

ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI - INCONTRO DI STUDIO del 18 GIUGNO
2020
RICORSO, RECLAMO – MEDIAZIONE IN AMBITO TRIBUTARIO

Saluto in primo luogo tutti i presenti sulla piattaforma e ringrazio gli organizzatori del Corso di studio diretto ai giudici tributari di nuova nomina anche per l'invito che mi è stato rivolto a svolgere una relazione.

L'argomento che mi è stato assegnato è assai vasto e non può essere certamente trattato in 40 minuti, per cui ho dovuto operare delle scelte ed in tale ambito ho preferito dare un taglio prevalentemente pratico, avuto riguardo allo scopo del Corso destinato alla formazione dei giudici di nuova nomina.

In particolare cercherò di trattare le problematiche procedurali più dibattute nella giurisprudenza tributaria di merito e di mettere in risalto i contrasti rispetto agli indirizzi consolidati della Corte di Cassazione, spesso addirittura a sezioni unite, al fine di renderli quanto meno consapevoli ed oggetto di adeguata riflessione.

Si dovrebbe convenire sul fatto che, di fronte ad una pronuncia delle Sezioni Unite della Corte Suprema in merito ad una determinata questione, non vi sia spazio né per la sua ignoranza né per il rifiuto di applicarla, trattandosi del cd. diritto vivente che ormai ha trovato ingresso anche nell'ordinamento italiano attraverso le pronunce della Corte Costituzionale che fanno sempre più spesso riferimento ad esso e la cui applicazione sta finendo per trascinare il sistema italiano all'interno del common law e cioè del sistema proprio del diritto europeo, pur in presenza di un sistema interno di civil law preteso dalla costituzione italiana (il giudice è soggetto soltanto alla legge), ma che ormai non può ignorare che l'Italia fa parte dell'Europa, con tutte le conseguenze che ne derivano in ordine alla immediata applicabilità delle direttive europee ma anche delle sentenze della Corte EDU.

Peraltro sono frequenti sentenze "anomale" delle Commissioni Tributarie che si pongono in contrasto inconsapevole con il diritto vivente, evidentemente ignorato o appreso tramite riviste divulgative che stralciano alcune parole da una ordinanza di inammissibilità della Corte di Cassazione traendone un principio che non ha alcuna attinenza con casi diversi da quello deciso, e, sia pure meno frequenti (parlo con cognizione di causa e per esperienza diretta), altre sentenze di Commissioni Tributarie anche Regionali in cui il giudice estensore afferma di conoscere il contrario orientamento della Corte Suprema o delle Corti Europee, che ma ritiene di non essere tenuto ad adeguarsi in quanto soggetto solo alla legge italiana, il che si traduce in ignoranza della gerarchia delle fonti e potrebbe anche costituire materia di indagine disciplinare.

Tali sentenze sottolineano talvolta il rischio di appiattimento della giurisprudenza locale, in caso di condivisione di tutte le soluzioni adottate dalla Corte di Cassazione, però sappiamo che la evoluzione giurisprudenziale non è mai frutto di quelle improvvise decisioni determinate da esigenze di personalismi e talvolta da ignoranza dei "fondamentali", bensì occorrono le "mani migliori" e le migliori intelligenze per promuovere delle nuove linee che siano costruttive e dirette a ridurre ad unità un sistema legislativo oggi sempre più frutto di improvvisazioni anche da parte del legislatore, per cui un testo di disegno di legge che inizialmente aveva magari anche un proprio respiro di sintesi finisce per ridursi, durante i lavori parlamentari, ad una sommatoria di disposizioni talvolta inconciliabili.

Le preoccupazioni che ho appena esposto valgono ancor più oggi poiché i processi tributari alla attualità sono caratterizzati soprattutto da un generalizzato ricorso da

parte dei difensori ad eccezioni di carattere formali che spesso esauriscono l'intera materia del contendere, essendo tutt'altro che infrequenti i casi in cui fra i motivi di impugnazione non è neppure menzionata la mancata debenza del tributo, mentre i rilievi attengono alla omessa notificazione dell'atto impugnato, pur se ricevuto ed allegato al ricorso, alla mancanza di motivazione dell'atto, alla mancanza di sottoscrizione dello stesso ed alla decadenza o prescrizione della pretesa tributaria, con molta approssimazione in ordine alle due categorie.

Senza volere essere esaustiva, la disamina che segue cercherà di trattare i temi sopra indicati alla ricerca di soluzioni che rendano meno difficile ed impegnativa la stesura della sentenza da parte del giudice tributario di merito che sarebbe tenuto, già in primo grado, a rispondere a tutti i motivi di impugnazione, anche se manifestamente infondati, pur nella consapevolezza che il giudice di appello può integrare la motivazione mancante (per cui il mancato esame di alcuni motivi non determinerà mai la nullità della sentenza con rimessione al primo giudice) e che costituisce anche un orientamento abbastanza consolidato della Corte di Cassazione quello per cui non determina la nullità della sentenza di appello neppure la mancata risposta ad un motivo di appello chiaramente inammissibile.

-----*-----

Il ricorso è la forma scelta dal legislatore tributario per l'atto introduttivo del processo tributario, il che appare in linea con la natura impugnatoria del giudizio tributario il quale si inquadra nell'ambito dei cd. processi di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dall'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'"an" o di una condanna generica e senza che, da un lato, ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento e, da un altro, determini una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (v. da ultimo Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13294 del 28/06/2016 Rv. 640170 – 01; Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 25629 del 15/10/2018 Rv. 651106 - 01).

In applicazione dell'enunciato principio, la S.C. ha ritenuto, ad esempio, illegittima la statuizione con cui, sancito l'errore dell'Ufficio per aver computato anche l'I.V.A. tra i maggiori ricavi accertati, è stato rimesso a quest'ultimo il loro ricalcolo, la conseguente rideterminazione delle imposte dovute, nonché l'abbattimento dei maggiori costi presumibili, correlati ai maggiori ricavi presunti, e la riquantificazione delle sanzioni irrogate secondo il regime del cumulo giuridico, anche pluriennale).

