

Studio n. 72-2013/T

## Mediazione tributaria ed imposta principale “postuma”

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî l'8 febbraio 2013

\*\*\*

**Sommario:** 1. Premessa; 2. Il profilo funzionale/procedurale; 3. Il profilo soggettivo; 4. Il profilo oggettivo; 5. Ricorso alla mediazione tributaria in tema di imposta principale “postuma”; 6. Fac-simile di reclamo/mediazione riportata in allegato alla Circolare n. 9 E del 19 marzo 2012.

\*\*\*

### 1. Premessa

Nell'ambito degli strumenti deflativi del contenzioso tributario, accanto agli istituti dell'autotutela, del concordato e della conciliazione, per effetto di quanto disposto dall'art. 39 comma 9 D.L. 6 luglio 2011 n. 98, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011 n. 11 <sup>(1)</sup>, figura da qualche tempo anche quello del “reclamo-mediazione” (d'ora in avanti “mediazione tributaria” o solo “mediazione”), **con riferimento agli atti notificati a partire dal 1° aprile 2012** <sup>(2)</sup>. L'istituto - come rilevato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 - si pone in una prospettiva del tutto diversa da quella afferente la mediazione prevista dal d.lgs. 4 marzo 2010 n. 28 finalizzata alla “conciliazione di una controversia civile e commerciale vertente su diritti disponibili” (come recita l'art. 2 del detto ultimo decreto n. 28) e attiene ad un ambito (appunto quello tributario) ove vige il principio della indisponibilità dei diritti, come ricorda l'Amministrazione stessa nella precitata circolare. <sup>(3)</sup>

Di guisa che - ai sensi dell'art. 17-*bis* comma 1 del d.lgs. n. 546/1992 - “**per le controversie di valore non superiore a ventimila euro**, relativi ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso **è tenuto** preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti...”.

Scopo specifico delle presenti note è verificare l'applicabilità del nuovo istituto deflativo anche all'ipotesi (di peculiare rilevanza notarile) dell'assolvimento dell'imposta principale ‘postuma’ (magari ritenuta non dovuta dal notaio rogante) e della sua possibile idoneità (o meno) a fungere da ‘esimente’ quanto all'applicazione degli interessi di mora e della sanzione, di cui all'art. 3-*ter* del d.lgs. n. 463 del 18 dicembre 1997. <sup>(4)</sup>.

Ineludibili esigenze sistematiche impongono peraltro una preliminare disamina - sia pure funzionale alla problematica *'de qua'* - dei profili fondamentali della disciplina legale del cennato istituto, e segnatamente di quello funzionale/procedurale, di quello oggettivo e di quello soggettivo.

## **2. Il profilo funzionale/procedurale**

Si è già rilevato nel paragrafo che precede come lo strumento al vaglio s'inscrive in una politica legislativa di 'deflazione' del processo tributario o, *rectius*, di semplificazione delle forme procedurali dello stesso. Il che si evince già nelle espresse intenzioni del legislatore, in quanto, come si legge nella relazione al disegno di legge di conversione del d.l. n. 98/2011, esso *"introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle Entrate."*

Del resto che detto strumento presenti inconfutabili segnali di collegamento con il processo tributario lo si evince non solo dalla collocazione topografica della novella recata dal d.l. n. 98/2011 (inserita nell'ambito delle 'Disposizioni sul processo tributario' contenute nel d.lgs. n. 546/1992), quanto dalla tipicità degli effetti sostanziali e processuali della presentazione dell'istanza di mediazione.

