



La presentazione dell'istanza di reclamo, gli effetti sulla riscossione e la relativa valutazione da parte dell'ufficio competente

La fase procedurale del reclamo

La parte centrale della [C.M. n.9 del 19 marzo 12](#), dai punti 3 a 5, è dedicata a tre tematiche particolarmente delicate della nuova procedura del reclamo e della mediazione obbligatoria a fronte di liti potenziali attivabili verso atti dell'Agenzia delle Entrate di valore non superiore a 20 mila euro, ossia:

- 1) la presentazione dell'istanza e gli effetti della stessa;
- 2) le conseguenze in materia di riscossione;
- 3) la valutazione del reclamo e della mediazione da parte dell'Ufficio competente.

In termini pratici, il nuovo articolo 17-*bis* del D.Lgs. n.546/92 si traduce in una sorta di doppia procedura di cui la prima è di carattere amministrativo ed obbligatoria e si traduce nel dibattito con l'Amministrazione Finanziaria (il non espletamento di tale fase rappresenta, come è noto, una causa di inammissibilità del futuro ricorso), mentre la seconda, eventuale, è carattere processuale, consistendo nella discussione innanzi alla Commissione Tributaria competente, laddove non sia stato raggiunto un accordo con l'ufficio competente durante la fase del reclamo e della mediazione.

Sul piano procedurale e con specifico riferimento alla presentazione e analisi dell'istanza, il nuovo istituto, in estrema sintesi, configura le seguenti fasi.

1. ► Il reclamo deve essere presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto impositivo, o ancora al Centro Operativo di Pescara per le controversie ad esso riferite.
2. ► Dal *fac simile* proposto in calce alla circolare in commento si evince che il contribuente deve presentare il ricorso con inclusa l'istanza di reclamo e di mediazione. Il termine di presentazione è quello di proposizione del ricorso e da questo punto di vista, come in seguito si dirà, non essendo previste condizioni di esclusione dall'applicazione della procedura dell'accertamento con adesione saranno computabili anche i giorni di sospensione dovuti a tale istituto, nonché i giorni di sospensione feriale.
3. ► Il reclamo, obbligatorio, consente una sospensione di fatto dei termini di impugnazione, per un periodo massimo di 90 giorni o, se inferiore, fino a che non vi sia stato un rigetto o un accoglimento parziale da parte dell'Amministrazione Finanziaria. In tal caso non rileva la sospensione feriale.
4. ► L'ufficio interpellato dovrà provvedere alla gestione del reclamo attraverso appositi reparti diversi e autonomi da quelli che hanno curato l'istruttoria dell'atto impositivo reclamato. Secondo la C.M. n.9/12, tale delicato incarico deve essere svolto dal *team* legale dell'ufficio stesso, che dovrà ponderare sia il reclamo che l'eventuale proposta motivata di mediazione in esso contenuta, nella quale il contribuente ha eventualmente indicato la sua ipotesi di rideterminazione dell'ammontare della pretesa tributaria.

5.	▶ L'ufficio destinatario del reclamo, se non intende accoglierlo, anche parzialmente (a medesime conclusioni si giunge per l'eventuale proposta di mediazione), potrebbe (in realtà la norma sembra configurare un obbligo, ma la circolare si esprime in altri termini) a sua volta formulare una proposta di mediazione, che tenga conto dell'incertezza delle contestazioni, del grado di sostenibilità della pretesa e dell'economicità dell'azione dell'Amministrazione Finanziaria.
6.	▶ Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che si sia conclusa la procedura di mediazione, oppure in presenza di rifiuto espresso all'istanza, il reclamo produce gli effetti del ricorso e decorrono i termini per costituirsi in giudizio, nel qual caso ha nuovamente rilevanza l'eventuale intercorrere dell'interruzione feriale.

La presentazione dell'istanza e gli effetti conseguenti sulla riscossione

La prima importante puntualizzazione in ordine agli effetti generati dalla presentazione dell'istanza di reclamo è la configurazione del momento di "chiamata in giudizio" dell'Amministrazione Finanziaria. Come anticipato, l'istanza di reclamo è inclusa nella presentazione del ricorso.