Dal carattere di impugnazione - merito del processo tributario discendono quindi il divieto di annullamento totale della pretesa (proprio, invece, del processo amministrativo) se non in casi assai limitati, ma anche il divieto di condanna parziale, di condanna generica e di rimessione alla amministrazione finanziaria questioni che non siano meramente esecutive e prive di qualsiasi discrezionalità posto che il giudice tributario non può abdicare alla sua specifica funzione di decidere il merito della causa sul presupposto che il giudizio di ottemperanza sarebbe destinato a risolvere i nuovi contrasti originati dalla sua incompleta decisione, avendo invece il giudizio di ottemperanza diversa funzione.

Occorre peraltro precisare che, nel processo tributario, il potere di estimazione delle Commissioni tributarie - le quali non sono obbligate a confermare o annullare "in toto"

l'avviso di accertamento impugnato, ma possono anche ritoccarne i valori, ove siano risultati errati o indimostrati - sussiste qualora debbano esaminare una domanda attinente all'"an" della pretesa impositiva, mentre va escluso qualora debbano accertare la regolarità della procedura che ha portato all'emissione dell'atto impositivo, atteso che, in quest'ultimo caso, una volta riscontrata l'invalidità per vizi formali, non residua spazio di valutazione sulla congruità del valore preteso dall'Ufficio (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 26185 del 16/10/2019 Rv. 655692 – 01) per cui la pronuncia sarà di mero annullamento solo in caso di patologie dell'atto impugnato che non consentano di entrare nel merito della pretesa.

Pur essendo stato tale principio affermato dalle sezioni unite della Corte di cassazione fin dal 1986, peraltro ha avuto molta difficoltà a trovare applicazione nel giudizio tributario di merito in cui è stato per decenni assai frequente e lo è tuttora l'errore di annullare l'atto impositivo, ad esempio per vizio di motivazione, laddove la motivazione sia in ipotesi erronea o incongruente, ma non completamente mancante. La conclusione di pronuncia di nullità dell'atto impositivo, in caso di pretesa erroneità della motivazione, a tutt'oggi è quella "ordinaria" esplicitata dai difensori con l'atto introduttivo del giudizio e ciò spiega il numero rilevante di pronunce dei giudici tributari di merito che non affrontano il merito, anche perché evidentemente è più facile e meno impegnativo motivare la sentenza con l'annullamento dell'atto impugnato per erroneità o incompletezza di motivazione piuttosto che affrontare tutte le altre questioni pregiudiziali e preliminari di rito e quindi il merito della pretesa.

-----*-----

Il ricorso è disciplinato dagli artt. 18 e seguenti del D. Lgs. n. 546 del 1992.

L'art. 18, che ha subito ampie e ripetute modificazioni, nel testo in vigore alla actualità, indica, al comma 2, gli elementi che deve contenere il ricorso e cioè: a) la commissione tributaria cui è diretto; b) il ricorrente 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'indirizzo di posta elettronica certificata; c) l'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto; d) l'atto impugnato e l'oggetto della domanda; e) i motivi. Inoltre, il comma 3, dispone che il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione: a) della categoria di cui all'articolo 12 alla quale appartiene il difensore; b) dell'incarico a norma dell'articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente; c) dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore. **Il comma 4 peraltro precisa che il ricorso è inammissibile solo se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto a norma del comma precedente.**

Ciò significa che le altre manchevolezze possono essere integrate o restano irrilevanti. Con riguardo poi alla mancata nomina del difensore abilitato per le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/1997, in relazione alle cause il cui valore sia pari o maggiore di tremila euro, calcolato sulla base dell'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni (per le cause fino a 3.000 euro è invece prevista la possibilità di difesa personale a norma dell'art. 12 del D. Lgs. n° 546/92), il giudice, a norma degli artt. 12, comma quinto, e 18, commi 3 e 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è tenuto a disporre che l'attore parte privata che stia in giudizio senza assistenza tecnica si munisca di essa, conferendo incarico a difensore abilitato; con la conseguenza che l'inammissibilità del ricorso può essere dichiarata solo a seguito

della mancata esecuzione di tale ordine. Una siffatta lettura delle disposizioni del D.Lgs. n. 546 del 1992 è l'unica conforme a Costituzione, secondo la sentenza n. 189 del 2000 della Corte costituzionale, non rinvenendosi interpretazioni alternative che assicurino effettività alla tutela del diritto fondamentale di difesa nel processo ed adeguata tutela contro gli atti della P.A., alla stregua degli artt. 24 e 113 Cost., ove si consideri la peculiarità del processo tributario (che, dovendo essere introdotto attraverso un meccanismo impugnatorio di determinati atti impositivi, da esercitarsi entro brevissimi termini di decadenza, già comporta, rispetto al modello classico del processo civile, fortissime compressioni di quelle garanzie costituzionali). In tal senso hanno deciso le Sezioni Unite della Corte di Cassazione a partire dalla sentenza n. 22601 del 02/12/2004 Rv. 580646 - 01 e successive tutte conformi.

Il primo compito che il D. Lgs. n. 546 del 1992 assegna al Presidente della Sezione è quindi quello di verificare se il ricorso sia o meno ammissibile con riguardo al suo contenuto, per poi passare, seguendo l'ordine legislativo, ad esaminare se sia stato proposto o meno contro un atto impugnabile ed abbia un oggetto consentito e se sia o meno ammissibile sotto tale secondo profilo.

