



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **Il procedimento di reclamo: il passaggio «travagliato» dalla fase amministrativa a quella processuale.**

di Lorena Di Fiore

Abstract - Article 39, paragraph 9 of decree law n. 98/2011 converted into Law n. 111/2011 was introduced as part of legislative decree n. 546/1992, article 17b and entitled “claims and mediation”.

The provisions above mean that the tax payer is obliged to put forward a motion for any disputes not exceeding 20 thousand euros relating to documents issued by the Revenue Office before presenting a written claim otherwise he runs the risk of it being held inadmissible.

After a brief examination of the subject in case, we will go on to look at the particular relationship which comes to bear between the claim and the appeal on the occasions when the appeal comes to nothing. So this special relationship between claim and appeal leads us to explore certain issues and particularly to analyse the true nature of the statement of claim given that it seems to give rise to automatically the procedural effects of the appeal, it gives us the opportunity to see how the claim stage merges into the legal procedural one, to pinpoint at what time the trial is held to be pending, to look into the forfeiture term with a view to exercising the right to appeal and finally to explore the alleged constitutional illegitimacy of the provisions. The answer to the above issues will stem from identifying a special means of making a written proposal for disputes of this type.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Ambito di operatività del reclamo – 3. Il procedimento amministrativo di reclamo – 4. Dalla fase del reclamo a quella del processo – 5. Pendenza del processo e termine di decadenza di impugnazione – 6. Il reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso e sua presunta illegittimità costituzionale – 7. Conclusioni

### 1. Premessa

L'art. 39, comma 9, del d.l. n. 98/2011 convertito nella l. n. 111/2011 ha inserito nel d.lgs. n. 546/1992 l'art. 17-*bis*, rubricato «*Il reclamo e la mediazione*»<sup>418</sup>.

Tale disposizione introduce l'obbligo per il contribuente di presentare istanza di reclamo prima della proposizione del ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Questo obbligo è previsto per le sole controversie relative agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, il cui valore non sia superiore a ventimila euro e che non riguardino il recupero degli aiuti di stato; per esse è escluso il ricorso alla conciliazione giudiziale. È in facoltà del contribuente presentare all'interno dell'istanza di reclamo una proposta di mediazione.

È opportuno precisare, in proposito, che si tratta di due istituti giuridici distinti, per quanto convenzionalmente vengano accomunati nell'unica accezione di «mediazione tributaria»<sup>419</sup>. Il reclamo è obbligatorio, costituisce condizione di ammissibilità del ricorso ed è il procedimento amministrativo principale, al cui interno può essere introdotta la mediazione, che è facoltativa e si esplica quale suo sub procedimento.

Il legislatore ha introdotto questi due istituti con la finalità di deflazionare il contenzioso tributario<sup>420</sup>, prevedendo una fase obbligatoria amministrativa per la risoluzione delle controversie di modesto valore per riservare alla fase giudiziaria quelle più rilevanti. Il nostro

<sup>418</sup> Ai sensi dell'art. 39, comma 11, d.l. n. 98/2011, le disposizioni dell'articolo in commento si applicano con riferimento «agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012».

<sup>419</sup> Agenzia delle Entrate, Circolare, 19 marzo 2012, n. 9/E, l'Agenzia delle Entrate riferisce in premessa che il nuovo istituto nella presente circolare viene convenzionalmente denominato «mediazione tributaria».

<sup>420</sup> Le finalità sottese al nuovo istituto sono ben delineate da V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 11, 2012, 765.

ordinamento si è posto così in linea con l'assetto giuridico dei principali paesi europei, dove il ricorso alla giustizia tributaria viene considerato solo come un rimedio eventuale e successivo rispetto alla conciliazione in sede amministrativa<sup>421</sup>.

Si tratta sicuramente di una novità significativa, la cui disciplina presenta, però, taluni aspetti controversi, in relazione alla transizione dal procedimento amministrativo di reclamo alla fase processuale.

Nel presente lavoro, dopo una breve disamina della disciplina dell'istituto del reclamo, verranno esaminate, dapprima, la relazione «speciale» che si determina tra la fase amministrativa del reclamo e quella giurisdizionale che si attiva in caso di conclusione della prima con esito negativo, e, successivamente, la questione della pendenza del processo e del termine di decadenza per l'esercizio del potere di impugnazione per poi concludere con la verifica della legittimità costituzionale della disposizione in esame, che sembra presentare aspetti problematici in ragione della obbligatorietà della preventiva fase amministrativa rispetto al diritto di difesa giudiziale, così come costituzionalmente garantito dall'art. 24 Cost.

## 2. *Ambito di operatività del reclamo*

L'ambito applicativo del reclamo è individuato sulla base del combinato disposto dei commi 1 e 6 dell'art. 17-*bis*. La prima disposizione fa riferimento al requisito soggettivo, con l'indicazione degli «atti emessi dall'Agenzia delle Entrate», mentre la seconda disposizione, nel delineare il profilo oggettivo, rimanda all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, che contiene l'elencazione della tipologia di atti per i quali trovano applicazione i due nuovi istituti<sup>422</sup>.

---

<sup>421</sup> Il reclamo e la mediazione rappresentano modelli già utilizzati in altri ordinamenti giuridici, come quello francese, tedesco e spagnolo. In Francia l'accesso alla tutela giurisdizionale è condizionato da una pregiudiziale amministrativa (*la réclamation préalable*): il contribuente prima di adire il giudice deve proporre reclamo presso lo stesso ufficio che ha emanato l'atto. L'esistenza di questa fase amministrativa pregiudiziale ha fortemente limitato i ricorsi giurisdizionali considerato che il 90% delle controversie vengono risolte in fase amministrativa. In Spagna è previsto che il contribuente prima di adire il giudice debba proporre istanza di riesame al funzionario che ha emesso l'atto attivando o una procedura speciale o generale. In Germania è previsto un procedimento amministrativo pre-contenzioso da instaurare prima di adire il giudice (*Beschwerde*) e dinanzi alla stessa autorità che ha emanato l'atto.

<sup>422</sup> M. BUSICO, *L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi*, in *Corr. Trib.*, 10, 2012, 704 ss.

Come già accennato, dunque, si deve trattare di controversie relative ad atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle Entrate<sup>423</sup>, il cui valore non superi i ventimila euro e che non riguardino il recupero di aiuti di stato<sup>424</sup>.

