
Al via il reclamo obbligatorio nel contenzioso tributario

di [Vincenzo D'Andò](#)

Publicato il 4 Aprile 2012

è in vigore dal 2 aprile la disciplina del reclamo e mediazione tributaria: ecco una guida pratica al nuovo istituto, comprensiva di fac-simile di istanza di reclamo

A seguito delle novità introdotte dal Legislatore (1), nelle controversie di valore non superiore a € 20.000,00, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dal 01.04.2012, il contribuente, prima di adire la via del contenzioso tributario, ha l'obbligo (pena l'inammissibilità del ricorso presentato) di presentare un'apposita istanza di reclamo presso la Direzione provinciale o la Direzione regionale che ha emanato l'atto.

L'accordo di mediazione poi comporta la riduzione delle sanzioni al 40% (C.M. n. 9/E del 2012).

A tal fine, per valore della lite viene inteso l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

In caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla sommatoria dei relativi importi, quindi, se il valore di dette sanzioni supera l'importo di € 20.000,00, il contribuente può direttamente presentare il ricorso in Commissione tributaria.

In caso contrario, per non incorrere in una causa di inammissibilità del ricorso rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, occorre prima presentare atto di reclamo che deve contenere i contenuti minimi disposti dall'art. 18, del D.Lgs. n. 546/1992 (Commissione tributaria competente, motivi, ecc.) ed essere notificato secondo le modalità sancite dal successivo art. 20, entro 60 giorni dal ricevimento dell'atto che si intende impugnare.

Nell'atto è opportuno inserire una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

L'Agenzia delle Entrate, se non intende accogliere il reclamo **(2)** volto all'annullamento totale o parziale dell'atto né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'Ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'incertezza legata alle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

L'accordo di mediazione comporta l'irrogazione delle sanzioni nella misura del 40% delle somme irrogabili in funzione dell'ammontare del tributo risultante dalla suddetta proposta.

Decorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Ciò comporta che il ricorrente deve costituirsi in giudizio nei successivi 30 giorni, mediante deposito presso la Commissione tributaria competente per territorio della copia conforme all'originale del reclamo, corredato dalla ricevuta di presentazione/spedizione, pena l'inammissibilità del ricorso stesso.

Al fine di incentivare le parti a trovare l'accordo nei 90 giorni (e, quindi, per fare diminuire la successiva fase del contenzioso), viene previsto che la parte soccombente sia condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento instaurato, potendo la Commissione tributaria procedere alla compensazione delle spese, solo in presenza di giusti motivi indicati nel dispositivo della sentenza.

Atti sottoposti ad obbligo di mediazione

L'obbligo della mediazione riguarda le controversie relative a:

- Avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Rifiuto tacito del rimborso di tributi

In base al comma 2, dell'art. 21, del D.Lgs. n. 546 del 1992,

nel caso di rifiuto tacito, il ricorso presso la Commissione tributaria non può essere presentato prima del decorso di 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso.

Per cui la mediazione tributaria si applica per le fattispecie di rifiuto tacito per le quali, alla data del 01.04.2012, non siano ancora decorsi i 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

Atti che non rientrano nella mediazione

Oltre alle controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili, non rientrano nell'ambito della mediazione tributaria tutti gli atti non emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, non rientrano nella nuova disciplina di (cui all'art. 17-bis, del D.Lgs. n. 546 del 1992):

- La cartella di pagamento;
- l'intimazione di pagamento;

l'iscrizione di ipoteca sugli immobili;

- il fermo di beni mobili registrati;
- gli atti relativi alle operazioni catastali.

Ovviamente, sia la cartella esattoriale, sia l'intimazione di pagamento, rientrano nell'ambito della mediazione tributaria quando siano impugnate contestualmente all'atto emesso dalle Entrate. Inoltre, secondo dottrina, il procedimento di mediazione deve essere attivato anche quando l'impugnazione della cartella di pagamento si fonda su vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle Entrate (es. controllo automatizzato, ex art. 36-bis, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Infine, l'impugnazione alla cartella di pagamento solo per vizi propri dovrebbe rendere inapplicabile la disciplina della mediazione.

Come si determina il valore della controversia

Rientrano nell'ambito della

nuova mediazione tributaria solo le controversie di valore non superiore a € 20.000,00.

Ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992, *“per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di questé”*.

Ai fini della corretta individuazione del valore della controversia, secondo l'Agenzia delle Entrate, la disciplina del reclamo e della mediazione si applica in relazione al singolo atto oggetto di impugnazione.

Pertanto, se con un solo ricorso siano impugnati più atti, il procedimento di mediazione é obbligatorio per quelli il cui valore di lite è inferiore a € 20.000.