I primi (quelli sostanziali), infatti, sono costituiti dalla interruzione del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto e dal verificarsi di una condizione di ammissibilità stessa del (formale) ricorso: recita infatti il comma 2 del cit. art. 17-bis che *"La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio"*;

i secondi (gli effetti processuali) sono ben delineati dal contesto delle disposizioni rinvenibili nel comma 9 del predetto art. 17-bis, per il quale, dopo il decorso di novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione o comunque anche prima sia in caso di accoglimento solo parziale sia in caso di diniego espresso, 'il reclamo produce gli effetti del ricorso'<sup>(5)</sup>. Sicché, e più esplicitamente ancora, nei casi sopra detti, la notifica del reclamo/istanza (da parte dell'interessato alla Direzione provinciale o regionale competente - come si preciserà meglio nel prosieguo) vale quale "chiamata in giudizio" (assolvendo alla medesima funzione che nell'ordinario processo tributario assolve il formale 'ricorso'). Segnatamente il termine dei trenta giorni (entro il quale - ex art. 22 del d.lgs. n. 546/92 - deve di regola verificarsi la "costituzione in giudizio" del reclamante/istante) decorrerà a partire dal giorno successivo a quello del compimento dei novanta giorni (nella prima ipotesi) o a quello di

accoglimento parziale o di diniego (comunicati anche prima dei novanta giorni, nelle altre due ipotesi).

Al contempo però il profilo funzionale dello strumento al vaglio si lascia apprezzare anche per differenza rispetto all'ordinario processo articolato in ambito contenzioso, in quanto - come recita il comma 7 del cit. art. 17-bis - *"Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa."* e a sua volta analogamente l'Amministrazione finanziaria, qualora non ritenga in tutto o in parte di accogliere il reclamo o la proposta di mediazione dell'istante, può formulare d'ufficio una propria proposta di mediazione (ex comma 8) *"avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa"*.

In ogni caso appare chiaro che il ricorso a questo strumento deflativo - pur configurandosi come 'obbligatorio' qualora ricorrano le condizioni di legge per l'ammissibilità dell'eventuale fase contenziosa successiva - non dovrebbe costituire - come rileva la stessa A.F. nella circolare n. 9/E del 2012 - "un più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente", e ciò in considerazione del fatto che:

- i) tale strumento è finalizzato proprio ad evitare gli oneri e il rischio di un formale giudizio;
- ii) la "chiamata in giudizio" - qualora non abbia esito positivo in tutto o in parte la fase preprocessuale/amministrativa - è già integrata, come rilevato innanzi, dalla mera proposizione dell'istanza di reclamo (ed eventuale proposta di mediazione) senza dover inoltrare il formale ricorso dell'ordinario processo tributario nelle forme canoniche. (ex artt. 20 e ss. del d.lgs. n. 546/92).

Sotto il profilo strettamente procedurale va rilevato che il reclamo (o istanza) va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto (anche in conformità di quanto dispone l'art. 10 del d.lgs. n. 546 circa la legittimazione ad agire della struttura *"che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto"*), anche se poi alla trattazione del reclamo provvederanno 'apposite strutture' diverse ed autonome rispetto a quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto reclamabile.

Alla presentazione del reclamo/istanza segue poi una fase amministrativa e pre-processuale di valutazione nel merito da parte dell'Amministrazione delle ragioni e dei motivi adottati dal contribuente a sostegno del reclamo (o della eventuale connessa proposta di mediazione): essa si può concludere con un accoglimento totale, parziale o con un diniego e, come si diceva innanzi, solo in caso di accoglimento parziale o di diniego ad essa segue quella strettamente contenziosa con la necessaria 'costituzione in giudizio' del reclamante/proponente.

### **3. Il profilo soggettivo**

La illustrata funzione pre-processuale del procedimento di reclamo/mediazione al vaglio non lo sottrae ai medesimi canoni formali che presidiano alla capacità di essere 'parte' e di proporre azione e svolgere qualsiasi attività processuale nell'ambito del vero e proprio processo tributario. Ciò significa che - seppure a dispetto del mancato e formale richiamo degli art. 10 e 11 del d.lgs. n. 546/92 che disciplinano detta capacità nell'ambito di detto ultimo processo - resta inteso che a proporre l'istanza di reclamo e la eventuale proposta di mediazione possono essere alternativamente:

a) il contribuente (anche a mezzo procuratore generale o speciale), e salvo quanto in appresso si preciserà circa la legittimazione del solo notaio rogante con riferimento all'imposta principale 'postuma';

b) il rappresentante legale in caso di incapacità del contribuente.