Per quanto una parte della dottrina abbia manifestato opinione contraria<sup>425</sup>, si ritiene di aderire alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui costituisce atto reclamabile anche il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori, in quanto quest'ultimo è espressamente enunciato dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 tra gli atti impugnabili. Pertanto, addivenire ad una diversa conclusione comporterebbe una disparità di trattamento tra le ipotesi di diniego espresso e tacito di rimborso, resa ancora più clamorosa dalla circostanza che la modalità di esercizio dell'azione giudiziaria da parte del contribuente verrebbe in tal caso determinata dal comportamento dell'Agenzia delle Entrate, a seconda che quest'ultima rifiuti o meno il rimborso con un provvedimento espresso<sup>426</sup>.

Non rientrano, invece, tra gli atti reclamabili, i provvedimenti emessi dall'Agente della Riscossione, dagli Enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate e quelli emessi dall'Agenzia del Territorio.

<sup>423</sup> Circolare, n. 9/E, sono oggetto di reclamo e mediazione le controversie relative a: a) avviso di accertamento; b) avviso di liquidazione; c) provvedimento che irroga le sanzioni; d) ruolo; e) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti; f) diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; g) ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie. Sul punto si veda F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, in *Corr. Trib.*, 19, 2012, 1431-1432, il quale evidenzia che vi sono atti non ricordati nella circolare ma ugualmente interessati dalla proposizione del reclamo, poiché autonomamente impugnabili. Tra di essi, vi sono ad esempio i dinieghi alle istanze di autotutela e le comunicazioni di rigetto delle richieste di interpello quando assolvono la funzione di atti di accertamento o di diniego di agevolazioni.

<sup>424</sup> Art. 17-bis, comma 4, d.lgs. n. 546/1992.

<sup>425</sup> In dottrina hanno manifestato inizialmente dubbi in ordine all'inserimento del diniego tacito di rimborso tra gli atti reclamabili: F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1, 2012, 70-71, il quale afferma che la finalità deflativa del contenzioso tributario perseguita dall'art. 17-bis indurrebbe a includere fra gli atti reclamabili anche il diniego tacito di rimborso. Tuttavia, l'Autore osserva come l'art. 17-bis, al comma 1, indichi «controversie...relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate». Pertanto, è lasciato intendere, che tra gli atti reclamabili rientrino solo quelli effettivamente formati dall'Amministrazione finanziaria. In tal senso vedi anche: M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, in *Corr. Trib.*, 31, 2011, 2493; G. CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992*, in *Fisco*, 31, 2011, 4998.

<sup>426</sup> In tal senso vedi Circolare n. 9/E. Di tale avviso è anche A. RENDA, *Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, in *Corr. Trib.*, 10, 2012, 715-717, secondo il quale non va escluso che sussista un obbligo per il contribuente di presentare il reclamo avverso il diniego tacito di rimborso, in quanto superato il dato letterale della norma che fa riferimento ad «atti emessi dall'Agenzia delle Entrate», si deve osservare come essa operi un rinvio alla norma sugli atti impugnabili nel processo tributario, tra i quali è incluso il diniego tacito di rimborso.

Il valore della lite è determinato, per effetto del rimando operato dal comma 3 dell'art. 17-*bis* all'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992, con riferimento soltanto all'importo dei tributi, senza considerare sanzioni ed interessi, oppure considerando le sole sanzioni, in ipotesi di atti relativi esclusivamente a queste ultime<sup>427</sup>.

Per quanto concerne il profilo temporale, il reclamo trova applicazione in relazione agli atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

### 3. Il procedimento amministrativo di reclamo

L'istanza di reclamo da avvio ad un procedimento di tipo amministrativo e perciò è qualificabile come istanza amministrativa<sup>428</sup>. Con tale istanza il contribuente chiede all'Agenzia delle Entrate l'annullamento totale o parziale dell'atto da essa emanato e questa deve esaminarla nell'esercizio del proprio potere di autotutela. In funzione della doverosità del riesame dell'atto<sup>429</sup> la dottrina assimila il reclamo ad un'istanza di autotutela obbligatoria<sup>430</sup>.

<sup>427</sup> In dottrina sono stati manifestati inizialmente dubbi circa l'applicabilità del reclamo alle liti di valore indeterminabile: si pensi ad es. alle controversie su agevolazioni non quantificabili, su provvedimenti autorizzatori come quelli che riguardano l'attribuzione o la cancellazione della partita IVA, sugli interpellanti disapplicativi. Sul punto si veda M. BASILAVECCHIA, *Reclamo e mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit. 2493, secondo il quale l'indeterminabilità del valore dell'atto impugnato dovrebbe comportare l'esclusione del procedimento di reclamo e mediazione. Tali dubbi sono stati poi chiariti dall'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 9/E, nel senso delineato dall'Autore dapprima citato.

<sup>428</sup> La qualificazione data sarà oggetto di integrazione e specificazione nel successivo paragrafo, in quanto l'istanza di reclamo in determinate circostanze ed al verificarsi di altri fatti, concorre alla realizzazione di una fattispecie complessa a rilevanza processuale.

<sup>429</sup> Sul punto si veda C. ATTARDI, *Reclamo e mediazione. Profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Il Fisco*, 30, 2012, 4797-4799, il quale afferma che mentre il riesame dell'atto in sede di autotutela va considerato facoltativo sulla base della disposizione normativa di cui all'art. 2, comma 1, del d.m. n. 37/1997, il riesame in sede di reclamo deve, invece, essere considerato obbligatorio. Ciò, perché secondo quanto disposto dal comma 5 «il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono (non possono provvedere, come in tema della comune autotutela) attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili». In definitiva «se la facoltatività impegna l'autotutela, la doverosità caratterizza, viceversa, il riesame generato dal reclamo».

<sup>430</sup> F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 70, secondo il quale il reclamo istituzionalizza l'obbligo dell'Agenzia delle Entrate di verificare se l'autotutela è esercitabile o meno. In eguali termini M. BASILAVECCHIA, *Reclamo, mediazione fiscale e definizione delle liti pendenti*, cit., 2493 e 2495, il quale, nell'affermare che la natura del reclamo è assimilabile a quella di un'istanza obbligatoria di autotutela, sostiene che «in un Paese normale queste norme sarebbero state del tutto inutili e superflue» in quanto a tal fine «sarebbe stata sufficiente una circolare interna di carattere organizzativo, senza creare alcuna interferenza con il processo». Sul punto si veda anche A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, in *Corr. Trib.*, 37, 2012, 2884, il quale nel riconoscere meritoria la finalità di deflazionare il contenzioso tributario afferma che tale scopo «avrebbe dovuto suggerire una soluzione diversa, volta a prevenire la notifica di atti illegittimi e/o infondati, piuttosto che ad eliminarli solo "ex post"». Secondo l'Autore, quindi, l'esame dell'atto

L'istanza di reclamo va presentata alla Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia delle Entrate, che ha emanato l'atto e che provvede «*attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*»<sup>431</sup>.