Inoltre, se un atto riguarda più tributi, il valore deve essere calcolato avuto riguardo al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente.

Qualora il contendere verta su di un recupero di perdite fiscali, il valore della lite é pari all'imposta teorica connessa alla perdita.

Mentre sono escluse dalla fase di mediazione tutte le fattispecie di valore indeterminabile come, ad es., il provvedimento di diniego o di cancellazione all'Anagrafe unica delle Onlus.

Presentazione dell'istanza di reclamo

Trascorsi 90 giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Pertanto, nell'istanza devono essere indicati:

- La Direzione nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo, ovvero la struttura che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto;

- il contribuente ed 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 (Pec) del difensore;
- l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;
- i motivi di impugnazione.

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, la mancata allegazione di atti o documenti non in possesso dell'Ufficio rende l'istanza incompleta.

Per tali motivi, all'istanza devono essere allegati tutti i documenti che il contribuente intende eventualmente depositare insieme al ricorso.

La presentazione del reclamo (poiché sostituisce la fase della notifica del ricorso) **deve avvenire entro 60 giorni** dalla notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare.

L'Agenzia delle Entrate ha invitato le Direzioni competenti, laddove le eccezioni sollevate non appaiano infondate, a concedere la sospensione amministrativa dietro apposita istanza e nei limiti del tempo necessario alla conclusione della fase di mediazione.

Trattazione dell'istanza di reclamo

L'art. 17-bis, del D.Lgs. 546/1992 ha disposto che l'obbligo della presentazione del reclamo sia accompagnato dalla facoltà in capo al ricorrente di inserire nello stesso una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa impositiva.

L'organo destinatario a questo punto, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'incertezza legata alle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa.

A parere dell'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 9/E del 2012), la proposta di mediazione rimane una mera facoltà dell'Ufficio, il quale provvede poi a formulare una proposta solo una volta che, dopo avere invitato il contribuente al contraddittorio, ne ravvisi i presupposti.

Considerato che l'istanza produce gli effetti del ricorso, il contribuente deve stare molto attento alla sua predisposizione, poiché il fisco, ad es. nei casi di tardiva presentazione, mancata sottoscrizione ovvero mancata individuazione dell'oggetto procederà a rigettare l'istanza per assoluta inammissibilità (anticipando, di fatto il contenuto dell'eventuale successiva sentenza).

Una volta accertata l'ammissibilità dell'istanza di reclamo, l'Ufficio del fisco provvede all'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base delle prove addotte dal contribuente oppure, verificati i presupposti, formula una proposta d'ufficio al contribuente, tenuto conto:

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

Il tutto in funzione di quanto stabilito dalle decisioni della giurisprudenza di merito e della Corte di Cassazione, alle quali dovrà attenersi l'Ufficio legale incaricato di esaminare l'istanza di reclamo presentata dal contribuente.

Proposta di conciliazione e vantaggi derivanti

La proposta conciliativa può essere formulata dal contribuente ovvero fatta d'ufficio.

Una volta che è stato raggiunto l'accordo, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione.

Le sanzioni ridotte al 40% si otterranno anche nel caso in cui l'accordo di mediazione riproponga integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato e, quindi, anche nei casi in cui non ci siano stati margini per la riduzione della pretesa.

Il perfezionamento della mediazione si avrà con il pagamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo di mediazione.

Peraltro, in caso di rateizzazione si può arrivare fino a un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo.

Presentazione del ricorso tributario

In caso di mancato raggiungimento dell'accordo al contribuente non resta che la via del contenzioso tributario.

In tali casi l'interessato dovrà costituirsi in giudizio entro i 30 giorni (disciplinati dall'art. 22, del D.Lgs. 546/1992) che decorrono:

- Dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, in caso di rifiuto tacito o mancato accordo;
- dalla data di ricevimento del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei 90 giorni;
- dalla data di ricevimento del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso dei 90 giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Il termine dei 30 giorni per la costituzione in giudizio, poiché si riferisce ad un atto processuale, fruisce della sospensione feriale dal 1 agosto al 15 settembre (Legge n. 742 del 1969).

Condanna alle spese

Infine, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, la Commissione tributaria provinciale:

- condanna la parte soccombente a versare all'altra parte una somma a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione, normativamente fissata nel 50% delle spese di giudizio; la condanna al rimborso non si applica nei casi di compensazione delle spese di lite;
- fuori dei casi di soccombenza reciproca, i giudici possono compensare, parzialmente o per intero, le spese di lite solo se ricorrono giusti motivi, da indicare esplicitamente nella motivazione della sentenza; i "giusti motivi" vanno peraltro individuati nelle ragioni che hanno indotto l'Ufficio a rigettare l'istanza di mediazione del contribuente.

