



## Ricorso in Commissione Tributaria, atti impugnabili, reclamo-mediazione

**Autore :** Edizioni Simone

**Data:** 14/08/2015

*Cause tributarie contro l'Agenzia delle Entrate o Equitalia, gratuito patrocinio, reclamo e mediazione, proposizione del ricorso e costituzione delle parti.*

Con il termine «**ricorso**» in genere si indica qualunque istanza scritta tendente ad ottenere un provvedimento dall'autorità cui esso è rivolto. Qualora un **contribuente** ritenga illegittimo o comunque lesivo dei propri diritti un atto impositivo (**avviso di accertamento, avviso di liquidazione, ruolo e cartella esattoriale, avviso di mora** etc.) può resistere alla pretesa erariale mediante un mezzo esclusivo che il legislatore ha opportunamente predisposto: il **ricorso**, da presentarsi alla **Commissione tributaria provinciale**, salva la continuazione del giudizio nei gradi successivi.

Il ricorso alla Commissione tributaria **deve contenere** l'indicazione:

— della *Commissione tributaria cui è diretto*;



- del *ricorrente e del suo legale rappresentante*, della relativa *residenza o sede legale* o del *domicilio* eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del *codice fiscale* e dell'*indirizzo di posta elettronica certificata*;
- dell'ufficio del *Ministero dell'economia e delle finanze* o dell'*ente locale* o dell'agente della riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
- dell'*atto impugnato* e dell'*oggetto della domanda*;
- dei *motivi*.

Il ricorso è **inammissibile** se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni sopraelencate, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata o non è sottoscritto dal difensore del ricorrente.

In particolare il contribuente non potrà integrare successivamente tali motivi a meno che non sussistono le condizioni previste dal 2° comma dell'art. 24 (deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione).

Il ricorso può essere presentato avverso (art. 19 D.Lgs. 546/92):

- l'**avviso di accertamento** del tributo;
- l'avviso di **liquidazione** del tributo;
- il **provvedimento che irroga le sanzioni**;
- il **ruolo**;
- la **cartella di pagamento**;
- l'avviso di **mora**;
- l'**iscrizione di ipoteca** sugli immobili;



- il **fermo** di beni mobili registrati;
- gli atti relativi alle **operazioni catastali** indicati nell'art. 2, co. 2;
- il rifiuto espresso o tacito della **restituzione di tributi**, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- il diniego o la revoca di **agevolazioni** o il rigetto di domande di **definizione agevolata** di rapporti tributari;
- ogni altro atto per il quale la legge ne prevede l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie.

## **Giurisprudenza**

Con la sentenza n. 7344 dell'11-5-2012 la Corte di Cassazione ha stabilito che «è impugnabile davanti al giudice tributario qualsiasi atto formato dall'amministrazione finanziaria volto a rendere nota una pretesa compiuta e definitiva, deducendo un rapporto giuridico d'imposta nei confronti del contribuente».

Di contro, con ordinanza del 13-1-2014, n. 458 è stato stabilito che «*il processo tributario è strutturato secondo regole proprie di quello impugnatorio di provvedimenti autoritativi e, in particolare, di quelli enumerati all'art. 19 del D.Lgs. 546/92. Pertanto l'oggetto del giudizio, da promuovere nei confronti del soggetto che ha emanato l'atto, è circoscritto alla sequenza procedimentale propria del provvedimento impugnato, con rigida preclusione di qualsiasi contestazione coinvolgente fasi precedenti*».

## **IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA**

### **Ricorso**



Altra causa di **inammissibilità** del ricorso è stata provvisoriamente introdotta dall'art. 17bis del D.Lgs. 546/92, **limitatamente alle controversie per atti dell'Agenzia delle Entrate di valore non superiore a ventimila euro**. Tale articolo recita infatti che: «*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*».

L'inammissibilità, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, era collegata alla *mancata presentazione del reclamo all'amministrazione* volto a provocare il riesame dell'atto contestato e, se del caso, la mediazione della causa.

Le gravi conseguenze per il contribuente derivanti dalla mancata presentazione del reclamo hanno indotto il legislatore ad un repentino ripensamento. L'art. 1, co. 611, della L. 27-12-2013, n. 147, ha infatti mitigato l'originario rigore della norma collegando all'omessa presentazione del reclamo la semplice **improcedibilità** del ricorso giudiziale. In tal modo, qualora l'Ufficio eccepisca l'improcedibilità e il presidente la rilevi, il vizio non pregiudica definitivamente le ragioni del contribuente, determinando esclusivamente il rinvio dell'udienza di trattazione per l'esperimento del tentativo di mediazione. La nuova disposizione stabilisce, infatti, che *solo decorsi 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'ufficio decorrono i termini per la presentazione del ricorso* e, pertanto, in caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni, l'Agenzia delle entrate può eccepire l'improcedibilità e rinviare la trattazione per consentire la mediazione.

Il reclamo assume così la duplice natura di strumento deflativo del contenzioso e di condizione di procedibilità del ricorso: invero, il contribuente, nell'ipotesi di mancato accoglimento del reclamo e, comunque, in tutti i casi in cui intenda proseguire la lite, è tenuto a costituirsi in giudizio presso la Commissione provinciale competente depositando il reclamo medesimo e il proprio fascicolo in segreteria con le stesse modalità previste per il ricorso.

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

Come detto, sono ammesse al **reclamo** le *controversie di valore non superiore a ventimila euro*. Tale valore è determinato ai sensi dell'art. 12, co. 5 e pertanto va calcolato facendo riferimento al valore del tributo al netto degli interessi e delle sanzioni irrogate. In caso di provvedimento di irrogazione di sanzioni il valore della lite è dato dall'importo delle sanzioni irrogate.