Il legislatore, in luogo di adottare una disciplina specifica per il procedimento in esame, ha fatto rinvio alla normativa relativa al ricorso giurisdizionale, prevedendo che il reclamo debba avere il suo medesimo contenuto e debba essere presentato con le stesse modalità e negli stessi termini.

La collocazione della fonte normativa nell'ambito del decreto legislativo relativo al processo tributario è ininfluenza ai fini dell'esatta individuazione della natura del procedimento di reclamo. Essa trova la sua ragione d'essere, come si vedrà in prosieguo, nella necessità di coordinare il procedimento in esame con quello, eventuale e successivo, di tipo giurisdizionale.

Ne consegue che, per effetto del rimando operato dal comma 6 dell'art. 17-*bis* alle disposizioni degli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e comma 4 dell'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992, l'istanza di reclamo debba rispettivamente: a) essere proposta obbligatoriamente con l'assistenza tecnica di un difensore nel caso il valore della controversia superi l'importo di euro 2.582,28; b) avere il medesimo contenuto del ricorso ed essere sottoscritta; c) essere proposta avverso soltanto gli atti indicati nella norma richiamata ed emanati dall'Agenzia delle Entrate; d) essere notificata secondo le modalità indicate nella disposizione richiamata; e) essere proposta entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto reclamabile<sup>432</sup>; f) essere presentata congiuntamente agli originali ed alle fotocopie dell'atto contro cui è diretta ed ai documenti sui quali si fonda.

Nell'istanza di reclamo il contribuente ha la facoltà di formulare una motivata proposta di mediazione completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

---

da parte di una struttura della Direzione provinciale/regionale, diversa da quella che ha partecipato alla sua formazione, avrebbe dovuto precedere la notifica dell'atto piuttosto che seguirla.

<sup>431</sup> Art. 17-*bis*, comma 5, d.lgs. n. 546/1992. Si veda Circolare n. 9/E in cui l'Agenzia delle Entrate identifica le strutture competenti negli uffici legali delle Direzioni provinciali e nelle analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara per i procedimenti di competenza di quest'ultimo.

<sup>432</sup> L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E chiarisce che ai termini di proposizione dell'istanza di reclamo si applicano le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale di cui alla l. n. 742/1969, considerato sia lo stretto nesso che vi è tra la presentazione dell'istanza e la proposizione del ricorso giurisdizionale che il richiamo espresso all'applicabilità dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992, contenuto nel comma 6 dell'art. 17-*bis*. La sospensione feriale, invece, non trova applicazione nel corso del procedimento di reclamo, che deve concludersi entro novanta giorni, in quanto si tratta di una fase amministrativa e non processuale. In senso analogo Agenzia delle Entrate, Circolare, 11 giugno 2012, n. 22/E.

Il procedimento di reclamo deve esaurirsi entro il termine di novanta giorni dalla notificazione della relativa istanza. Esso può concludersi con un accoglimento totale o parziale del reclamo o con un diniego espresso o tacito, quest'ultimo costituito dal decorso infruttuoso del termine dei novanta giorni<sup>433</sup>.

È da notare, infine, che nulla è stato stabilito in ordine all'instaurazione del contraddittorio tra l'organo incaricato di trattare il reclamo ed il contribuente, per cui tale fase rimane meramente facoltativa. Sarebbe stato, invece, opportuno prevedere una fase obbligatoria del contraddittorio<sup>434</sup>, sulla scia anche delle pronunce giurisprudenziali a livello europeo<sup>435</sup> e nazionale<sup>436</sup> che hanno sancito l'importanza e la centralità dello stesso, oltre che in considerazione del ruolo che il legislatore sempre più spesso sta riconoscendo a questo istituto nell'ordinamento tributario<sup>437</sup>.

#### 4. Dalla fase del reclamo a quella del processo

Nel caso l'istanza di reclamo venga accolta integralmente non vi è motivo di proporre il ricorso giurisdizionale.

In ipotesi, invece, di diniego o accoglimento parziale della stessa<sup>438</sup>, il contribuente ha interesse ad adire il giudice per sottoporgli quelle medesime richieste di annullamento dell'atto che risultano già formulate nell'istanza di reclamo<sup>439</sup>, ma che non sono state accolte

<sup>433</sup> Art. 17-bis, comma 9, d.lgs. n. 546/1992, «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».

<sup>434</sup> Sul punto si veda F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 76, il quale rileva la necessità di un contraddittorio tra contribuente e organo destinato ad esaminare il reclamo e la mediazione, durante il quale potranno chiarirsi i motivi di abbandono o di riduzione delle pretese impositive oppure i motivi per i quali l'Amministrazione finanziaria non intende rinunciarvi. In eguali termini, G. CANTILLO, *Il reclamo e la mediazione tributaria. Prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992*, cit., 5001, il quale rileva l'incoerenza di un ordinamento che, da un lato tende a valorizzare il contraddittorio, in linea con i parametri europei, dall'altro, invece, lo esclude per un istituto per il quale sarebbe necessario un confronto tra le parti.

<sup>435</sup> Corte Giust., 18 dicembre 2008, c. 349/2007, Sopropè, in *banca dati Big Ipsa*.

<sup>436</sup> Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635-36-37-38, in tema di accertamenti fondati sugli studi di settore, in *banca dati Big Ipsa*.

<sup>437</sup> Si veda, il nuovo art. 38, comma 7, del d.P.R. n. 600/1973, come sostituito dall'art. 22, comma 1, del d.l. n. 78/2010, convertito dalla l. n. 122/2010, il quale impone l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate di instaurare il contraddittorio prima di notificare l'avviso di accertamento sintetico.

<sup>438</sup> Come anche in ipotesi di mancata conclusione della mediazione.

<sup>439</sup> M. BRUZZONE, *L'anticipazione dei motivi dal ricorso al reclamo*, in *Corr. Trib.*, 10, 2012, 709, la quale ritiene che l'istanza di reclamo non possa contenere generiche contestazioni, richiedendosi, a pena di inammissibilità del ricorso, l'enunciazione di specifici motivi di impugnazione, successivamente non più modificabili.

in fase di riesame amministrativo. Con riferimento a questi casi l'art. 17-*bis*, al comma 9 sancisce che «*Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso*».