In ogni caso si profila come necessaria l'assistenza legale <sup>(6)</sup> del contribuente per le controversie di valore pari o superiore ad euro 2.582,28 (ove per valore della 'lite' deve intendersi l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto reclamato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste), e ciò in quanto tale necessità, stabilita per il formale processo tributario, è espressamente applicabile anche al procedimento 'de quo' in virtù di quanto dispone l'art. 12 del d.lgs. n. 546, richiamato dal comma 6 del più volte citato art. 17-bis.

E' evidente che neppure soffre eccezione in relazione al procedimento pre-processuale di cui qui si discute la regola che vede possibile ( e necessario) la sua articolazione da parte e nei confronti di più soggetti coobbligati nei confronti del Fisco, con i connessi effetti della solidarietà passiva. Primo fra questi è la possibilità di instaurare e svolgere il procedimento di mediazione (da parte dell'Amministrazione) con uno solo o alcuni dei soggetti coobbligati con effetti per tutti, e quindi ancorché alcuni di essi non abbiano concorso a presentare e coltivare l'istanza di reclamo/mediazione, e fatte salve le debite precisazioni che si svolgeranno di seguito nel § 5 con riferimento al procedimento di mediazione da instaurare tra l'Amministrazione finanziaria e il notaio con riferimento alla richiesta di pagamento dell'imposta principale 'postuma'.

### **4. Il profilo oggettivo**

E' l'ordinamento stesso (attraverso la lettura combinata del comma 1 art. 17-bis e art. 19 del d.lgs. n. 542/92) a definire l'ambito oggettivo del procedimento 'de quo' (ovviamente all'interno del perimetro segnato da controversie aventi valore sempre determinabile non superiore ad euro ventimila), e precisamente un ambito nel quale è possibile individuare i seguenti atti reclamabili:

- 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) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- f) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- g) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie, ivi compresi atti autonomamente impugnabili non notificati e adottati precedentemente all'atto reclamabile<sup>(7)</sup>.

L'elencazione che precede si giustifica in quanto tutti gli atti o i fatti giuridicamente rilevanti ivi indicati sono ascrivibili all'Agenzia delle Entrate; il che *ex adverso* esclude il ricorso al procedimento al vaglio laddove l'atto sia riconducibile ad un soggetto da essa diverso, come potrebbe essere la cartella di pagamento (riferibile all'attività dell'Agente della riscossione) o l'avviso di mora (o di intimazione).

Ma al contempo, proprio per la possibile attuale riconduzione dell'atto all'Agenzia delle Entrate e per effetto della integrazione in essa dell'Agenzia del Territorio disposta dall'art. 23-quater del d.l. 6 luglio 2012 n. 95 inserito dalla legge di conversione 7 agosto 2012 n. 15, a decorrere dal 1° dicembre 2012<sup>(8)</sup> risulta possibile accedere a tale procedimento qualora la controversia afferisca operazioni gestite da detta ultima Agenzia. Ci si riferisce qui non già semplicemente ad operazioni catastali (ad esempio per l'attribuzione delle rendite, operazioni ritenute con Circolare del Dipartimento delle Finanze n. 1 del 21 settembre 2011 di valore non determinabile<sup>(9)</sup>), bensì al tributo liquidato in relazione alla rendita attribuita e/o ai relativi accessori ovvero alle sanzioni irrogate con il medesimo atto<sup>(10)</sup>. Di guisa che, in difetto ad esempio della presentazione della dichiarazione di aggiornamento catastale dovuta dal contribuente (a norma del comma 8<sup>(11)</sup> art. 19 del d.l. 31 maggio 2010 convertito in legge n. 122/2010) e quindi della consequenziale attribuzione della rendita 'presunta' in esito all'aggiornamento fatto d'"ufficio" dalla (ex) Agenzia del Territorio, il contribuente potrebbe (*rectius*, dovrebbe) fare ricorso ora alla istanza di reclamo/mediazione se volesse contestare la debenza o la entità dei tributi speciali connessi con la procedura di attribuzione della rendita stessa o i relativi accessori o le sanzioni. Ma per quanto sopra detto (mancata riconducibilità dell'atto alla ex Agenzia del Territorio e ora delle Entrate), il contribuente non potrebbe valersi del medesimo percorso per

contestare i tributi dovuti al Comune in esito all'attribuzione della rendita presunta in tal modo effettuata.