L'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992 riguarda infatti gli atti impugnabili e l'oggetto del ricorso e prevede che: 1. Il ricorso può essere proposto avverso: 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'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell' art. 2, comma 2; 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. 2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della commissione tributaria competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20. 3. **Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest' ultimo.**

La principale problematica che ha posto l'art. 19 negli ultimi decenni è stata quella connessa alla tassatività o meno dell'elenco degli atti impugnabili (con conseguente inammissibilità del ricorso presentato contro un atto non indicato nell'elenco) che è stata ormai risolta nel senso che, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la l. n. 448 del 2001 con riguardo a nuove tipologie di provvedimenti impositivi relativi a tipologie di tributi precedentemente non appartenenti alla giurisdizione tributaria, che ha consentito di riferire la tassatività non ai singoli provvedimenti nominativamente indicati ma alle categorie a cui questi ultimi

sono astrattamente riconducibili, nelle quali vanno ricompresi gli atti atipici o con "nomen iuris" diversi da quelli indicati, che però producono gli stessi effetti giuridici, ed anche gli atti prodromici degli atti impositivi, sicché è da ritenersi impugnabile, ad esempio, quale diniego di agevolazione, l'atto di diniego parziale di estinzione di tributi iscritti a ruolo, essendo immediatamente lesivo dei diritti del contribuente, ovvero il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive ex art. 37 bis, comma 8, del d.P.R. n. 600 del 1973, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario, ovvero i cd. inviti o preavvisi (v., da ultimo, Sez. 5 -, Ordinanza n. 2144 del 30/01/2020 Rv. 656679 - 01)

Altra questione assai dibattuta in passato, ma che parrebbe, ormai, ugualmente assestata, riguarda la impugnabilità dell'atto di diniego di autotutela per il quale è stato ritenuto che il sindacato del giudice tributario può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente (v., da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 21146 del 24/08/2018 Rv. 650057 - 01). La Corte Costituzionale, con la suddetta, ha infatti dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale avanzate nei confronti degli artt. 2-quater, co. 1, D.L. 564/1994, conv. con modif. dalla L. 656/1994, "nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità - da parte di questi - del silenzio tacito su tale istanza", e dell'art. 19, c. 1, D.Lgs. 546/1992, nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo", rispetto agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost. Le questioni erano state sollevate nell'ambito di un processo instaurato da un contribuente contro il "silenzio-rifiuto formatosi sull'istanza di autotutela", avente ad oggetto il riesame degli avvisi di accertamento non impugnati in sede giudiziaria. Oggetto di contestazione erano stati l'art. 2-quater, comma 1, D.L. n. 564 del 1994, "nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità - da parte di questi - del silenzio tacito su tale istanza", e l'art. 19, comma 1, D.Lgs. n. 546 del 1992, "nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo", ma la Corte Costituzionale ha dichiarato non fondate tutte le questioni e ne è seguito l'orientamento della Corte di Cassazione che ha precisato che, se l'esercizio dell'autotutela costituisse un obbligo anche in relazione ad atti impositivi divenuti definitivi, verrebbe ad essere compromesso il principio della certezza del diritto, che esige l'osservanza di termini di decadenza sia per l'esercizio del potere impositivo da parte degli uffici finanziari, sia per l'accesso alla tutela giurisdizionale da parte del contribuente. Nonostante ciò, peraltro, anche in tal caso continuano ad essere frequenti le sentenze delle Commissioni Tributarie che si discostano inconsapevolmente o consapevolmente da tali principi.

La inammissibilità del ricorso può ancora derivare dalla impugnazione di un atto tributario non già per vizi propri bensì per vizi di un atto precedente, già notificato e non impugnato nei termini.

Sono alla attualità in numero assai rilevante (in talune Commissioni arrivano ad essere addirittura un terzo o la metà dell'intero contenzioso) i ricorsi per impugnazione di cartelle esattoriali e di atti esattoriali ad esse successivi basati, spesso, sulla affermazione della omessa notifica degli atti impositivi pregressi, ma anche su pretese nullità di atti pregressi non impugnati per vizi esclusivamente formali, ovvero per fare valere decadenza o prescrizione precedentemente maturate, la cui soluzione passa attraverso la applicazione dell'art. 19, ultimo comma, del D. Lgs. n. 546 del 1992. La soluzione è infatti quella per cui l'omessa impugnazione della cartella di pagamento ovvero degli altri titoli che legittimano la riscossione coattiva dei crediti dell'Erario, una volta che siano stati ritualmente notificati al contribuente, determina la decadenza di quest'ultimo dal potere di ricorrere avverso gli stessi, producendo l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito fiscale.

Il successivo art. 20 del D. Lgs. n. 546 del 1992 riguarda le forme di proposizione del ricorso che deve avvenire mediante notifica alla controparte a norma dei commi 2 e 3 del precedente art. 16.

Nell'impianto iniziale dell'art. 20 la spedizione del ricorso, di regola, avveniva a mezzo posta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intendeva proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate.

Alla attualità la notifica del ricorso all'ente impositore o all'ente di riscossione, da parte del ricorrente, deve avvenire a mezzo pec (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92) secondo le disposizioni contenute nel processo tributario telematico (PTT) dettate dal D. M. 23/12/2013 n° 163 e dai successivi decreti attuativi.

L'indicazione dell'indirizzo PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti (art. 16 bis, comma 4, D. Lgs. n° 546/92). La notifica del ricorso a mezzo PEC è diventata obbligatoria dal 1° luglio 2019 a seguito delle modifiche dell'articolo 16-bis del D. Lgs. n° 546/92 apportate con il D.L. n° 119/2018, convertito nella legge 17 dicembre 2018, n° 136. L'obbligo della notifica del ricorso a mezzo PEC non sussiste per i soggetti che non si avvalgono della difesa tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro. In tale ipotesi le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92.

Le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92 anche nei casi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte; qualora l'indirizzo PEC non sia rinvenibile nei pubblici elenchi e infine nell'ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. n° 546/92); in tale ipotesi, le notificazioni si possono fare a mezzo ufficiale giudiziario secondo le norme degli articoli 137 c.p.c e seguenti (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 2) o con spedizione postale, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, all'ente impositore che ha emanato l'atto o mediante consegna diretta da parte del ricorrente all'ufficio impositore (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 3).