A parere dell'Agenzia delle Entrate il contribuente deve redigere ed "intitolare" l'atto quale ricorso ed accludere allo stesso l'istanza di reclamo, nonché l'eventuale proposta di mediazione.

Essendosi in presenza a tutti gli effetti di un ricorso, deriva che il momento in cui il contribuente comunica all'Amministrazione resistente la propria intenzione di adire il Giudice si realizza, relativamente alle controversie cui si applica l'articolo 17-bis, con la notifica dell'istanza di mediazione alla competente Direzione.

L'atto introduttivo, in particolare, produce effetti:

- **sostanziali**, tra cui primaria appunto la chiamata in giudizio della controparte;
- **processuali**, configurabili soprattutto nella fase di "costituzione in giudizio", con cui si chiede al Giudice l'annullamento dell'atto impugnato, instaurando l'effettivo rapporto processuale.

A tale riguardo è necessario il deposito presso la segreteria della Commissione Tributaria del medesimo ricorso che ha costituito parte integrante dell'istanza. Tenuto conto della necessaria valutazione dell'istanza presentata, il termine di trenta giorni, stabilito dall'art.22 del D.Lgs. n.546/92 per instaurare la controversia innanzi alla Commissione Tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso (effetto "di costituzione in giudizio") va calcolato a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Si rammenta, peraltro, che in situazioni particolari, quali l'impugnazione di un ruolo con "coinvolgimento" anche dell'Agente della Riscossione, piuttosto che nel caso di ricorso cumulativo con cui si impugnano una pluralità di atti alcuni soltanto dei quali oggetto della procedura di reclamo, la costituzione in giudizio è comunque unitaria e decorre dalle diverse casistiche in precedenza esposte di conclusione del reclamo e della mediazione. Ad esempio, in presenza di ricorso cumulativo riferito ad un'annualità con valore della lite inferiore a 20 mila euro e, pertanto, reclamabile e ad un'altra annualità di importo

eccedente, in ogni caso i trenta giorni per la costituzione in giudizio decorrono dalla chiusura della procedura.

 L'Agenzia delle Entrate, inoltre, segnala che laddove il contribuente dovesse ricevere la comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre pur sempre dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni.

La scelta, adeguatamente motivata, di far configurare la presentazione del reclamo quale momento di chiamata in giudizio e dunque di presentazione del ricorso lascia però spazio ad alcune perplessità operative, soprattutto con riferimento agli accertamenti esecutivi e alla fase della riscossione.

In primo luogo, è di tutta evidenza la situazione abbastanza anomala che si crea per la simultanea possibilità di attivare anche l'istituto dell'accertamento con adesione. La norma, infatti, non prevede cause di "esclusione a vicenda" dei due istituti. Il reclamo deve essere attivato entro il termine di proposizione del ricorso e tale scadenza, da parte sua, risente di tutte le proroghe temporali previste per legge, in *primis* la sospensione dei 90 giorni nel caso di accertamento con adesione. Certo, l'obiezione principale da porre al riguardo è che cosa cambia tra il primo confronto dell'adesione e quello successivo del reclamo e della mediazione, ma sia la norma sia i chiarimenti di prassi, ammettono tale "doppio passaggio" in Ufficio e sarà solo il tempo a dirci se potranno riscontrarsi differenze valutative.

La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione è divenuta, però, una scelta importante con l'avvento degli accertamenti esecutivi se valutata nella direzione di ritardare, per quanto possibile, il momento del pagamento dei ruoli connessi all'accertamento. I nuovi avvisi di accertamento esecutivi, infatti, in base alla lettera a) del comma 1 dell'art.29 del D.L. n.78/10, devono contenere l'invito ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso, ordinariamente 60 giorni, ma che può divenire pari a:

106 giorni	⇒	termine ordinario e interruzione estiva;
150 giorni	⇒	termine ordinario e istanza di accertamento con adesione;
196 giorni	⇒	termine ordinario, interruzione estiva e accertamento con adesione.