#### **5. Ricorso alla mediazione tributaria in tema di imposta principale 'postuma'**

A questo punto pare opportuno verificare se la procedura di mediazione, illustrata nei paragrafi che precedono, possa trovare esplicitazione anche con riferimento all'avviso di liquidazione della maggiore imposta (rispetto a quella autoliquidata dal notaio e poi controllata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate con le forme di cui agli artt. 3-*bis* e 3-*ter* del d.lgs. 463/97<sup>(12)</sup>), laddove, come previsto dall'art. 42 del TUR approvato con D.P.R. n. 131/86, sia necessario provvedere a 'correggere errori od omissioni' in cui il notaio sia incorso nel procedimento di autoliquidazione. Non è nemmeno inopportuno peraltro fare memoria del fatto che il medesimo art. 42 qualifica suddetta imposta, integrativa di quella autoliquidata, come 'principale', anche se, in considerazione del tempo in cui essa viene richiesta dall'Ufficio e per distinguerla da quella autoliquidata dal notaio, è in uso la sua aggettivazione con l'espressione 'postuma'.

Ebbene, nessun elemento ostativo pare interporsi all'applicazione della procedura di cui all'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/92 anche a questa fase della vicenda impositiva, avendo ben chiaro che unico soggetto legittimato a proporre reclamo o istanza di mediazione (in riferimento alla particolare fase temporale corrente tra la notifica dell'avviso di liquidazione della maggiore imposta principale richiesta e la scadenza dei quindici giorni successivi entro i quali dovrebbe avvenire il relativo pagamento - eventualmente con l'assistenza di un difensore abilitato laddove la soglia di valore della 'lite' sia pari o superiore a quella indicata nel comma 5 dell'art. 12 d.lgs. n. 546/92 di cui innanzi si è detto sotto il § 3) può essere intuitivamente solo il notaio e non le parti dell'atto, in quanto solo il notaio che ha inoltrato il modello unico ed autoliquidato l'imposta principale è destinatario dell'atto reclamabile con la procedura in oggetto.

Sul punto appare però decisivo rilevare che l'affermazione riportata nella citata circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 (per la quale *"la mediazione perfezionata con uno o più obbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri", e cioè per quegli stessi "coobbligati che abbiano o potrebbero presentare l'istanza"*) va opportunamente interpretata con riferimento alla peculiarità della fattispecie in oggetto, nel senso - come già rilevato in altra sede<sup>(13)</sup> - che essa non può ritenersi applicabile laddove (come accade nell'ambito della procedura di registrazione dell'atto con modalità telematiche da parte del notaio) la richiesta di pagamento dell'imposta principale 'postuma' non venga (come in effetti non viene) notificata anche alle parti dell'atto, che peraltro sono i soggetti coobbligati in via 'principale'. Questi non possono ragionevolmente ritenersi 'vincolati' agli effetti (anche estintivi) della procedura di mediazione coltivata dal notaio (che, è

bene ricordarlo, è responsabile d'imposta e perciò soggetto coobbligato ma in via 'dipendente' con le parti) e pertanto nemmeno possono decadere dal diritto di rimborso che esse parti abbiano per avventura intenzione di esercitare. Il principio consacrato dall'art. 1304 c.c., in tema di transazione nell'adempimento delle obbligazioni solidali - e per il quale la transazione fatta dal creditore con uno dei debitori in solido non produce effetto nei confronti degli altri, *se questi non dichiarino di volerne profittare* - permette e legittima queste sole considerazioni proprio con riferimento allo specifico ambito in cui si colloca la fattispecie al vaglio.