Il passaggio dalla fase del reclamo a quella del processo sembrerebbe, dunque, essere «automatico», stando ad una prima ed immediata interpretazione letterale della norma, e ciò avverrebbe per effetto della originaria istanza amministrativa di reclamo, che, al realizzarsi di un evento di tipo negativo (mancato accoglimento del reclamo o mancata conclusione della mediazione), risulterebbe produttiva anche di effetti di natura processuale.

Per comprendere esattamente come avvenga tale passaggio e dunque l'avvio del processo, è opportuno chiedersi come debba essere proposto il ricorso giurisdizionale in presenza di controversie reclamabili<sup>440</sup>.

Per questo tipo di controversie, si ritiene che il legislatore, con l'art. 17-*bis*, abbia introdotto una disciplina di tipo «speciale», in deroga a quella ordinaria, per la modalità di proposizione del ricorso, oltre che per altre regole procedurali<sup>441</sup>.

Il legislatore ha regolamentato in modo nuovo e «speciale» queste controversie, in considerazione della particolare disciplina prevista per la proposizione dell'istanza amministrativa di reclamo, che sul piano «contenutistico» anticipa e dunque interferisce con il ricorso, oltre che per la configurazione dell'espletamento di quella fase preliminare amministrativa quale sua condizione di ammissibilità.

Sulla base di un'interpretazione sistematica della disposizione in esame emerge che il ricorso, per queste particolari controversie, si ha per proposto a seguito della realizzazione di una fattispecie complessa così composta: a) presentazione dell'istanza di reclamo diretta al riesame amministrativo dell'atto ad opera della stessa autorità che lo ha emanato<sup>442</sup>; b)

<sup>440</sup> D'ora in poi per far riferimento alle controversie relative ad atti soggetti alla procedura del reclamo si utilizzerà per economia espositiva il sintagma «controversie reclamabili».

<sup>441</sup> L'art. 17-*bis* ha stabilito che per le controversie reclamabili non trova applicazione la conciliazione giudiziale (comma 1), che in caso di soccombenza, per la condanna alle spese di lite deve applicarsi una maggiorazione del 50% a titolo di rimborso delle spese del procedimento di reclamo e che, sempre in tema di spese processuali, la compensazione può essere disposta solo se ricorrono giusti motivi che abbiano indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione (comma 10).

<sup>442</sup> L'Agenzia delle Entrate nel fac-simile allegato alla Circolare n. 9/E, al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti, svela l'enigma della qualificazione da dare all'istanza di reclamo suggerendo di intestare l'atto come ricorso, di indirizzarlo alla Commissione tributaria competente e di predisporre in calce l'istanza di reclamo diretta alla Direzione provinciale o regionale dell'Agenzia delle Entrate competente, evidenziando sin dall'intestazione la sua finalità pre-processuale. Sul punto a commento della circolare vedi M. BASILAVECCHIA, *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, *Corr. Trib.*, 19, 2012, 1454.

espletamento obbligatorio della fase amministrativa per la trattazione del reclamo, in funzione della doverosità imposta all'Agenzia delle Entrate; c) esaurimento della suddetta fase con esito negativo<sup>443</sup>.

Soltanto al verificarsi di tutti questi fatti giuridici la fattispecie si ha per realizzata e con essa si intende proposto il ricorso giurisdizionale e pertanto gli effetti processuali risultano prodotti.

È quindi dopo il decorso dei novanta giorni dalla proposizione del reclamo che cominciano a decorrere i termini per la costituzione in giudizio previsti dagli artt. 22 e 23 del d.lgs. n. 546/1992. In caso di accoglimento parziale del reclamo i medesimi termini decorrono dalla notificazione del relativo atto da parte dell'Agenzia delle Entrate. Se, invece, l'Agenzia delle Entrate respinge il reclamo prima dei novanta giorni, i termini per la costituzione in giudizio decorrono dal ricevimento del diniego<sup>444</sup>.

È facile intuire, giunti a questo punto, la ragione per la quale il legislatore abbia fatto riferimento a questa singolare costruzione-sequenza procedimentale ed in particolare perché abbia previsto che l'istanza di reclamo debba avere lo stesso contenuto del ricorso ed essere disciplinata dalle stesse norme del processo.

In primo luogo, la ragione va individuata nella volontà del legislatore di concentrare ed anticipare la conoscenza del contenuto del ricorso, considerato che la finalità del reclamo è quella di evitare l'instaurarsi del giudizio grazie al preliminare esame amministrativo dell'atto impugnato sulla base dei medesimi motivi esposti nel ricorso. Il legislatore ben avrebbe potuto disciplinare autonomamente il procedimento amministrativo di reclamo, prevedendo ad esempio un contenuto libero dell'istanza, ma ciò avrebbe vanificato il raggiungimento del suo scopo. In ipotesi di contenuto del reclamo diverso rispetto a quello del ricorso, infatti, il primo avrebbe potuto essere stato respinto, mentre i diversi motivi esposti nel secondo avrebbero potuto indurre l'Agenzia delle Entrate ad accoglierlo<sup>445</sup>.

---

<sup>443</sup> Scinde la fase introduttiva del giudizio in diversi momenti anche M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, in *Corr. Trib.*, 12, 2012, 841, secondo il quale vi sono tre momenti: 1) la notificazione del ricorso, il quale nel momento in cui essa avviene, non svolge la funzione che gli è propria «essendo provvisoriamente degradato a reclamo, cioè a istanza di revisione dell'atto contro cui si ricorre»; 2) un tempo intermedio in cui si sviluppano reclamo e/o mediazione; 3) decorrenza del termine per la costituzione in giudizio.

<sup>444</sup> Art. 17-*bis*, comma 9, d.lgs. n. 546/1992.

<sup>445</sup> M. BASILAVECCHIA, *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, *cit.*, 1455, il quale spiega come «la più semplice soluzione alternativamente possibile, quella che possiamo definire tradizionale, di far seguire all'istanza amministrativa la presentazione di un separato ricorso, è stata volutamente ripudiata dall'art. 17-*bis*,

In secondo luogo, la ragione di questa scelta legislativa va individuata anche nella volontà di non rendere più gravoso l'esercizio del diritto di difesa del contribuente dal momento che, in caso di mancata conclusione positiva della fase di reclamo, risultando già proposto il ricorso, a seguito del completamento della fattispecie, al contribuente è richiesto, per l'attivazione del contenzioso, solo l'onere della costituzione in giudizio<sup>446</sup>.