Alla scadenza del termine per proporre ricorso, inoltre, ancora non si concretizza l'affidamento all'agente della riscossione dell'atto in questione, che per esplicita previsione normativa deve avvenire almeno trascorsi 30 giorni dal termine ultimo di pagamento. Dopo di che, sempre la norma, fatte salve le condizioni di rischio per il credito erariale, prevede una sospensione *ex lege* delle procedure di aggressione di ulteriori 180 giorni.

Tutto ciò, però, alla luce di un particolare di non poco conto: la lett.b) del co.1 dell'art.29 del D.L. n.78/10 prevede che gli avvisi di accertamento diventano esecutivi decorsi 60 giorni dalla relativa notifica. Il richiamo normativo è preciso e non è ancorato al termine di proposizione del ricorso, con la conseguenza che l'esecutività dell'atto è del tutto slegata dal termine per pagare.

Tradotto in termini pratici, ciò vuol dire che al momento della ricezione di un accertamento esecutivo:

- ⇒ decorsi 60 giorni dalla notifica, si configura di fatto la formazione del ruolo;
- ⇒ al termine di presentazione del ricorso (che, come detto, può essere diverso e superiore), tale "ruolo" scade, con le relative conseguenze (ad esempio, se non è pagato il contribuente è moroso e peraltro si configura il blocco alla compensazione dei crediti erariali).

Come si inserisce in tale meccanismo la nuova procedura del reclamo?

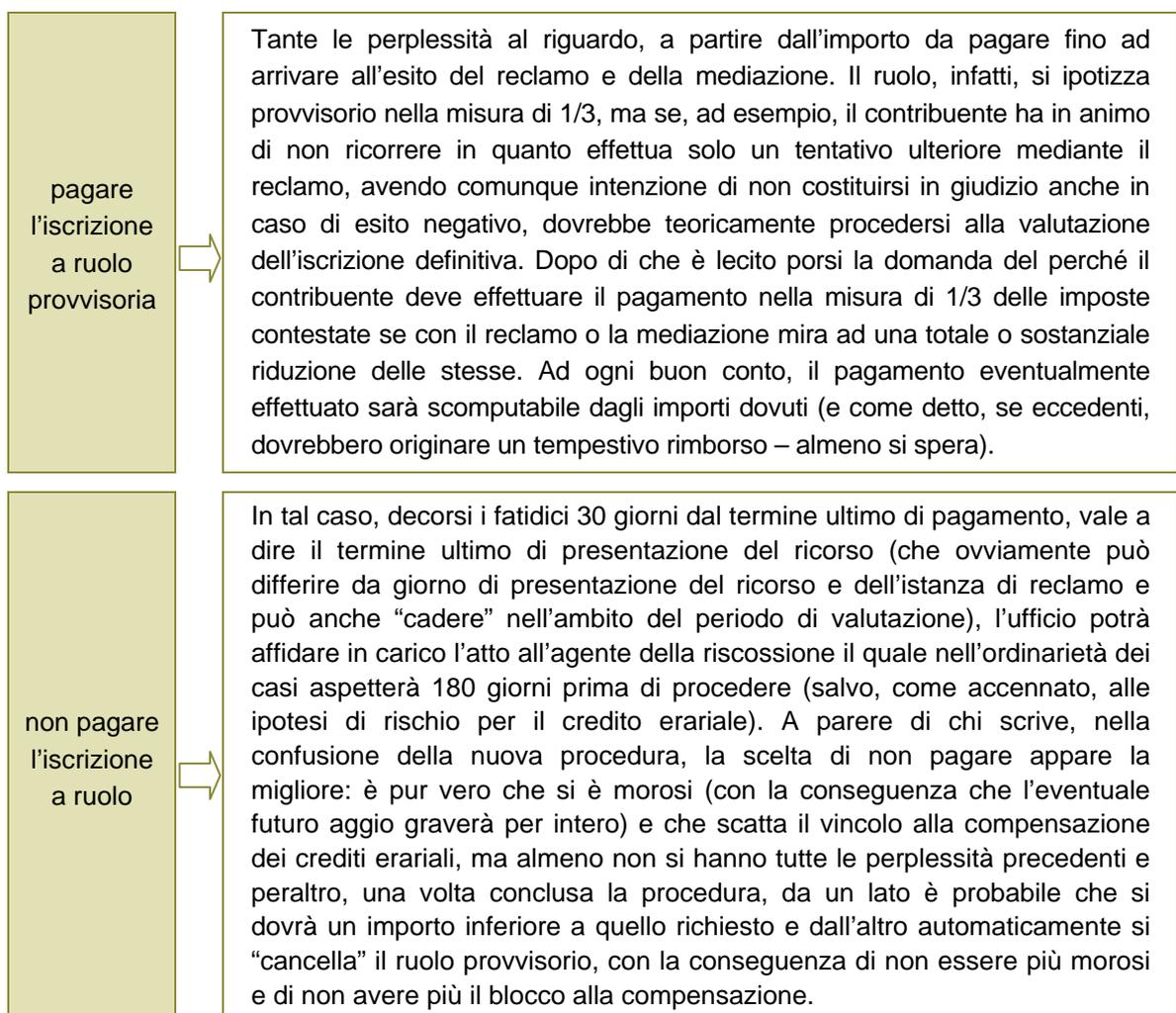
A leggere la circolare, in primo luogo si è in presenza della presentazione del ricorso.

