ritardo nel versamento da parte del contribuente o di altre minime irregolarità.

### *7.2 Gli effetti del perfezionamento della mediazione*

A seguito del perfezionamento della mediazione, la pretesa tributaria viene definitivamente rideterminata nella misura fissata dall'accordo di mediazione e il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, si intende definito e non ulteriormente contestabile.

In altri termini, con il versamento di tutte le somme dovute, la pretesa tributaria risulta integralmente soddisfatta.

Nelle ipotesi di versamento rateale, l'atto originariamente impugnato perde efficacia a seguito del pagamento della prima rata. A fronte del mancato pagamento di una delle rate successive, l'Ufficio procede alla riscossione delle somme dovute, sulla base del titolo esecutivo rappresentato dall'accordo di mediazione.

In considerazione della definitività del rapporto tributario, intervenuta per effetto del perfezionamento della mediazione, la cartella di pagamento, emessa in caso di mancato versamento di una delle rate successive alla prima, può essere impugnata solo per vizi propri.

[50] Sulla scusabilità dell'errore cfr. la circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011, punto 14.

A seguito del perfezionamento, la mediazione non è impugnabile in quanto viene meno l'interesse ad agire in giudizio: l'eventuale ricorso sarebbe inammissibile.

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 in giudizio ai sensi dell'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (cfr. successivo punto 10.1);
- desistere dal contenzioso; in tal caso, decorso il termine di cui all'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'atto oggetto di istanza diviene definitivo e l'Ufficio procede alla conseguente riscossione.

## 8. IL DINIEGO ALL'ISTANZA

Nel termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio porta il provvedimento di diniego a conoscenza del contribuente.

Il diniego deve essere opposto in assenza dei presupposti per procedere all'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione.

Alla sottoscrizione del diniego si provvede secondo le stesse modalità di cui al punto 6.4.

Nel diniego vanno esposte in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria, avendo presente che il contenuto del provvedimento di diniego, in caso di successiva costituzione in giudizio da parte del contribuente, varrà come atto di controdeduzioni.

Vanno altresì descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione, sia al fine di chiedere la condanna del contribuente al pagamento delle somme di cui al comma 10 dell'articolo 17-*bis*, sia allo scopo di illustrare al

giudice i motivi in base ai quali si è ritenuto di disattendere l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente.

Anche il diniego non è impugnabile, essendo tutelato il contribuente dalla facoltà di costituirsi in giudizio mediante il deposito del ricorso. Nel giudizio eventualmente instaurato dal contribuente, avente ad oggetto l'atto rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, verrà altresì esaminato il corretto espletamento del procedimento di mediazione, anche ai fini della liquidazione delle spese ai sensi del comma 10 dello stesso articolo 17-*bis*.

## 9. LA NOTIFICA DEGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE

Gli atti emessi in esito al procedimento amministrativo di mediazione, che – come si è detto – non sono impugnabili, possono essere portati a conoscenza del contribuente nella forma della notificazione prevista per gli atti tributari di cui all'articolo 60 del DPR n. 600 del 1973 oppure – come è preferibile – utilizzando la posta elettronica certificata (PEC), che ne assicura la conoscenza certa e in tempo reale.

Invero, la notifica tramite PEC degli atti amministrativi è prevista in via generale dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (c.d. Codice dell'Amministrazione digitale, di seguito CAD).

Più precisamente, le notifiche relative anche al procedimento di mediazione possono essere effettuate tramite PEC in virtù del combinato disposto degli articoli 6 e 48 del CAD.

La "*trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1* (ossia tramite PEC, n.d.r.), *equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta*" (articolo 48, comma 2, del CAD).

In base all'articolo 6, comma 1, del CAD, "*Per le comunicazioni di cui all'articolo 48, comma 1, con i soggetti che hanno preventivamente dichiarato il proprio indirizzo ai sensi della vigente normativa tecnica, le pubbliche amministrazioni utilizzano la posta elettronica certificata. La dichiarazione dell'indirizzo vincola solo il dichiarante e rappresenta espressa accettazione dell'invio, tramite posta elettronica certificata, da parte delle pubbliche amministrazioni, degli atti e dei provvedimenti che lo riguardano*".