Nei casi di notifica tramite PEC, qualora non sia possibile fornirne la prova della notifica o della comunicazione mediante modalità telematiche, il difensore del contribuente e il difensore o il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n° 446, provvedono ai sensi dell'articolo 9, commi 1 bis e 1 ter della legge 21 gennaio 1994, n° 53 che disciplina le notifiche in proprio degli avvocati nel settore civile, amministrativo e stragiudiziale (articolo 16, comma 3, D.L. n° 119/2018). Nello

specifico il citato articolo 9 commi 1 bis della L. 53/94 prevede che, in questi casi, l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del D. Lgs. 7 marzo 2005, n° 82.

La omessa notificazione nelle forme di legge del ricorso introduttivo del giudizio ne determina la inammissibilità. Occorre però distinguere fra inesistenza della notificazione e nullità della stessa. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno dettato il principio per cui il luogo in cui la notificazione del ricorso viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto, sicché i vizi relativi alla sua individuazione, anche quando esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia "ex tunc", o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ex art. 291 c.p.c. (v. Cass. Sez. U, Sentenza n. 14916 del 20/07/2016 Rv. 640604 - 01). Ciò comporta che, in caso di mera nullità della notificazione, sempre che la controparte non si sia costituita regolarmente, anche se soltanto per fare valere la nullità, è onere del giudice ordinare la rinnovazione della notificazione, non potendo invece dichiarare la inammissibilità del ricorso, posto che se dovesse così operare dovrà essere, alla fine, la Corte di Cassazione a disporre la rinnovazione della notifica del ricorso introduttivo rinviando al giudice di primo grado.

Diversa da tale situazione è invece quella della mancata prova della notifica del ricorso da parte del ricorrente. In questo caso è stato ritenuto dalla Corte di Cassazione (v. Sez. 5 -, Ordinanza n. 25912 del 31/10/2017 Rv. 646173 – 01 e successive conformi) che la notifica a mezzo servizio postale non si esaurisce con la spedizione dell'atto ma si perfeziona con la consegna del relativo plico al destinatario e l'avviso di ricevimento, prescritto dall'art. 149 c.p.c. e dalle disposizioni della l. n. 890 del 1982, n. 890, è il solo documento idoneo a dimostrare sia l'intervenuta consegna sia la data di essa e l'identità e idoneità della persona a mani della quale è stata eseguita. Ne consegue che, anche nel processo tributario, qualora tale mezzo sia stato adottato per la notifica del ricorso, la mancata produzione dell'avviso di ricevimento comporta, non la mera nullità, ma la insussistenza della conoscibilità legale dell'atto cui tende la notificazione, nonché l'inammissibilità del ricorso medesimo, non potendosi accertare l'effettiva e valida costituzione del contraddittorio, in caso di mancata costituzione in giudizio della controparte.

E' stato ritenuto, al contrario, che, nel processo tributario, non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso (o dell'appello), che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente (o l'appellante), al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario. Solo in tal caso, infatti, l'avviso di ricevimento è idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria che la legge assegna alla ricevuta di spedizione; invece, in loro mancanza, la non idoneità della mera scritturazione manuale o comunemente dattilografica della data di spedizione sull'avviso di ricevimento può essere superata, ai fini della tempestività della notifica del ricorso (o dell'appello), unicamente se la ricezione del plico sia certificata

dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto (v. Cass. Sez. U - , Sentenza n. 13452 del 29/05/2017 Rv. 644364 - 03).

L'art. 21 prevede a pena di inammissibilità, in linea con la natura impugnatoria del giudizio tributario, il termine di 60 giorni per la proposizione del ricorso che decorre dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La disposizione aggiunge che notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo, disposizione questa trascurata dai numerosi ricorsi contro la cartella fondati sulla omessa preventiva notificazione del ruolo che non è mai dovuta come atto autonomo anche perché il ruolo è incorporato nella cartella di pagamento.

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. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere invece presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

La Corte di Cassazione ha ritenuto che, in tema di accertamento con adesione, la tempestività dell'istanza di cui agli artt. 6 e 12 del d.lgs. n. 218 del 1997 va determinata, ai fini dell'effetto sospensivo del termine per impugnare l'atto impositivo, con esclusivo riguardo al suo invio entro il sessantesimo giorno dalla notifica di quest'ultimo, a prescindere dalla data di ricezione eventualmente successiva. Anche in tutti gli altri casi di scissione del termine fra notificante e notificato, il termine per la proposizione del ricorso decorre dal ricevimento dell'atto.

La costituzione in giudizio del ricorrente, a norma dell'art. 22, deve avvenire, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità, mediante deposito, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmissione a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, dell'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso. Con l'entrata in vigore del processo telematico anche la costituzione in giudizio dovrà avvenire, ovviamente, per via telematica.

L'inammissibilità del ricorso per mancato rispetto delle forme di costituzione è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, anche se la parte resistente si costituisce regolarmente senza nulla eccepire.

In caso di consegna o spedizione a mezzo di servizio postale la conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della commissione non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.

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.

Ove sorgano contestazioni il giudice tributario ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13452 del 2017 rv. 644364-02, hanno ritenuto che, nel processo tributario, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente (o dell'appellante), che si avvalga per la

notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione).

Tale era la disciplina della costituzione in giudizio nell'impianto iniziale del D. Lgs. n. 546 del 1992, ma ormai dall' 1.07.2019 il processo tributario si svolge, salvo casi marginali, con modalità telematiche. Il processo telematico obbligatorio segue ad una precedente fase facoltativa (cd. del doppio binario) che è durata alcuni anni e che ha dato luogo a numerose sentenze "anomale" di inammissibilità, da parte di alcune Commissioni tributarie, per uso ritenuto erroneo del processo telematico, determinate da scarsa conoscenza del regolamento e degli atti di normazione secondaria.

Nel periodo del "doppio binario" sono intervenute, da parte di alcune Commissioni, numerose sentenze di inammissibilità del ricorso per uso del file con estensione PDF in luogo di quello P7M, ritenuto l'unico idoneo a garantire dalla possibilità di alterazione, ovvero per uso della costituzione telematica da parte del ricorrente che non aveva utilizzato la pec per la notifica del ricorso o da parte del resistente in caso di costituzione cartacea ad opera del ricorrente o ancora per anomalie nella formazione del ricorso informatico, ad esempio perché il file del ricorso non era nativo digitale (cioè un file word trasformato in pdf), bensì un ricorso stampato, firmato a penna e quindi scansionato. Una Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto inammissibile un appello notificato a mezzo pec con la successiva costituzione in giudizio cartacea.