L'adozione di una disciplina identica a quella adottata per il ricorso giustifica ed al tempo stesso spiega perché il reclamo, nell'ipotesi di suo mancato accoglimento, sia idoneo a concorrere insieme agli altri eventi sopra esaminati alla realizzazione della fattispecie complessa, il cui compimento da luogo per queste particolari controversie alla proposizione del ricorso giurisdizionale e dunque alla produzione dei suoi effetti.

In conclusione, vi è un solo atto, che sin dall'origine ha il contenuto del ricorso, ma che inizialmente ha natura di istanza amministrativa e svolge la sola funzione di dare impulso al procedimento di riesame, e che soltanto a seguito ed all'esito negativo del suo espletamento concorre insieme a questi fatti a realizzare la fattispecie complessa con la quale si ha per proposto il ricorso.

##### *5. Pendenza del processo e termine di decadenza di impugnazione*

La soluzione cui si è giunti per accertare come prende avvio la fase processuale in presenza di controversie reclamabili consente di dare risposta ad ulteriori dubbi che sono sorti in dottrina in ordine agli effetti processuali e sostanziali propri del ricorso. In particolare, ci si riferisce all'individuazione del momento in cui il processo debba considerarsi pendente e al rispetto del termine di decadenza di impugnazione previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 per effetto dell'istanza di reclamo.

In ordine all'esatta individuazione del momento della pendenza del processo la dottrina ha fornito diverse ricostruzioni.

---

in funzione di un preciso intento di assicurare che alla fase di definizione amministrativa si pervenga dopo che il ricorrente ha completamente impostato la propria difesa giurisdizionale».

<sup>446</sup> L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E afferma che «Il nuovo istituto non determina, dunque, un più gravoso esercizio dell'azione in giudizio per il contribuente, dal momento che, in caso di mancata conclusione positiva della fase amministrativa della mediazione, la norma considera l'azione giudiziaria già esercitata, richiedendo al contribuente, per l'attivazione del contenzioso, esclusivamente l'ordinario onere della costituzione in giudizio innanzi alla Commissione tributaria provinciale».

Una parte di essa<sup>447</sup> ritiene che, sul piano degli effetti, la notificazione del reclamo equivale alla notificazione del ricorso. Pertanto, se il contribuente, una volta che il procedimento di reclamo si sia concluso negativamente, si costituisce in giudizio, il processo si considera pendente dal momento in cui è stato notificato il reclamo.

Tale dottrina, quindi, individua il momento della pendenza del processo alla data della notificazione dell'istanza di reclamo in quanto equivalente a quella del ricorso, pur condizionando tale effetto alla successiva costituzione in giudizio del ricorrente.

Un'altra parte della dottrina<sup>448</sup>, invece, sostiene che il processo non possa considerarsi pendente fin dal momento della notificazione del ricorso/reclamo, in quanto «se il ricorso è inammissibile senza previo reclamo, finché operano gli effetti di quest'ultimo non è concepibile la pendenza del processo». Pertanto, «il processo dovrà considerarsi pendente o nel momento in cui avviene la costituzione del ricorrente, ovvero nel momento in cui, ai sensi del comma 9 dell'art. 17-*bis*, la fase “amministrativa” di reclamo deve considerarsi chiusa e l'atto di reclamo produce gli effetti - tra i quali la pendenza della lite - del ricorso».

Tuttavia, essa non ha respinto, però, a priori la tesi contraria, in considerazione della circostanza che il legislatore ha previsto «che reclamo e mediazione si sviluppasse a ricorso già presentato». Secondo tale dottrina, quindi, si può sostenere che «nonostante il coinvolgimento della Commissione tributaria sia differito all'esito della valutazione amministrativa, il processo possa dirsi comunque avviato, ancorché il suo inizio coincida con un provvisorio stato di quiescenza»<sup>449</sup>. Inoltre, viene osservato che ritenere il processo pendente, per quanto quiescente, fin dal momento della notificazione del ricorso/reclamo «sarebbe coerente con il fatto che il principale effetto giuridico del ricorso giurisdizionale, cioè quello di impedire la definitività, l'inoppugnabilità dell'atto contro cui si ricorre, deve ritenersi comunque conseguito sin dalla data della notificazione del ricorso/reclamo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 21».

Chi scrive, in coerenza ed in conseguenza della ricostruzione operata a proposito della modalità di proposizione del ricorso per queste particolari controversie, ritiene che il processo si consideri pendente quando il ricorso risulti proposto con la sua valenza di atto

<sup>447</sup> F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 77-78.

<sup>448</sup> M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., 842.

<sup>449</sup> M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., 842, secondo l'Autore, per accogliere questa ricostruzione, «la dizione del comma 2 dell'art. 17-*bis* andrebbe “corretta”, nel senso che prima del (o senza il) reclamo, il ricorso giurisdizionale è improcedibile piuttosto che inammissibile».

processuale<sup>450</sup>. Ciò si realizza nel momento in cui il procedimento di reclamo si conclude con esito negativo<sup>451</sup>, per effetto del perfezionamento della fattispecie complessa, che avviene con tale evento.

Si ritiene, dunque, preferibile l'orientamento che ravvisa la pendenza del processo al momento della chiusura con esito negativo della fase amministrativa di reclamo, per una serie di considerazioni.

In primo luogo, perché l'istanza di reclamo, per quanto abbia un contenuto analogo a quello del ricorso e sia idonea a rispettare il termine di decadenza, come si vedrà in prosieguo, da impulso, inizialmente, soltanto ad una fase amministrativa di riesame dell'atto, per cui con essa non risulta instaurato alcun processo.

In secondo luogo, perché la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. Pertanto, se il ricorso è inammissibile senza previo reclamo, finché non si conclude con esito negativo il relativo procedimento il processo non potrà considerarsi pendente.

Infine, un'ulteriore conferma che il processo inizi a pendere dal momento della conclusione negativa del procedimento amministrativo di reclamo è data dalla circostanza che il legislatore, nella disciplina «speciale» dell'art. 17-*bis*, ha previsto che i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente decorrano appunto da tale data; viceversa, se avesse voluto considerare pendente il processo sin dalla data di notifica dell'istanza amministrativa di reclamo, avrebbe conseguentemente dovuto prevedere che i suddetti termini decorressero da tale momento, pure se sospesi fino alla conclusione negativa del suddetto procedimento.