Si ricorda che dal 6 luglio 2011[51] nel ricorso alla Commissione tributaria provinciale deve essere obbligatoriamente dichiarato l'indirizzo di PEC, ai sensi degli articoli 16, comma 1-*bis*[52], e 18, comma 2, lettera b)[53], del D.Lgs. n. 546 del 1992. Qualora tale obbligo non sia osservato da parte del difensore è prevista la sanzione della maggiorazione del contributo unificato della metà[54].

In attesa dell'emanazione del regolamento previsto dall'articolo 39, comma 8, lettera d), del DL n. 98 del 2011[55], gli atti del processo tributario, ivi compreso il ricorso e l'istanza di mediazione (che del ricorso assolve le funzioni), non possono essere ancora notificati tramite PEC. Ne è conferma la previsione dell'articolo 16, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68 ("*Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'articolo 27 della L. 16 gennaio 2003, n. 3*"), secondo cui "*Le disposizioni di cui al presente regolamento non si applicano all'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo civile, nel*

---

[51] Data di entrata in vigore del DL n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111 del 2011.

[52] Inserito dall'articolo 39, comma 8, lett. a), n. 2), del predetto DL n. 98 del 2011.

[53] Come modificata dall'art. 2, comma 35-*quater*, lett. a), decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138,convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

[54] Ai sensi dell'articolo 13, comma 3-*bis*, del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese giustizia, di cui al DPR n. 115 del 2002, comma inserito dall'articolo 37, comma 6, lettera q), del D.L. n. 98 del 2011, e modificato dall'articolo 2, comma 35-*bis*, lettera b), del D.L. n. 138 del 2011.

[55] Secondo cui "*con regolamento ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, emanato entro centocinquanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il DIgitPA e il Garante per la protezione dei dati personali, sono introdotte disposizioni per il più generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, in attuazione dei principi previsti dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni*".

*processo penale, nel processo amministrativo, nel processo tributario e nel processo dinanzi alle sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, per i quali restano ferme le specifiche disposizioni normative*".[56]

Tale divieto non riguarda, ad evidenza, la notifica da parte dell'Ufficio mediante PEC degli atti inerenti al procedimento di mediazione, che attengono ad una fase amministrativa antecedente al processo tributario.

Per esigenza di speditezza e celerità del procedimento amministrativo di mediazione, il provvedimento di accoglimento o il diniego dell'istanza potrà essere più sollecitamente portato a conoscenza del contribuente avvalendosi dei recapiti di posta elettronica ordinaria o *fax* indicati dall'istante.

## 10. L'INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO

### *10.1 La costituzione in giudizio del contribuente*

Il comma 9 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che "*Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale*".

---

[56] Vd. articolo 48, commi 1 e 2, del CAD, che, come appena ricordato, non si applica al processo tributario. I primi due commi dell'articolo 48 del CAD recitano: "*1. La trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la posta elettronica certificata ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, o mediante altre soluzioni tecnologiche individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentito DigitPA.*
*2. La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta*".

Come già anticipato[57], il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, contemplato dall'articolo 22 del D.Lgs. n. 546 del 1992, inizia a decorrere dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, qualora non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;

- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;[58]

- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Con riferimento alla prima delle tre ipotesi sopra elencate, si ribadisce che il termine dei novanta giorni utili per la trattazione dell'istanza (cui non è applicabile – come evidenziato al punto 2.9 – la sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre, di cui alla legge n. 742 del 1969 riguardante i termini delle attività processuali) decorre dalla data di ricevimento dell'istanza stessa da parte dell'Ufficio.

Il deposito del ricorso presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale (con cui il contribuente si costituisce in giudizio, non avendo ottenuto un provvedimento di accoglimento né avendo concluso la mediazione nei novanta giorni), a sua volta, deve avvenire entro il termine perentorio di trenta giorni stabilito dall'articolo 22, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, cui si applica la richiamata sospensione feriale trattandosi di termine relativo a un atto processuale, qual è l'atto di costituzione in giudizio.

---

[57] Punto 4.2.

[58] Ai fini della tempestiva costituzione in giudizio occorre fare riferimento alla data di compimento dei novanta giorni in tutti i casi in cui alla predetta data, per qualsiasi motivo, la risposta dell'Ufficio non sia pervenuta a conoscenza del contribuente, ancorché sottoscritta, in ipotesi, entro i predetti novanta giorni.