Il che, evidentemente, rende non solo legittimo, ma auspicabile che l'Ufficio possa, per il principio di economia degli atti processuali ed ove possibile, coinvolgere anche le parti dell'atto sottoposto a registrazione telematica affinché siano edotte del reclamo/mediazione opposto dal notaio e che allo scopo possa attivarsi, sollecitandone l'assenso al perfezionamento della procedura, anche il medesimo notaio<sup>(14)</sup>; ma resta inteso, in ogni caso, che il loro assenso non si configura quale elemento imprescindibile a tale perfezionamento e che l'Ufficio, indipendentemente dal reclamo inoltrato dal notaio, potrà sempre procedere in via autonoma nei confronti delle parti (a loro volta non vincolate dalla mediazione conclusa dal notaio) per il recupero dell'(eventuale) imposta suppletiva<sup>(15)</sup> per errori od omissioni commessi dall'Ufficio, e perciò 'diversi da quelli che hanno determinato l'emanazione dell'atto di recupero di imposta principale oggetto della mediazione'<sup>(16)</sup>.

La presentazione del reclamo (e dell'eventuale connessa proposta di mediazione) non sembra invece idonea ad evitare la soggezione del notaio (che non abbia provveduto al pagamento della maggiore imposta liquidata nel termine di legge) all'applicazione degli interessi di mora e della sanzione di cui all'art. 3-ter citato, vale a dire la sanzione disciplinata dall'art. 13 del d.lgs. n. 471/97, pari al 30% dell'importo richiesto e non versato nel termine massimo dei quindici giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, salvo le eventuali riduzioni previste dalla citata norma in considerazione della maggiore e minore entità del ritardo nel pagamento. Ciò in quanto non esiste alcuna interdipendenza tra proposizione del reclamo e applicazione (o disapplicazione) degli interessi di mora e della sanzione, prevista per legge al solo verificarsi della circostanza di mancato pagamento nei termini; mentre risulterà sempre possibile, preferibilmente in una con la proposizione del reclamo e in ogni caso nel termine massimo dei quindici giorni, avanzare richiesta di sospensione del 'quantum' richiesto dall'Ufficio, facendo applicazione dei principi espressi, in tal senso, dall'Amministrazione Finanziaria nel § 4 della citata circolare n. 9E/2012.<sup>(17)</sup>

Restano ferme in ogni caso sia la facoltà di proporre, in costanza del termine e prima della sua scadenza, istanza di sospensione in via amministrativa quanto l'operatività della stessa

sospensione d'ufficio ex art. 2-quater comma 1-*bis* del D.L. n. 564/94 connessa con il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria. <sup>(18)</sup>

Inoltre va qui precisato che, qualora il notaio non ritenga di soggiacere alla sanzione amministrativo-tributaria di cui si diceva prevista in caso di pagamento tardivo (oltre il termine di quindici giorni) e rientrando anche il provvedimento sanzionatorio nella griglia degli 'atti' reclamabili (come si è innanzi illustrato), niente esclude che possa essere inoltrato reclamo/mediazione anche per le sanzioni stesse, in modo da fruire della riduzione percentuale delle medesime al 40% <sup>(19)</sup>

Infine è di rilievo anche che l'Amministrazione, a fronte del reclamo e della eventuale proposta di mediazione avanzata dal notaio, possa a sua volta riformularne un'altra (magari di tenore o contenuto in parte assimilabile a quella del notaio), e ciò in quanto il comma 8 del cit. art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/92 stabilisce che se essa Amministrazione "non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa". Il che potrebbe, per altra via, condurre ad una composizione, se si vuole, di natura transattiva di una potenziale controversia scaturente dall'atto reclamato.



6. Fac-simile di reclamo/mediazione riportata in allegato alla Circolare n. 9 E del 19 marzo 2012

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**

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  
  
E' autentica

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

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

cui al D.P.R. n. 115/02, è di \_\_\_\_\_ euro.

Lugo 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 \_\_\_\_\_,

- proposta elettronica ordinaria: \_\_\_\_\_.