---

<sup>450</sup> E ciò in coerenza con quanto sostenuto in dottrina in ordine all'individuazione del momento di pendenza del processo secondo la disciplina generale: A. GIOVANNINI, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, (diretta da F. TESAURO) vol. II, Il processo tributario, Utet, 1998, 340, secondo il quale «il momento che segna il generale stato di pendenza della lite, in funzione sia degli effetti sostanziali, sia di quelli processuali inerenti alla *perpetuatio iurisdictionis*, alla litispendenza in senso stretto, alla determinazione delle parti, alla successiva attività dell'attore, alla fissazione dell'oggetto della domanda, alla qualificazione come controverso del diritto, coincide con la proposizione del ricorso (art. 20-21 d.lgs. 546/1992) e più precisamente con la data nella quale avviene la sua notificazione».

<sup>451</sup> È da evidenziare che questo termine non è fisso ma mobile, considerato che la conclusione del procedimento amministrativo di reclamo può avvenire sulla base di diversi accadimenti: a) c.d. diniego tacito: al decorso del termine di novanta giorni senza che l'Agenzia delle Entrate abbia notificato alcun provvedimento; b) diniego espresso: alla data di ricezione del provvedimento, antecedentemente allo scadere del termine di novanta giorni, con cui l'Agenzia delle Entrate comunica di aver respinto il reclamo; c) accoglimento parziale (e dunque diniego parziale per la parte non accolta): alla data di notificazione del provvedimento, se antecedente allo scadere del termine di novanta giorni.

Le conclusioni cui si è giunti, in ordine alla precisa individuazione del momento da cui deve considerarsi pendente il processo nelle ipotesi di controversie reclamabili, comporta sul piano pratico che eventuali vicende anomale del processo<sup>452</sup>, che dovessero verificarsi durante la fase amministrativa, non hanno rilevanza. L'individuazione della pendenza del processo è rilevante non solo per la disciplina processuale<sup>453</sup>, ma anche con riferimento ad altre disposizioni: si pensi al recente, e reiterato più volte nel passato, provvedimento di definizione agevolata delle liti pendenti<sup>454</sup>, la cui applicazione presupponeva la corretta individuazione della pendenza allo scopo di verificare se la disposizione agevolativa trovasse o meno attuazione.

Passando alla verifica del rispetto del termine di decadenza di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 nelle controversie reclamabili, si osserva, in coerenza con la «speciale» modalità di proposizione del ricorso prevista dal legislatore, che la notificazione dell'istanza di reclamo è idonea a rispettare quel termine, impedendo così la definitività dell'atto<sup>455</sup>. Ciò, in quanto essa rappresenta l'atto iniziale di una fattispecie complessa a rilevanza processuale, a seguito della quale si ha per proposto il ricorso.

#### 6. Il reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso e sua presunta illegittimità costituzionale

La disciplina dettata dall'art. 17-*bis* impone la presentazione dell'istanza di reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso.

<sup>452</sup> Sospensione, interruzione ed estinzione del processo, di cui agli artt. 39-46 del d.lgs. n. 546/1992.

<sup>453</sup> Oltre alle c.d. vicende anomale del processo si pensi, ad esempio, all'individuazione della litispendenza di cui all'art. 39 c.p.c.

<sup>454</sup> Da ultimo art. 39, comma 12, d.l. n. 98/2011.

<sup>455</sup> L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 9/E afferma che «la notifica dell'istanza di mediazione alla Direzione produce innanzitutto l'effetto (sostanziale) di interrompere il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto»; e ciò in quanto «la "chiamata in giudizio" ossia il momento in cui il contribuente comunica all'Amministrazione resistente, attraverso la notifica del ricorso, la propria intenzione di adire il Giudice si realizza, relativamente alle controversie cui si applica l'art. 17-*bis*, con la notifica dell'istanza di mediazione alla competente Direzione». Al riguardo, si evidenzia l'imprecisione terminologica utilizzata dall'Agenzia delle Entrate a proposito dell'effetto che l'istanza di reclamo sarebbe idonea a produrre, parlandosi impropriamente di interruzione del decorso del termine. Tale effetto richiama l'istituto della prescrizione, il cui termine può essere oggetto di interruzione. Invece, per l'esercizio del diritto di impugnazione il relativo termine è di decadenza e rispetto ad esso è inappropriato parlare di interruzione. Si consideri, tra l'altro, che ai sensi dell'art. 2964 c.c. «Quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione...». In dottrina si veda: F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 78; M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., 842; ID, *Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo*, cit., 1454; A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 4, 2012, 915.

Tale disposizione, dunque, condiziona l'avvio del processo alla preventiva proposizione dell'istanza di reclamo ed all'espletamento del relativo procedimento<sup>456</sup>.

Al riguardo, fin da subito, sono sorti in dottrina<sup>457</sup> dubbi sulla legittimità costituzionale della disposizione in esame in ordine all'esercizio aggravato del diritto di difesa del contribuente, sulla base della giurisprudenza costituzionale in tema di giurisdizione condizionata.

È utile ricordare, in proposito, che vi sono stati casi in cui la Corte Costituzionale ha ritenuto che il legislatore possa considerare opportuno che la fase giudiziaria sia preceduta da un fase amministrativa in ragione di «esigenze di ordine generale» e «superiori finalità di giustizia»<sup>458</sup>. La Corte costituzionale ha precisato, però, che la compressione del diritto di difesa deve essere bilanciata dall'interesse ad un miglior funzionamento della giustizia<sup>459</sup> e che anche sussistendo tali condizioni di utilità generale il legislatore deve sempre osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto di difesa del contribuente<sup>460</sup>.

A parere di tale dottrina<sup>461</sup>, la condizione di ammissibilità imposta dall'art. 17-*bis* comporterebbe un aggravio del diritto di difesa del contribuente, in quanto l'omessa presentazione del reclamo determinerebbe l'inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, e dunque la decadenza del contribuente dal diritto a ricorrere, con conseguente definitività della pretesa tributaria. E ciò farebbe suscitare perplessità sulla

<sup>456</sup> È, infatti, inammissibile il ricorso proposto prima del decorso infruttuoso del termine di novanta giorni o prima della notifica del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale. Pertanto, appaiono destinati al fallimento i tentativi, che sembra siano stati esperiti nella prassi in questi primi tempi, di costituirsi in giudizio prima del decorso del termine per il completamento del procedimento di reclamo, sia pur al solo scopo di invocare innanzi all'autorità giudiziaria una tutela cautelare, atteso che durante la fase amministrativa non opera alcuna sospensione legale della riscossione. Sul punto ci si soffermerà più ampiamente in prosieguo.