Le suddette problematiche sono state nel frattempo risolte da norme secondarie ed anche primarie nonché dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione prontamente intervenuta, talvolta pure con obiter dictum, nel tentativo di evitare un contenzioso inutile su questioni formali facilmente risolvibili soprattutto alla stregua del criterio sostanzialistico che impronta la giurisprudenza delle Corti europee le quali intendono tutelare l'accesso alla giustizia in caso di meri errori di forma che non inficiano la sostanza. Tanto più che in realtà all'interno della disciplina del processo telematico non è contenuta alcuna disposizione che sancisca espressamente la nullità o la inammissibilità del ricorso per violazione della disciplina sulle forme. Si è così formato un orientamento, anche proveniente dalle Sezioni Unite, ormai consolidato, che si applica anche al processo telematico a regime e che dovrebbe avere risolto tutte le questioni di inammissibilità accolte a suo tempo con larghezza da diverse commissioni tributarie nel regime del "doppio binario".

Infatti, è stato in primo luogo ritenuto che, in tema di processo telematico, in conformità alle disposizioni tecniche previste dal Regolamento UE n. 910 del 2014 ed alla relativa decisione di esecuzione n. 1506 del 2015, le firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PADES" sono entrambe ammesse ed equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf", posto che il certificato di firma, inserito nella busta crittografica, è presente in entrambi gli standards, parimenti abilitati. Ne consegue la piena validità ed efficacia del ricorso (o controricorso) per cassazione munito di procura alle liti controfirmata dal difensore con firma digitale in formato "PADES" (v. Cass. Sez. 2 -, Sentenza n. 30927 del 29/11/2018 Rv. 651536 – 01).

E' stato altresì ritenuto (v. S.U. sentenza n. 23620 del 28.9.2018 Rv 650466-02) che **l'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata non ne comporta la nullità se la consegna dello stesso ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale** (Nella specie, la S.C. ha ritenuto costituisca una mera irregolarità la

mancata indicazione, nell'oggetto del messaggio di PEC, della dizione "notificazione ai sensi della legge n. 53 del 1994" e l'inserimento del codice fiscale del soggetto notificante, essendo pacifico tra le parti l'avvenuto perfezionamento della notifica). E ciò anche con riguardo alla irrivalenza della notificazione del controricorso in cassazione a mezzo di posta elettronica certificata, che non ne comporta la nullità se la consegna telematica (nella specie, in "estensione.doc", anziché "formato.pdf") ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo legale (v. Sez. U, Sentenza n. 7665 del 18/04/2016 Rv. 639285 - 01).

Ancora, sempre le Sezioni Unite (Sentenza n. 10266 del 27/04/2018 Rv. 648132 - 02) hanno ritenuto che, in tema di processo telematico, a norma dell'art. 12 del decreto dirigenziale del 16 aprile 2014, di cui all'art. 34 del d.m. n. 44 del 2011 - Ministero della Giustizia -, in conformità agli standard previsti dal Regolamento UE n. 910 del 2014 ed alla relativa decisione di esecuzione n. 1506 del 2015, le firme digitali di tipo "CADES" e di tipo "PAdES" sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni ".p7m" e ".pdf". Tale principio di equivalenza si applica anche alla validità ed efficacia della firma per autentica della procura speciale richiesta per il giudizio in cassazione, ai sensi degli artt. 83, comma 3, c.p.c., 18, comma 5, del d.m. n. 44 del 2011 e 19 bis, commi 2 e 4, del citato decreto dirigenziale.

Più di recente una ordinanza della Corte di Cassazione, sezione 6-5 n. 30530 del 2019 ha ritenuto che, in tema di processo tributario telematico, diversamente da quanto previsto per il processo civile telematico, l'unica firma digitale ammessa, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. d) del D.M. del Ministero delle Finanze del 4 agosto 2015, è soltanto quella CADES (ossia un "file" con estensione .p7m), però non ha tratto le conseguenze dall'uso della diversa firma in quanto nel caso di specie la firma usata era quella CADES, per cui si tratta in sostanza di un obiter dictum (Le regole tecniche di cui al comma 1 dell'articolo 10 -Standard degli atti processuali e dei documenti informatici allegati- del Decreto del Ministero delle Finanze del 4 agosto 2015 prevedono che la firma digitale ammessa è solo la firma CADES «Il ricorso e ogni altro atto processuale in forma di documento informatico rispettano i seguenti requisiti: a) sono in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b; b) sono privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili; c) sono redatti tramite l'utilizzo di appositi strumenti software senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; non è pertanto ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico; d) sono sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale, pertanto il file ha la seguente denominazione: .pdf.p7m»).

Successivamente alla notifica a mezzo PEC il ricorso tributario deve essere depositato, insieme ai documenti allegati, nel fascicolo informatico della Commissione tributaria provinciale competente per territorio attraverso il Sistema informativo della Giustizia Tributaria - SIGIT (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92), secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT) dettate dal D.M. 23/12/2013, n° 163 e dai successivi decreti attuativi.

L'art. 16 del D. L. n° 119/2018, modificando il comma 3 dell'art. 16 bis del D. Lgs. n° 546/92, ha infatti disposto l'obbligo della costituzione in giudizio in primo e secondo grado con modalità telematica relativamente ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2019.

L'obbligo del deposito con modalità telematiche, però, non vale:

a) per i soggetti che decidono di non avvalersi dell'assistenza tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro (articolo 16-bis, comma 3-bis del D. Lgs. n° 546/92). Tuttavia

se intendono avvalersi della modalità telematica ai fini della costituzione in giudizio devono avere un indirizzo di posta elettronica certificata da indicare nel ricorso.