Si allegano i seguenti documenti, richiamati nel ricorso:

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

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

3) \_\_\_\_\_

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

Firma

\*\*\*

*Adriano Pischetola*

- 
- 1)** Che inserisce nel d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991 n. 413) l'art. 17-*bis* a tenore del quale:  
"Art. 17-*bis* (Il reclamo e la mediazione) - 1. 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 ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.  
2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.  
3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.  
4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-*bis*.  
5. 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.  
6. 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.  
7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.  
8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, nè l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.  
9. 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."  
10. Nelle controversie di cui al comma 1 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.
- 2)** E ciò per effetto di quanto dispone il comma 1 del cit. art. 39 del D.L. n. 98/2011 per il quale " 11. Le disposizioni di cui al comma 9 si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.
- 3)** Espone con chiarezza le distinzioni tra 'mediazione civilistica' e 'mediazione tributaria' PISTOLESI F. Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rassegna Tributaria n. 1 del 2012, pag. 65 ss.), secondo il quale "il procedimento di mediazione in ambito civilistico e quello di reclamo e mediazione in materia tributaria hanno in comune, oltre ad una parziale identità terminologica, soltanto le finalità di contribuire alla riduzione delle pendenze processuali. Per tutto il resto... siamo in presenza di istituti aventi un assetto ed una disciplina profondamente diversi. Ciò che determina, fra l'altro, l'impossibilità di fare riferimento al d.lgs. n. 28/2010 per regolare, ricorrendo all'analogia, eventuali lacune emergenti dal regime delineato dall'art. 17 *bis* cit."  
Dalla evidenziata distinzione tra gli istituti cui ora si è accennato, discende altresì che non è possibile applicare tout court gli stessi ragionamenti che hanno condotto la Corte Costituzionale (nella sentenza 24 ottobre- 6 dicembre 2012 n. 272 in Gazz. Uff. 12 dicembre 2012, n. 49 - Prima serie speciale) a dichiarare la illegittimità costituzionale dell'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 28 del 2010 (in materia di conciliazione di controversie civili e commerciali) alla mediazione in campo tributario, e ciò soprattutto per quanto attiene al profilo della obbligatorietà del ricorso alla prima forma conciliativa rispetto alla seconda. Ciò nondimeno anche con riferimento a quest'ultima forma di mediazione attenta dottrina non ha mancato di svolgere riflessioni interessanti – cui si rimanda - in ordine a possibili profili di illegittimità costituzionale per la (sospetta) lesione del diritto di accesso immediato di ogni contribuente al sistema di giustizia tributaria ordinaria, dovendosi necessariamente prima esperire il 'tentativo' di reclamo/mediazione al vaglio in sede amministrativa o pre-processuale e quindi attuandosi, per siffatta via, una deroga forte al principio del diritto di difesa in giudizio ex artt. 24 e 113 Cost. (cfr. sul punto MARINI G, Profili costituzionali del reclamo e della mediazione, in Corriere tributario n. 12 del 2012, pag. 853ss.)
- 4)** A tenore del quale "Gli uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata. Il pagamento è effettuato, da parte dei

soggetti di cui all'articolo 10, lettera b), del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, entro quindici giorni dalla data della suindicata notifica; trascorso tale termine, sono dovuti gli interessi moratori computati dalla scadenza dell'ultimo giorno utile per la richiesta della registrazione e si applica la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Nel caso di dolo o colpa grave nell'autoliquidazione delle imposte, gli uffici segnalano le irregolarità agli organi di controllo competenti per l'adozione dei conseguenti provvedimenti disciplinari. Per i notai è ammessa la compensazione di tutte le somme versate in eccesso in sede di autoliquidazione con le imposte dovute per atti di data posteriore, con conseguente esclusione della possibilità di richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria".