<sup>457</sup> G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. Trib.*, 12, 2012, 854-855, il quale coglie l'aspetto più delicato della disposizione dal punto di vista della sua conformità ai parametri costituzionali nella c.d. giurisdizione condizionata, oltre a denunciarne ulteriori profili quali quello scaturente dal principio della responsabilità per le spese del giudizio e quello della valutazione dell'istituto della mediazione in relazione al principio di indisponibilità della pretesa tributaria. Così anche A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, *cit.*, 2877-2878.

<sup>458</sup> Corte Cost., 23 novembre 1993, n. 406, in *banca dati Big Ipsoa*.

<sup>459</sup> Corte Cost., 18 gennaio 1991, n. 15, in *banca dati Big Ipsoa*.

<sup>460</sup> La Corte Costituzionale, infatti, in diverse pronunce in materia tributaria ha sancito l'illegittimità di disposizioni che prevedevano la decadenza dal diritto di azione in giudizio per la mancata instaurazione del procedimento amministrativo. *Ex multis*, Corte Cost., 23 novembre 1993, n. 406; 27 luglio 1994, n. 360; 24 febbraio 1995, n. 56; 4 luglio 1996, n. 233; 17 marzo 1998, n. 62; 1 aprile 1998, n. 81, in *banca dati Big Ipsoa*.

<sup>461</sup> G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, *cit.*, 854-855; A. CARINCI, *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, *cit.*, 2877-2878.

legittimità costituzionale della norma per quella preclusione definitiva all'azionabilità del diritto.

A parere di chi scrive, non si possono avanzare dubbi sulla legittimità costituzionale della disposizione in esame, in quanto la configurazione della presentazione del reclamo quale condizione di ammissibilità è la conseguenza della «speciale» modalità di proposizione del ricorso prevista dal legislatore per questo particolare tipo di controversie<sup>462</sup>. Si è già detto, infatti, che l'istanza di reclamo rappresenta uno degli elementi costitutivi della fattispecie complessa a seguito della quale si realizza la proposizione del ricorso. Pertanto, è naturale ed accettabile che la sua assenza determini l'inammissibilità del ricorso<sup>463</sup>.

Tale «speciale» modalità di proposizione del ricorso non costituisce una modalità più gravosa per il contribuente in quanto non vi sono duplicazioni di attività tra fase amministrativa e processuale, poiché il legislatore ha «concentrato» in un unico atto il loro avvio ed ha coordinato funzionalmente le relative discipline<sup>464</sup>.

In ogni caso, se anche non si volesse qualificare la proposizione del reclamo quale elemento costitutivo della «speciale» modalità di proposizione del ricorso e configurarla, invece, come ipotesi di giurisdizione condizionata, ciò non di meno si ritiene che si ravvisino nel caso le «esigenze di ordine generale» e le «superiori finalità di giustizia» che, secondo la Corte Costituzionale, legittimano ipotesi di c.d. giurisdizione condizionata<sup>465</sup>.

<sup>462</sup> Non è la prima volta che il legislatore adotta discipline «speciali» di proposizione del ricorso; basti ricordare la modalità di proposizione dei ricorsi per l'impugnazione delle cartelle emesse dai soppressi Centri di Servizio regolamentata dall'art. 10 del d.P.R. n. 787/1980.

<sup>463</sup> La condizione di ammissibilità prevista per queste particolari controversie è omologabile a quelle previste dall'art. 18, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, per cui, così come in caso di ricorso privo dell'indicazione della commissione tributaria cui è diretto, lo stesso viene dichiarato inammissibile, in modo analogo, nei ricorsi relativi alle controversie reclamabili, la carenza della preventiva istanza di reclamo e/o il mancato suo espletamento, costituendo elementi essenziali della «speciale» modalità di proposizione del ricorso, determinano l'inammissibilità dello stesso.

<sup>464</sup> Di diverso avviso G. MARINI, *Profili costituzionale del reclamo e della mediazione*, cit., 856, il quale sostiene che «anche qualificando la procedura in commento come una modalità speciale di proposizione del ricorso, si tratta pur sempre di una modalità più gravosa per il contribuente, sicché la sua costituzionalità merita comunque di essere vagliata»

<sup>465</sup> In tal senso, F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 88, il quale, invece, manifesta perplessità circa la conformità della disciplina all'art. 111 Cost. che sancisce il principio della ragionevole durata del processo, osservando come, a causa del mancato coordinamento tra reclamo e accertamento con adesione, il giudizio potrebbe non iniziare prima dei nove mesi dopo la notifica dell'atto dell'Agenzia delle Entrate. Si veda anche A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 901-903, il quale osserva che «il differimento dell'azione giurisdizionale è previsto per consentire alle parti di instaurare una fase di mediazione amministrativa finalizzata a prevenire la lite processuale, e perciò assimilabile ai tentativi obbligatori di conciliazione già previsti dall'ordinamento e ritenuti legittimi dalla Corte costituzionale». Secondo tale Autore,

Piuttosto, è una diversa e più gravosa circostanza che porta ad esprimere chi scrive, uniformemente alla dottrina cui si aderisce<sup>466</sup>, un giudizio parzialmente negativo sul nuovo istituto. Si fa riferimento all'assenza di una sospensione *ex lege* della riscossione delle pretese impositive e sanzionatorie, nonché dell'applicazione delle misure cautelari e conservative, durante l'espletamento della fase amministrativa del reclamo. È agevolmente intuibile, infatti, che in questa circostanza il contribuente si trovi privo di tutela giurisdizionale, non potendo rivolgersi all'autorità giudiziaria fino all'esaurimento del procedimento di reclamo, nemmeno per ottenere il necessario provvedimento di natura cautelare<sup>467</sup>.

Per sopperire all'assenza di tale moratoria, parte della dottrina<sup>468</sup>, anche allo scopo di evitare l'incostituzionalità della norma<sup>469</sup>, ritiene che il rimedio obbligato sia rappresentato dalla possibilità per il contribuente di «depositare presso la Commissione tributaria provinciale il reclamo prima del termine fissato dal comma 9 dell'art. 17-*bis* al solo fine di ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo»<sup>470</sup>.

Il rimedio proposto, però, non appare condivisibile, considerato l'insormontabile ostacolo costituito dalla lettera e dalla *ratio* della norma, secondo cui il ricorso giurisdizionale e dunque la fase processuale sorge soltanto all'esaurimento con esito negativo della

---

invece, la costituzionalità della disciplina è dubbia relativamente alle spese del procedimento, non essendo previsto che quelle sostenute dal contribuente debbano essere rimborsate dall'Agenzia delle Entrate in caso di accoglimento del reclamo.