A titolo di esempio, si pensi a un'istanza di mediazione spedita dal contribuente con raccomandata a/r del 5 giugno 2012 e ricevuta dall'Ufficio in data 7 giugno 2012.

In tal caso, il termine di novanta giorni per la trattazione dell'istanza decorre dal 7 giugno 2012 e, stante l'inapplicabilità della sospensione feriale, viene a scadenza il 5 settembre 2012.

Di contro, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del contribuente/ricorrente decorre dal 16 settembre 2012, proprio in virtù della operatività della sospensione feriale con riferimento ai termini che regolano gli adempimenti di natura processuale.

In definitiva, qualora il termine di novanta giorni previsto dal comma 9 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 venga a cadere nel periodo tra il 1° agosto e il 15 settembre, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre a partire dal 16 settembre.

Parimenti, nel caso che il diniego o l'accoglimento parziale dell'istanza siano portati a conoscenza del contribuente nel periodo di sospensione feriale, il predetto termine decorre dal 16 settembre.

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.

Se l'atto depositato presso la segreteria del Giudice non è conforme a quello consegnato o spedito all'Ufficio con l'istanza di mediazione, il ricorso è inammissibile.

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. n. 546 del 1992.

La costituzione in giudizio del contribuente realizza il presupposto per il versamento del contributo unificato. Come precisato al punto 2.5, la circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 1/DF del 21 settembre 2011 ha chiarito che "*per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, disciplinate dall'art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 39, comma 9, del decreto legge n. 98/2011, nel quale l'ammissibilità del ricorso è condizionata all'obbligo di presentazione del reclamo con o senza proposta di mediazione, il soggetto obbligato è colui che propone il reclamo*". Nel medesimo documento viene precisato che "*Resta inteso che l'obbligo di pagamento del contributo insorge al momento del deposito del reclamo nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale*".

### *10.1.1 La costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione di atti emessi dall'Agente della riscossione*

Al punto 1.2 sono state inquadrate le ipotesi riferibili alle controversie aventi ad oggetto atti emessi dall'Agente della riscossione, quali le cartelle di pagamento.

In particolare, è stato evidenziato che il contribuente, se solleva eccezioni concernenti sia l'attività svolta dall'Agenzia delle entrate sia quella dell'Agente della riscossione, notificando il ricorso ad entrambi, è tenuto comunque a presentare l'istanza prevista dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Anche in tal caso il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre, ai sensi del comma 9 dell'articolo 17-*bis* in esame, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza ovvero dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Si ritiene, infatti, che la formulazione e la *ratio* della norma non consentano di sdoppiare gli adempimenti processuali inerenti ad un'unica controversia.

In caso contrario, si verificherebbe l'inammissibile conseguenza di una costituzione in giudizio circoscritta alla parte del ricorso riguardante l'Agente della riscossione, effettuata entro trenta giorni dalla proposizione dell'istanza, vale a dire quando il termine di novanta giorni per l'esame dell'istanza stessa, limitatamente all'attività dell'Agenzia, è ancora pendente.

Peraltro, siffatta conseguenza sarebbe ulteriormente inammissibile con riguardo alle controversie in cui il contribuente impugni, oltre alla cartella di pagamento, anche l'avviso di accertamento, assumendo che quest'ultimo non gli sia stato notificato ovvero sollevi vizi inerenti sia al ruolo sia alla cartella.

In tali fattispecie, la eventuale conclusione positiva del procedimento di mediazione con l'Agenzia delle entrate farebbe venir meno l'intera controversia e, dunque, l'interesse del contribuente alla costituzione in giudizio.

Una rinuncia successiva al procedimento giurisdizionale ormai già avviato risulterebbe, oltretutto, ben più onerosa e, come tale, contraria ai principi di economia amministrativa e processuale, nonché alla funzione dell'istituto deflativo in questione.