- 5) In riferimento al reclamo parla di 'ricorso latente, o potenziale, già formalmente strutturato come tale' BASILAVECCHIA M., Dal reclamo al processo, in "Corriere tributario" n. 12 del 2012, pag. 841 ss.
- 6) Da parte di uno dei soggetti a ciò legittimati ex art. 12 2° comma d.lgs. n. 546/92
- 7) Quest'ultimo inciso si spiega in quanto l'art. 19 comma 3 del d.lgs. n. 542/92 stabilisce "La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo" e a sua volta, come precisato nel testo, l'art. 19 è richiamato dal citato art. 17-bis
- 8) La data del 1° dicembre 2012 è quella infatti di prevista incorporazione dell'Agenzia del Territorio nell'Agenzia delle Entrate, a tenore del comma 1 art. 23 quater del d.l. n. 95/2012
- 9) Trattasi delle controversie elencate nel comma 2 art. 2 d.lgs. n. 542 e cioè: le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.
- 10) Così si esprime anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49/T del 28 dicembre 2012.
- 11) Che recita "Entro il 31 dicembre 2010 i titolari di diritti reali sugli immobili che non risultano dichiarati in Catasto individuati secondo le procedure previste dal predetto articolo 2, comma 36, del citato decreto-legge n. 262 del 2006, con riferimento alle pubblicazioni in Gazzetta Ufficiale effettuate dalla data del 1° gennaio 2007 alla data del 31 dicembre 2009, sono tenuti a procedere alla presentazione, ai fini fiscali, della relativa dichiarazione di aggiornamento catastale. L'Agenzia del territorio, successivamente alla registrazione degli atti di aggiornamento presentati, rende disponibili ai Comuni le dichiarazioni di accatastamento per i controlli di conformità urbanistico-edilizia, attraverso il Portale per i Comuni."
- 12) Il testo dell'art. 3-bis è il seguente:  
"3-bis. Procedure telematiche, modello unico informatico e autoliquidazione.  
1. Alla registrazione di atti relativi a diritti sugli immobili, alla trascrizione, all'iscrizione e all'annotazione nei registri immobiliari, nonché alla voltura catastale, si provvede, a decorrere dal 30 giugno 2000, con procedure telematiche. Con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con il Ministero della giustizia, è fissata la progressiva attivazione del servizio, anche limitatamente a determinati soggetti, a specifiche aree geografiche, e a particolari tipologie di atti, nonché l'eventuale attribuzione di un codice unico immobiliare.  
2. Le richieste di registrazione, le note di trascrizione e di iscrizione nonché le domande di annotazione e di voltura catastale, relative agli atti per i quali è attivata la procedura telematica, sono presentate su un modello unico informatico da trasmettere per via telematica unitamente a tutta la documentazione necessaria. Con lo stesso decreto di cui al comma 1, può essere prevista la presentazione del predetto modello unico su supporto informatico, nonché la data a decorrere dalla quale il titolo è trasmesso per via telematica.  
3. In caso di presentazione del modello unico informatico per via telematica, le formalità di cui al comma 2 sono eseguite previo pagamento dei tributi dovuti in base ad autoliquidazione. In caso di irregolare funzionamento del collegamento telematico, fermo il predetto obbligo di pagamento, la trasmissione per via telematica è sostituita dalla presentazione su supporto informatico.  
4. Nei comuni nei quali vige il sistema del libro fondiario di cui al regio decreto 28 marzo 1929, n. 499, la presentazione del modello unico informatico rileva unicamente per gli adempimenti connessi alla registrazione e alla voltura catastale."
- Il testo dell'art. 3-ter (Procedure di controllo sulle autoliquidazioni) è stato già riportato innanzi in nota 4.
- 13) Cfr. le due segnalazioni Novità riportate in CNN Notizie - Notiziario d'informazione del Consiglio Nazionale del Notariato del 10 aprile 2012 e del 16 maggio 2012, e le risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in 27 aprile 2012 in esito alle perplessità espresse dal Settore studi del CNN.
- 14) Ciò evidentemente anche per attenuare eventuali profili di sua responsabilità.
- 15) Oltre che, intuitivamente, di quella complementare
- 16) Cfr. la Segnalazione novità del 16 maggio 2012 sopra citata

- 17)** Secondo la circolare richiamata nel testo “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.”
- 18)** In tal senso cfr. la segnalazione novità del 10 aprile 2012 citata in nota 13; il comma 1-*bis* recita “1-*bis*. 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”
- 19)** Cfr, sul punto Circ. n. 33/E del 3 agosto 2012 Agenzia delle Entrate - Dir.Affari Legali e Contenzioso ove si precisa "in caso di definizione dell’atto in sede di mediazione, le sanzioni si applicano nella misura del 40 per cento, fermo restando che in ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo".

*(Riproduzione riservata)*