<sup>466</sup> F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 89; M. BASILAVECCHIA, *Dal reclamo al processo*, cit., 844; A. CARINCI, *La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo*, in *Corr. Trib.*, 11, 2012, 775; ID., *Perduranti profili di criticità della presentazione del reclamo*, cit., 2882-2884; A. RENDA, *Il reclamo per i dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti impositivi*, cit., 718-720; A. TURCHI, *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, cit., 918-921.

<sup>467</sup> Circolare n. 9/E, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che l'unico rimedio esperibile da parte del contribuente è quello della sospensione amministrativa dell'esecuzione dell'atto.

<sup>468</sup> F. PISTOLESI, *Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione*, cit., 1434.

<sup>469</sup> C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 12, 2012, 851-852, il quale afferma che l'art. 17-*bis* è illegittimo costituzionalmente «nella parte in cui esclude l'accesso alla tutela cautelare giurisdizionale per tutto il periodo di tempo occorrente con l'obbligatorio esperimento del reclamo, per il netto contrasto con quanto disposto dagli artt. 3, 24 e 111 Cost.».

<sup>470</sup> Così come consentito a seguito di un'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte Costituzionale, 24 luglio 1998, n.336, in *banca dati Big Ipsoa*, secondo cui «posto che la stessa Corte ha rilevato, in altra occasione, il carattere strumentale della funzione cautelare rispetto all'effettività della tutela dinanzi al giudice è da ritenere che la normativa impugnata, nel coordinamento che va necessariamente operato tra il precedente e l'attuale rito del processo tributario, non impedisca al contribuente che ricorra avverso l'iscrizione a ruolo operata dal centro di servizio e chieda la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, di depositare, presso la segreteria della Commissione tributaria, l'altro esemplare del ricorso, senza attendere il decorso del termine previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 787 del 1980».

preliminare e propedeutica fase amministrativa, costituente sua condizione di ammissibilità<sup>471</sup>.

Pertanto, a differenza della disciplina «speciale» relativa all'impugnazione degli atti emessi dai centri servizi, richiamata a sostegno della propria tesi dalla precitata dottrina, dove il ricorso giurisdizionale risultava proposto *ab origine*, pur permanendo in uno stato di quiescenza, poiché il suo deposito presso la Commissione tributaria doveva essere eseguito dopo sei mesi dalla sua notifica all'ufficio, nelle controversie reclamabili non vi è ricorso prima della chiusura della fase amministrativa di reclamo, per cui durante lo svolgimento di questa non c'è possibilità di andare «davanti al giudice», nemmeno per chiedere un provvedimento di natura cautelare.

#### 7. Conclusioni

La finalità perseguita dall'istituto del reclamo, quale quella di deflazionare il contenzioso tributario, è sicuramente lodevole ed apprezzabile.

In siffatto modo, il nostro ordinamento giuridico si è adeguato a quello di altri paesi europei, in cui la presenza di istituti finalizzati al riesame amministrativo dell'atto, in via propedeutica alla fase giurisdizionale, è prevista da tempo ed ha consentito la riduzione del contenzioso.

Senonché, la disciplina dell'art. 17-*bis* solleva talune perplessità in ordine al passaggio dalla fase del reclamo a quella del processo, all'individuazione del momento in cui il processo si consideri pendente e ad eventuali suoi profili di illegittimità costituzionale.

La disarmonia che sembra regnare quando l'istituto del reclamo interferisce con la successiva fase processuale, a causa di una normativa redatta senz'altro in modo poco puntuale, può trovare una accettabile ricomposizione, a seguito della particolare ricostruzione della fattispecie giuridica introdotta dall'art. 17-*bis*, così come prospettata da chi scrive.

---

<sup>471</sup> C. GLENDI, *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. Trib., cit.*, 851, il quale afferma che «la pendenza del processo si ha solo al momento in cui il reclamo produce gli effetti del ricorso e solo da tale momento decorrono i termini di cui agli artt. 22 e 23 e possono quindi proporsi domande cautelari davanti all'organo giurisdizionale», invece «prima di ciò, nessuna domanda cautelare può ritenersi proponibile ex art. 47, comma 6, del d.lgs. 31-12-1992, n. 546».

La «speciale» modalità di proposizione del ricorso, consistente in una fattispecie complessa costituita dalla presentazione di un'istanza di reclamo dal contenuto identico a quello del ricorso e dalla conclusione negativa del relativo procedimento, ha consentito di individuare il momento della pendenza del processo e di verificare il rispetto del termine di decadenza per le controversie reclamabili.

Sono stati, inoltre, esaminati i dubbi sollevati in dottrina circa la legittimità costituzionale della normativa in commento in ordine al profilo della configurazione della presentazione del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso.

La verifica condotta ha consentito di dissipare questi dubbi per concludere che la configurazione della presentazione del reclamo quale condizione di ammissibilità è la conseguenza della «speciale» modalità di proposizione del ricorso prevista dal legislatore per questo particolare tipo di controversie e che essa non costituisce una modalità più gravosa per il contribuente, in quanto non vi sono duplicazioni di attività tra fase amministrativa e processuale, poiché l'art. 17-*bis* ha «concentrato» in un unico atto il loro avvio ed ha coordinato funzionalmente le relative discipline.

Una critica, che invece è condivisibile e che «mina» alle basi la «giustizia sostanziale» del nuovo istituto, è quella relativa all'assenza di una previsione normativa di sospensione della riscossione dell'atto reclamabile e delle connesse misure cautelari durante la fase amministrativa; circostanza questa tanto più grave se si considera che il contribuente, durante lo svolgimento del procedimento di reclamo, non è munito della tutela giurisdizionale cautelare, in quanto il ricorso, per disposizione di legge, non si ha per proposto finché non si esaurisce la fase amministrativa.

In termini di «giustizia sostanziale» appare davvero iniquo che l'Amministrazione finanziaria da un lato operi per valutare se rimuovere il proprio atto impositivo e dall'altro proceda alla riscossione o all'adozione di misure cautelari, senza che il contribuente possa rivolgersi al giudice per chiedere un provvedimento di natura cautelare.

È auspicabile, dunque, *de jure condendo*, una modifica legislativa che introduca una moratoria dei poteri di riscossione e di adozione delle misure cautelari per l'intero periodo

del procedimento di reclamo<sup>472</sup>, considerato che la stessa non sembra ledere oltre modo l'interesse del fisco.

---

<sup>472</sup> In analogia a quanto previsto per l'accertamento con adesione dall'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218/1997, in tema di riscossione provvisoria.