- b) qualora il giudice, con provvedimento motivato, autorizzi il deposito con modalità diversa da quella telematica. Nello specifico tale autorizzazione spetta: al Presidente della Commissione tributaria nella fase antecedente all'iscrizione a ruolo del ricorso/appello (esempio blocco giornaliero della funzionalità del Sigit non programmato); al Presidente di Sezione nel caso di un ricorso/appello già iscritto a ruolo; al Collegio nell'ipotesi in cui la questione sia sollevata in udienza.

Ne deriva che, in tali casi, il deposito del ricorso notificato può essere effettuato con la trasmissione dello stesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento o direttamente presso la segreteria della Commissione Tributaria adita, entro 30 giorni dalla data di notifica (art. 22, D. Lgs. n° 546/92).

In tale ipotesi resta comunque l'obbligo per l'ente impositore resistente o appellante del deposito telematico degli atti.

Contestualmente alla costituzione, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione a (NIR), scaricabile in pdf – doc NIR CTP, NIR CTR, contenente l'indicazione delle parti, del difensore, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data della notificazione. Unitamente a quanto già indicato, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, e i documenti che produce in originale o fotocopia.

Il deposito di eventuali motivi aggiunti o di altra documentazione (art. 24, D. Lgs. n° 546/92) deve avvenire sempre in modalità telematica per i soggetti obbligati, inserendo necessariamente il numero di iscrizione a ruolo.

Al fine di semplificare le attività correlate al PTT, il citato articolo 16 del D.L. n° 119/18, convertito, con modificazioni, dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, con l'introduzione dell'articolo 25-bis del D. Lgs. n° 546/92 ha attribuito il potere di certificazione di conformità sia al difensore del contribuente e sia al difensore e al dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo per la riscossione degli Enti locali, ovvero il potere di attestare la conformità delle copie degli atti e dei documenti in loro possesso in originale o in copia conforme, secondo le modalità previste dal Codice dell'amministrazione digitale. **Ciò comporta che tutte le questioni di mancanza di conformità della copia del documento originale detenuto dalla parte e prodotto in passato in giudizio in copia fotostatica cartacea sono ampiamente superate alla luce della certificazione di conformità attribuita ai difensori anche dell'ente impositore e della produzione in modalità telematica, da parte degli enti impositori e di riscossione, di atti nativi digitali da essi provenienti che non necessitano di certificazione di conformità.**

Analogo potere di certificazione in conformità è riconosciuto anche per gli atti estratti dal fascicolo processuale telematico formato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n° 163. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità, come sopra descritta, equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico. Sempre ai sensi dell'art. 25 bis, infatti, nel compimento dell'attestazione di conformità i soggetti di cui al presente articolo assumono ad ogni effetto la veste di pubblici ufficiali. L'estrazione delle copie autentiche dal fascicolo informatico è poi esonerata dal pagamento dei diritti di copia.

Con il medesimo D.L. n° 119/2018 è stata data l'interpretazione autentica all'attuale formulazione del comma 3 dell'articolo 16-bis del D. Lgs. n° 546/92 in merito ai contenziosi instaurati prima del regime obbligatorio delle modalità telematiche in vigore dal 1°luglio 2019: le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio

la modalità telematica “indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall’avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche”. Con tale interpretazione autentica sono state superate quelle posizioni giurisprudenziali che avevano ritenuto inammissibile la costituzione della Amministrazione finanziaria laddove si fosse costituita telematicamente in presenza di ricorso cartaceo del contribuente.

Le disposizioni relative alla costituzione in giudizio del ricorrente si applicano ovviamente anche alla costituzione in giudizio dell'appellante.

Se la copia cartacea del ricorso e i documenti vengono erroneamente depositati in Commissione Tributaria si dovrebbe incorrere in un caso di inammissibilità del ricorso, peraltro è assai difficile che ciò possa avvenire (se non nel caso di autorizzazione del Presidente della Commissione al deposito cartaceo) in quanto la segreteria ovviamente avvertirà il ricorrente dell'errore in cui incorre.

Gli artt. 23 e 24 disciplinano la costituzione in giudizio della parte resistente e la produzione di documenti e motivi aggiunti.

La integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito, mentre, se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.

Il ricorso tributario, sempre in linea con il carattere impugnatorio del tipo di giudizio, deve necessariamente contenere tutte le doglianze che la parte ricorrente intende muovere all'atto impugnato poiché – a parte le questioni rilevabili d'ufficio dal giudice, che nel processo tributario sono assai poche e consistono principalmente nelle inammissibilità che la legge dichiara espressamente rilevabili d'ufficio – non ammette integrazione dei motivi se non quella derivante dal deposito di documenti non conosciuti in precedenza dalla parte. L'integrazione dei motivi si deve poi effettuare mediante atto avente i requisiti di cui all' art. 18 per quanto applicabile, il che comporta che la integrazione dei motivi di ricorso, non notificata alla controparte, è inammissibile. Si applicano, infatti, in tal caso, l'art. 20, commi 1 e 2, l'art. 22, commi 1, 2, 3 e 5, e l' art. 23, comma 3.

-----*

L'istituto del reclamo mediazione è stato introdotto, nella materia tributaria, dall'art. 39, comma 9, delle disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria 2011 ed è quindi un istituto ormai collaudato nel tempo.

Personalmente ritengo che non si possa capire lo spirito di tale istituto se non si cerca di inserirlo nel corpo normativo al cui interno si trova e di coglierne lo spirito in un'ottica globale di modernizzazione della giustizia italiana, di cui anche la giustizia tributaria fa parte.

A mio avviso la maggior parte delle critiche che si muovono a tale istituto derivano dalla settorialità della sua considerazione, come se si trattasse di un istituto di diritto sostanziale tributario o anche di diritto processuale tributario posto in essere per disturbare il manovratore (e cioè il difensore del contribuente) e non invece una delle tante disposizioni organiche che integrano un indubbio sforzo del legislatore diretto a ridurre i tempi della giustizia italiana e ad eliminare i rami morti di un contenzioso che

in tutti i settori della giustizia (ordinaria, amministrativa e tributaria) non hanno ragione di essere ed intralciano ingiustificatamente la giustizia.