Il reclamo deve essere presentato alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate che ha emanato l'atto.

Al procedimento del reclamo si applicano le disposizioni di cui all'art. 18 del D.Lgs. 546/92 in quanto compatibili.

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);
- 3) l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;
- 4) i motivi.

Con l'istanza proposta ai sensi dell'articolo 17bis 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 motivata proposta di **mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Decorsi *90 giorni* senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. Per cui dopo tale termine, decorre il successivo termine di *30 giorni* per la costituzione in giudizio.

### ***Sospensione della riscossione***

La presentazione dell'istanza produce la **sospensione dell'atto impugnato**.

Quindi l'Ufficio durante il procedimento di mediazione:

- non dispone l'affidamento del carico all'agente della riscossione;
- sospende la riscossione se l'atto impugnato è un ruolo;
- non procede all'iscrizione a ruolo negli altri casi.

Ove le motivazioni dell'istanza giustificano 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 17bis 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.

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

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 17bis:

- 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.



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.

Ciò comporta, tra l'altro, che, in conformità a quanto previsto dal comma 6 nell'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 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.

Il legislatore ha introdotto una disposizione particolare per disincentivare entrambi i soggetti interessati (contribuenti ed Agenzia) dal procedere a coltivare un contenzioso pretestuoso: il comma 10 prevede, infatti, che in caso di soccombenza nel giudizio, in aggiunta alle spese di lite, il perdente debba versare una somma pari al 50% delle spese di giudizio, a titolo di rimborso delle spese inerenti il procedimento di mediazione non concluse.





Va, infine, ricordato che per le controversi in argomento non sarà ammessa la conciliazione giudiziale (v. *infra* par. 13).

## **Proposizione del ricorso**

Secondo l'art. 20 del D.Lgs. 546/92, il ricorso è proposto mediante notifica, a norma degli artt. 137 ss. del c.p.c., consegna (dietro rilascio di ricevuta) o mediante spedizione a mezzo posta (in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento) alla parte nei cui confronti è diretto, *entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato*.

La costituzione in giudizio del ricorrente avviene mediante il *deposito, entro i successivi trenta giorni dalla proposizione del ricorso*, nella segreteria della Commissione adita, dell'originale del ricorso notificato alla controparte.

Il deposito del ricorso nel termine di trenta giorni è previsto a pena di inammissibilità.

Qualora il ricorso depositato non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti è proposto, il gravame potrà essere dichiarato inammissibile in ogni stato e grado del giudizio.

## **Costituzione delle parti**

Il **ricorrente** deve, *entro trenta giorni* dalla proposizione del ricorso, depositare nella segreteria della commissione tributaria adita, l'originale del ricorso notificato. Deve, inoltre, all'atto della costituzione in giudizio, depositare la nota di iscrizione a ruolo contenente l'indicazione delle parti, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.

L'Ufficio del Ministero dell'economia e delle finanze, l'ente locale o l'agente della riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso hanno *sessanta giorni di tempo* per costituirsi in giudizio.



Per «*giorni liberi*» si intendono quei giorni nel cui computo non vengono considerati né il giorno dell'udienza né il giorno utile per la presentazione.

L'articolo 23 del D.Lgs. 546/92 prevede che la parte resistente prenda posizione mediante controdeduzioni sui motivi dedotti dal ricorrente, indicazione delle prove di cui intenda avvalersi, proposizione delle eccezioni processuali e di merito richiedendo, se del caso, la chiamata di terzi in causa.

Mentre la mancata costituzione in giudizio del ricorrente rende inammissibile il ricorso, la costituzione della parte resistente non è essenziale: in tal caso, tuttavia, la stessa non riceverà l'avviso di fissazione dell'udienza, la notifica dell'istanza di pubblica udienza e la comunicazione del dispositivo della sentenza.

## Compiti della Commissione

Una volta pervenuto il **ricorso** proposto dal contribuente, la segreteria della Commissione **iscriverà** il gravame nel registro generale e provvederà alla **formazione del fascicolo d'ufficio del processo**.

Il presidente della sezione, scaduti i termini per la costituzione in giudizio delle parti, *esaminerà preliminarmente* il ricorso o ne dichiarerà l'inammissibilità, nei casi espressamente previsti, se manifesta (art. 27 D.Lgs. 546/92). In qualunque momento lo stesso presidente disporrà con decreto la *riunione dei ricorsi* assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi (art. 29 D.Lgs. 546/92).

Inoltre, al presidente, ove sussistono i presupposti, viene concesso il potere di sospendere, interrompere o estinguere il processo.

L'estinzione della controversia in questa prima fase è solo eventuale: infatti tali provvedimenti avranno forma di decreto e avverso di essi sarà possibile proporre reclamo innanzi alla Commissione.

Quest'ultima deciderà in Camera di Consiglio emettendo *sentenza*, se dichiarerà l'inammissibilità del reclamo o l'estinzione del processo, od *ordinanza* non impugnabile qualora disporrà l'esecuzione del processo, indicando le modalità per la prosecuzione dello stesso.



**PROSEGUE IN "[RICORO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA: PROCEDIMENTO](#)"**



Il presente articolo è stato tratto dal volume edito da Edizioni Simone  
**MANUALE DI DIRITTO TRIBUTARIO**  
*di Gianni de Luca, 2015, Ed. XXIX*

**SE VUOI LEGGERE TUTTO IL TESTO  
ACQUISTA IL VOLUME CLICCANDO QUI**

**Note:**

*Autore immagine: 123rf com*