### *10.1.2 La costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione cumulativa*

Al punto 1.3 si è chiarito che, a fronte dell'impugnazione cumulativa proposta avverso una pluralità di atti, il valore della lite va individuato con riferimento a ciascun atto impugnato con il medesimo ricorso. Ne deriva che, per gli atti di valore non superiore a ventimila euro, il contribuente è tenuto ad osservare il procedimento di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Anche nelle ipotesi di cui si tratta, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio (tramite deposito dell'unico ricorso che impugna la pluralità di atti) decorre, ai sensi del comma 9 dell'articolo 17-*bis* in esame, dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza ovvero dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

#### *10.1.3 La costituzione in giudizio del contribuente in caso di mancato pagamento delle somme dovute a seguito della mediazione*

Al punto 7.2 si è chiarito che, in assenza di versamento integrale delle somme dovute ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario continua a produrre effetti, con la conseguenza che il contribuente può decidere se incardinare il giudizio, depositando il ricorso presso l'Organo giurisdizionale.

In tale situazione, tenuto conto dell'impianto sistematico della normativa in esame, si ritiene che il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorra dal giorno successivo al compimento dei novanta giorni previsti dal comma 9 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

### ***10.2 La costituzione in giudizio dell'Ufficio***

Verificata la costituzione in giudizio del contribuente, l'Ufficio procede a sua volta a costituirsi in giudizio, richiamando il contenuto dell'atto di diniego.

Analogamente a quanto illustrato ai precedenti punti in merito al deposito del ricorso da parte del contribuente, il termine di sessanta giorni previsto dall'articolo 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio del resistente decorre, a seconda dei casi, dal giorno successivo alla scadenza di

novanta giorni dal ricevimento dell'istanza oppure dal giorno successivo alla data di notificazione del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei novanta giorni.

Trattandosi di adempimento processuale, anche il termine (ordinatorio e non perentorio) per la costituzione in giudizio del resistente è soggetto alla sospensione feriale contemplata dalla legge n. 742 del 1969. Pertanto, se il termine di novanta giorni previsto dal comma 9 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 scade nel periodo tra il 1° agosto e il 15 settembre, il termine di sessanta giorni per la costituzione in giudizio dell'Ufficio decorre dal 16 settembre.

A fronte dell'eventuale mancato svolgimento preventivo della fase amministrativa della mediazione, l'inammissibilità del ricorso, ancorché "*rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio*"(articolo 17-*bis*, comma 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992), sarà sempre eccepita dall'Ufficio nelle proprie controdeduzioni e coltivata in ogni grado di giudizio.

### *10.3 Lo svolgimento successivo della controversia e la disciplina delle spese di giudizio*

Successivamente alla costituzione in giudizio delle parti, la Commissione tributaria provinciale procede all'esame della controversia secondo le disposizioni del decreto legislativo n. 546 del 1992, tenendo conto, ovviamente, del procedimento di mediazione e delle vicende che l'hanno caratterizzato.

A mero titolo esemplificativo, per le controversie rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, il Presidente della Commissione tributaria, nell'effettuare l'esame preliminare del ricorso di cui all'articolo 27 del medesimo D.Lgs. n. 546, ovviamente terrà conto, ai fini della tempestività del ricorso stesso, della data di notifica dell'istanza.

Come già sottolineato in premessa, nelle controversie in esame "*è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48*" (articolo 17-*bis*, comma 1).

La speciale disciplina della condanna della parte soccombente alle spese del giudizio e della mediazione, di cui al comma 10 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, costituisce, infine, un efficace deterrente a sottovalutare la funzione deflativa del contenzioso assolta dal procedimento di mediazione.

La disposizione da ultimo citata 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 disciplinato dal presente articolo. 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni dipendenti.

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

*Allegato alla circolare del 19 marzo 2012, n. 9/E*

**COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI …**

**RICORSO CON ISTANZA**

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

proposto dal Sig. _____

(*riportare dati identificativi, domicilio fiscale, C.F., PEC, difensore eventualmente nominato con relativi C.F. e PEC, domicilio eletto, ecc.*)

***contro***

Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di _____, con sede in _____, in persona del Direttore *pro tempore*,

***in relazione***

a … (*avviso di accertamento, iscrizione a ruolo, diniego di rimborso, ecc.*) n. _____ notificato in data __/__/___, emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale/Regionale di _____

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

**FATTO**

_____

_____

**MOTIVI**

_____

_____

Per tutti questi motivi,

**CHIEDE**

a codesta Commissione tributaria provinciale, di voler _____

Si dichiara che il valore della presente lite, ai fini del contributo

**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 _____.

Luogo e data

È autentica

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

_____