L'istituto di cui parliamo è in primo luogo un "filtro" diretto ad impedire che arrivino al giudice le liti minime, insignificanti per chiunque, che hanno un costo sociale enorme e paralizzano la giustizia italiana, la quale ha, da sola, un contenzioso pari quasi alla metà del contenzioso europeo ed un contenzioso tributario altrettanto imponente soprattutto per il numero dei ricorsi tributari che arrivano alla Corte Suprema italiana che, specie per la materia tributaria, non ha pari in tutta l'Europa. Si tratta di numeri che nella materia tributaria spaventano, in quanto rappresentano circa il 40% dell'intero contenzioso civile della Corte di cassazione italiana, anche se, come ovvio, le cause tributarie di merito sono molto, inferiore, di tale percentuale rispetto al numero delle cause civili iscritte presso gli uffici giudiziari italiani, il che integra, già da solo, un segnale della anomalia della giurisdizione tributaria.

Il "reclamo" di cui parliamo è uno di quei filtri che esistono in tutta l'Europa e che consente alla giustizia europea di potersi definire civile, mentre purtroppo l'Italia viene continuamente condannata dalla CEDU per la irragionevole durata dei processi che peraltro è una diretta ed ineliminabile conseguenza del numero di controversie che non si possono smaltire attraverso una dotazione giudiziaria che è ai posti medio bassi dei paesi europei, con riguardo ovviamente alla popolazione, rispetto ad un contenzioso che è il triplo di quello europeo per giudice ed a cui si deve la formazione del debito giudiziario italiano.

Non è questa la sede per esaminare le cause della litigiosità italiana, di cui comunque si deve prendere atto ed a cui si devono trovare rimedi. Non è pensabile che si continuino ad impugnare cartelle esattoriali per bollo auto di cento euro e si chieda addirittura la sospensione della cartella. Questo è uno di quei casi in cui il reclamo dovrebbe evitare di mettere in modo ingiustificatamente la macchina della giustizia e di intasare la giustizia italiana con controversie del genere che nessun paese europeo è in grado di capire.

L'art. 39 comma 9 si inserisce dopo gli artt. 37 e 38 della stessa legge e ne costituisce il completamento in materia di giustizia tributaria, materia di cui peraltro si occupa anche l'art. 37 che detta disposizioni per la efficienza del sistema giustizia e la celere definizione delle controversie, introduce il contributo unificato anche in materia tributaria, prevede programmi per l'ammodernamento della giustizia in tutti i settori e la riduzione del debito giudiziario, convenzioni con l'Università ed i fori ed attribuisce (comma 11) quota parte delle risorse derivanti dal contributo unificato alle singole giurisdizioni in relazione alla capacità di portare avanti i programmi di smaltimento dell'arretrato. Prevede infine, al comma 12, la comunicazione da parte degli organi di autogoverno delle singole magistrature, entro il 30 aprile dell'anno successivo, dei risultati dei programmi di riduzione delle pendenze all'organismo centrale, in vista della ripartizione delle risorse ed al comma 13 il riparto delle somme fra gli uffici che hanno raggiunto l'obiettivo.

Il comma 9 ha inserito l'art. 17 bis del D.Lgs n. 546 del 1992 "reclamo e mediazione" per le liti di valore, allora, fino a 20.000 euro. Contemporaneamente, per non smentirsi, il legislatore aveva introdotto l'ennesimo condono proprio per le stesse liti, secondo una prassi consolidata per cui la introduzione di un nuovo istituto giustifica, secondo il legislatore, un nuovo condono, che peraltro, credo sia noto, non serve molto alla deflazione, considerato che le liti che seguono ad ogni condono in relazione alle condizioni di applicabilità e di efficacia sono numerose e difficilissime ed abbiamo ancora in corso quelle derivanti dal condono del 1992 in conseguenza della cd. rottamazione delle cartelle.

In tale ambito di inquadramento, l'istituto del "reclamo e mediazione", oltre che un filtro, è anche un mezzo di conciliazione anticipata (ante litem) delle controversie minori che si va ad aggiungere a quelli già esistenti, fra cui possiamo inserire, in senso lato, il contraddittorio anticipato in alcuni tipi di accertamento, la istanza di autotutela ante litem, l'accertamento con adesione ecc.

Ci si può chiedere se ci fosse bisogno di un nuovo istituto, ma ho già anticipato che la funzione specifica di filtro per le liti minori del nuovo reclamo è, a mio avviso, utile in funzione deflativa e sicuramente ha consentito una deflazione all'ingresso per quei contribuenti che non sono litigiosi e che, trovandosi di fronte ad una pretesa fiscale, cercheranno di capire e di definire una volta compreso l'errore, così come sarà utile per il fisco, a seguito della segnalazione obbligatoria di autotutela che il contribuente litigioso evita accuratamente di chiedere ante litem, anche se ha in tasca, ad esempio, il bollettino di pagamento che, per un disguido, non era stato abbinato ad una certa pretesa del fisco.

I risultati poi vi sono stati se si considera che le liti fiscali in primo grado sono in numero decrescente ogni anno, anche se le variabili cui è collegata la riduzione sono numerose e difficili da decifrare e da scorporare.

Ci si può chiedere quanto assomigli il "reclamo - mediazione" in materia tributaria alla mediazione obbligatoria nel processo civile ordinario introdotta dal legislatore ed a regime, almeno per certe materie, già dal 2011, poi dichiarata incostituzionale e quindi reintrodotta dal legislatore – come mediazione obbligatoria - per un numero assai limitato di materie.