In secondo luogo, la presentazione dell'istanza, non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato. Ancora, la sospensione giudiziale dell'esecuzione da richiedere ai sensi dell'art.47 del D.Lgs. n.546/92, può essere esperita alla Commissione Tributaria Provinciale solo in pendenza di controversia giurisdizionale, con la conseguenza che l'istanza di sospensione giudiziale non può essere proposta prima della conclusione della fase di mediazione. Tutt'al più, se le eccezioni evidenziate nell'istanza non appaiono infondate, può essere concessa dall'ufficio competente la formale sospensione amministrativa, in tutto o in parte, dell'esecuzione, sospensione che comunque non può protrarsi oltre il tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione.

Infine, le somme eventualmente pagate saranno scomutate dagli importi dovuti per la definizione della procedura (con l'ovvia conseguenza, ancorché sul punto l'Amministrazione taccia, che in caso di importi già versati eccedenti rispetto a quelli dovuti o, addirittura, non dovuti affatto, si proceda tempestivamente al relativo rimborso).

Anche in tal caso appare opportuno ricorrere ad un'ipotesi concreta. In presenza dell'accertamento, dopo 60 giorni dalla notifica lo stesso è esecutivo. Entro il termine di proposizione del ricorso, l'iscrizione a ruolo provvisoria deve essere pagata.

Presentando l'istanza di reclamo, il contribuente è innanzi ad un bivio.



Da quanto emerge, comunque, un consiglio pratico: all'atto di presentazione del ricorso, corredato obbligatoriamente dall'istanza di reclamo, se è facoltà del contribuente effettuare un'istanza motivata di mediazione, per quanto concerne la riscossione è opportuno proporre due ulteriori istanze:

- 1) la prima di sospensione amministrativa, che potrà essere ponderata dall'ufficio competente nell'ambito della procedura di reclamo;
- 2) la seconda di sospensione giudiziale ex art.47 del D.Lgs. n.546/92, che sarà valutata dall'organo giudicante e che in caso di produzione simultanea al ricorso deve obbligatoriamente essere redatta da subito atteso che nell'ipotesi di esito negativo della procedura bisognerà costituirsi in giudizio depositando una copia conforme del ricorso/istanza prodotto all'Ufficio competente.