Sicuramente vi assomiglia sotto il profilo dell'iter legislativo e costituzionale travagliato poiché l'art. 17-bis, comma 2, nel testo originario, anteriore alla sostituzione dello stesso ad opera dell'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1), della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge di stabilità 2014), è stata dichiarata costituzionalmente illegittima, con sentenza della Corte Costituzionale n. 98 del 2014, nella parte in cui aveva introdotto una ipotesi di giurisdizione condizionata per le controversie di valore non superiore a 20.000,00 euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, prescrivendo che «chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo come condizione di ammissibilità del ricorso», accompagnata dalla rilevanza d'ufficio della inammissibilità in ogni stato e grado del giudizio, poiché eccessivamente severo quanto agli effetti dell'omesso completamento della procedura pre trial. Il legislatore, peraltro, era già intervenuto con la legge 27 dicembre 2013 n. 147 con la previsione che, fermo restando il fatto che «la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso, peraltro, in caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l'improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione». In concreto, dopo la modifica legislativa, l'ente impositore attiva la mediazione anche se non richiesta, mentre spetterà al giudice attivarla solo nei casi residui o meglio il giudice, se la causa rientra fra quelle per cui è previsto il reclamo mediazione, non richiesto dal ricorrente con il ricorso, dovrà attendere, prima di prendere in esame la causa, il passaggio del termine di 90 giorni onde consentire all'ente impositore di dare corso alla procedura di reclamo mediazione.

La Corte costituzionale, con la sentenza 16 aprile 2014, n. 98, ha invece promosso l'istituto come condizione per la proponibilità dell'azione, comportante un suo differimento, in quanto tendente a soddisfare l'interesse generale sotto un duplice aspetto: da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni

sostanziali oggetto di dette controversie, con vantaggio sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria; dall'altro, riducendo il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi e un più attento esame di quelli residui (che, nell'ambito di quelli promossi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, comportano le più rilevanti conseguenze finanziarie per le parti).

La principale differenza fra la mediazione tributaria obbligatoria e quella civile obbligatoria è costituita dal fatto che la mediazione civile è diretta da un soggetto indipendente mentre la mediazione tributaria è svolta dallo stesso ente impositore (sia pure impersonato da soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impositivo, nel tentativo di aggirare le critiche di difetto di imparzialità dell'organo), però voglio fare presente che tale circostanza, pur se fa dubitare della imparzialità del mediatore, costituisce per altro verso un punto di forza dell'istituto tributario che costituisce un vero strumento deflativo poiché l'organo che conduce la mediazione ha il potere di autoannullare in tutto o in parte l'atto impugnato e quindi di raggiungere un risultato, mentre la mediazione civile (fra l'altro obbligatoria solo per un numero assai limitato di materie) si è rivelata fallimentare sotto il profilo deflativo a causa del rilevante numero di resistenti non comparsi (il che rende di fatto impossibile la mediazione civile, al contrario della mediazione tributaria nella quale il resistente è sempre presente). Inoltre la mediazione tributaria non ha costi aggiuntivi, al contrario di quella civile che è affidata ad un mediatore retribuito.

Alla attualità, a seguito delle modifiche legislative che si sono succedute nel tempo (in particolare con l'articolo 1, comma 611, lettera a), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, da ultimo sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera l), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e con l'articolo 10, comma 1, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96), per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro (per gli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018, in precedenza per le controversie fino a 20.000 euro di imposta; il valore della controversia deve essere determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con l'impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio. In caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste), relative alla Agenzia delle Entrate, all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, agli enti locali e all'agente e ai concessionari della riscossione (per i ricorsi introduttivi presentati a partire dal 1° gennaio 2016, a seguito delle modifiche introdotte con il d. lgs. n. 156 del 2015; in precedenza solo per le controversie relative alla Agenzia delle Entrate), il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo (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 e la attribuzione della rendita catastale). Sono esclusi dalla mediazione i tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014 (comma inserito dall' art. 10, comma 3-bis, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 giugno 2017, n. 96).

Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo. **Se invece la Commissione rileva che il reclamo mediazione è stato richiesto per un atto che non vi rientrava e il ricorrente non si è costituito nei termini dalla notificazione del ricorso, il ricorso stesso diventerà inammissibile.**

Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

Le disposizioni di cui all'art. 37 bis si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, mentre non si applicano alle richieste di sospensione dell'esecuzione di un atto volto al 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.

L'istanza di reclamo/mediazione, se non diversamente specificato nell'atto impugnato, deve essere inoltrata alla Direzione dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e, più in generale, all'ente che ha emanato l'atto o ha omesso quello richiesto. La proposizione deve essere effettuata entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto da impugnare, o novanta giorni dal rifiuto tacito dell'atto richiesto. La descritta procedura amministrativa, volta alla composizione della lite, costituisce condizione di procedibilità del ricorso, che diviene esperibile decorsi novanta giorni fissati per la conclusione della stessa. Da tale termine riprendono a

decorrere i trenta giorni per la costituzione in giudizio davanti alla Commissione Tributaria e, in quella sede, all'atto del deposito del fascicolo di parte, andrà allegato il pagamento del contributo unificato. E' espressamente prevista l'applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali (dal 1 al 31 agosto).

In seguito all' esame istruttorio dell'istanza di reclamo/ mediazione, l'ente interessato può: ritenere la proposta di mediazione completa nell'ammontare della pretesa e, per l'effetto, accogliere l'istanza del ricorrente, invitando quest'ultimo a sottoscrivere l'accordo di mediazione senza formalità;

ritenere non accoglibile il reclamo, ed in tal caso la procedura può concludersi con un provvedimento motivato espresso di rigetto ovvero con un silenzio-rifiuto, che si perfeziona decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo, a fronte del quale il contribuente può:

fare acquiescenza all'atto;

costituirsi in giudizio decorsi novanta giorni dalla data di notifica della rigettata istanza di reclamo/mediazione.

La mediazione può riguardare, tra le altre, 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

cartelle di pagamento per vizi propri

fermi di beni mobili registrati (articolo 86 del Dpr n. 602 del 1973)

iscrizioni di ipoteche sugli immobili (articolo 77 del Dpr n. 602 del 1973)

ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Possono essere oggetto di mediazione anche le controversie relative al silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori (art. 21, c. 2, del D.lgs. n. 546 del 1992).

Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano ugualmente nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-bis e 48-ter del Dlgs n. 546 del 1992.

Grazia Corradini