La valutazione dell'istanza



Nella C.M. n.9/12, al capitolo 5, sono dettagliatamente analizzate le valutazioni che si richiedono all'Ufficio investito della procedura del reclamo, il quale in estrema sintesi deve:

- esaminare anzitutto se sussistono i presupposti e i requisiti normativi per la presentazione dell'istanza. Sul punto, si invita a valutare la configurabilità di motivi di inammissibilità del ricorso giurisdizionale, nel qual caso l'istanza sarà rigettata. È precisato, comunque, che l'assenza di una motivata proposta di mediazione da parte del contribuente, prevista in via eventuale, non costituisce motivo di rigetto dell'istanza, nonché la necessità di ritenere l'istanza, anche nei casi di palese inammissibilità, alla stregua di una richiesta di autotutela (e qui forse si entra nel mondo dell'utopia);
- verificare la fondatezza dei motivi prodotti dal contribuente nel reclamo, nonché nella mediazione;
- valutare la possibilità di pervenire ad un accordo di mediazione;
- formulare una proposta di mediazione che consenta quantomeno al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate;
- in assenza delle ipotesi predette, procedere al diniego.

È abbastanza evidente che la fase più complessa è quella della mediazione, sia su istanza di parte che dell'ufficio, posto che nelle altre casistiche si è nella classica situazione del "dentro o fuori": o l'atto è annullato previa accettazione del reclamo oppure lo stesso è rigettato e si procederà al contenzioso tributario.

Nella fase della mediazione viene in rilievo la verifica della sussistenza dei presupposti per la mediazione, individuati dal comma 8 dell'art.17-*bis*, ossia:

- l'incertezza delle questioni controverse;
- il grado di sostenibilità della pretesa;
- il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Sul punto, l'Amministrazione centrale invita le proprie sedi periferiche ad effettuare una valutazione preventiva che deve rappresentare le linee di indirizzo per la coerente

gestione non solo della mediazione, ma anche dell'eventuale successiva fase del contenzioso, calcolando un vero e proprio *rating* della controversia.

L'incertezza della questione controversa assume rilievo soprattutto alla luce delle modifiche introdotte dall'art.47, co.1, lett.a) della L. n.69/09, all'art.360-bis, co.1, n.1) c.p.c., ai sensi del quale il ricorso per Cassazione è inammissibile: *"1) quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa"*.

Ne deriva che nell'eventualità in cui la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione è opportuno favorire un accordo di mediazione, sulla base dell'eventuale proposta formulata dal contribuente o dall'Ufficio.

Ciò però, precisa l'Amministrazione Finanziaria, a condizione che non si tratti di:

"questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi anche nella gestione delle relative controversie, a nulla rilevando l'eventuale contrario orientamento della giurisprudenza cui l'Amministrazione non abbia ancora prestato adesione".

Su tale falsariga, a maggior ragione, gli uffici periferici dovranno prendere atto dell'orientamento di prassi che sia invece favorevole al contribuente, adeguandosi allo stesso. Laddove si sia in assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Suprema Corte, la proposta di mediazione potrà essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni Tributarie tenendo conto, altresì, degli altri due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa. La sostenibilità della pretesa, in particolare, deve essere ponderata su questioni di merito. In tal caso, l'analisi della giurisprudenza prioritaria deve essere estesa anche alla giurisprudenza di merito, con specifico riguardo a quella delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali competenti.

È semplice intuire il perché di un simile sollecito agli uffici periferici: posto che le controversie in questione sono di modico valore e che probabilmente non avranno un prosieguo del contenzioso innanzi alla Suprema Corte, diventano fondamentali i due iniziali gradi di giudizio e l'eventuale presenza di un *trend* giurisprudenziale consolidato "sconsiglia" dall'intraprendere contenziosi temerari, anche e soprattutto alla luce della possibilità di condanna al pagamento delle spese che dovrebbe trovare maggiore applicazione nelle casistiche sottoposte all'istituto del reclamo e della mediazione.

Anche in tal caso, ovviamente, la giurisprudenza che la sede centrale consiglia agli uffici di prendere in considerazione è sottoposta alla condizione che sia condivisa o quantomeno che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per Cassazione.

Infine, nella valutazione della mediazione soccorre il principio di economicità da intendersi:

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

In sostanza, il criterio di economicità si affianca a quello della sostenibilità della pretesa e della valutazione della certezza della controversia, potendo indirizzare *"l'ago della bilancia"* verso la conclusione positiva della mediazione ponderando adeguatamente il rischio "costo" del contenzioso unitamente al "rischio" perdita dello stesso.