Note:

(1) L'art. 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011, convertito dalla Legge n. 111 del 2011, ha inserito nel D.Lgs. n. 546/1992 il nuovo art. 17-bis.

(2) Seguono di seguito relativi fac simile:

Fac simile in allegato alla circolare e presentazione dell'istanza

Per aiutare i contribuenti, in allegato alla C.M. 9/E del 2012, l'Agenzia delle Entrate, infatti, fornito un facsimile di istanza proposta ai sensi della nuova normativa.

Dal modello unito alla circolare emerge che l'istanza del contribuente deve contenere il ricorso che si intende proporre alla Commissione tributaria provinciale e la domanda di annullamento dell'atto, formulata sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto contenuti nel ricorso.

Inoltre, al contribuente viene riconosciuta la facoltà di avanzare una vera e propria proposta di mediazione, consistente nella richiesta di rideterminazione dell'ammontare della pretesa tributaria.

L'istanza può essere alternativamente presentata dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo procuratore generale o speciale, dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio ovvero dal difensore, nelle cause di valore pari o superiore a 2.582,28 euro.

Nell'istanza vanno indicate la Direzione provinciale o regionale nei cui confronti si intende proporre ricorso (vale a dire, quella "che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto), il contribuente e il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eletto, nonché il codice fiscale e l'indirizzo di posta elettronica certificata (Pec), l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza, nonché i motivi.

Sospensione dell'atto impugnato

Oltre all'eventuale proposta di mediazione, l'istanza può contenere anche una richiesta di sospensione dell'atto impugnato.

Niente imposta di bollo

Non è applicabile l'imposta di bollo (nella R.M. n. 13/2011, si afferma che sono esenti dal bollo tutti gli atti e documenti "prodotti nell'ambito di procedimenti che attengono all'applicazione di leggi tributarie"), mentre il contributo unificato è dovuto soltanto nel caso in cui il contribuente, a seguito di esito infruttuoso del procedimento di mediazione, depositi il ricorso presso la segreteria della commissione

tributaria provinciale.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'istanza presentata all'Ufficio non è soggetta all'imposta di bollo.

Allegati all'istanza

All'istanza predisposta nei previsti termini, il contribuente allega:

- **copia** dell'atto impugnato;
- **copia** di tutti i documenti che, in caso di esito negativo del procedimento di mediazione e di eventuale costituzione in giudizio, il contribuente intenderebbe allegare al ricorso e depositare presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, con il proprio fascicolo di causa, per provare in giudizio la fondatezza delle eccezioni sollevate avverso l'atto impugnato.

In ogni caso, la mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisce motivo di rigetto dell'istanza.

Alla Direzione va pertanto notificata l'istanza completa dei documenti che il contribuente intende eventualmente depositare insieme al ricorso.

Notifica all'Ufficio

La notifica dell'istanza nei confronti dell'Ufficio che ha emanato l'atto deve essere effettuata secondo una delle seguenti modalità:

- A mezzo di ufficiale giudiziario, con le modalità previste dall'art. 137 e seguenti c.p.c.;
- mediante consegna diretta all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, che ne rilascia ricevuta;
- direttamente a mezzo del servizio postale, mediante spedizione dell'istanza in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto.

Infine, nelle ipotesi di spedizione a mezzo del servizio postale, la notificazione dell'istanza, al pari della notificazione del ricorso, si considera effettuata - ai fini del computo del termine di 60 giorni utile per l'impugnazione dell'atto - alla data di spedizione tramite servizio postale della medesima istanza e non a quella di ricezione da parte della Direzione.

Rapporti con la conciliazione giudiziale

Rispetto alla conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, la mediazione tributaria ne assorbe sostanzialmente la funzione, in quanto nei giudizi avviati in conseguenza di rigetto dell'istanza o di mancata conclusione della mediazione viene esclusa la suddetta conciliazione giudiziale.

Chi tratta l'istanza

Ai sensi del comma 5 del citato art. 17-bis, la Direzione provinciale o regionale competente provvede alla trattazione dell'istanza "attraverso apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili".

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le predette strutture si identificano con gli Uffici legali delle Direzioni provinciali e con le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara.

Se ne ricorrono i presupposti, l'istanza di annullamento viene accolta, determinando il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rendendo inammissibile l'eventuale ricorso giurisdizionale.

Mentre, in assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto, la competente struttura valuta la possibilità di concludere un accordo di mediazione, tenendo conto dell'incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa.

Diniego

In particolare, in assenza dei presupposti per l'annullamento dell'atto o per la conclusione della mediazione, l'ufficio comunica al contribuente il provvedimento di diniego, dove sono esposte le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la pretesa tributaria e sono descritte le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione.

Il diniego è atto non impugnabile, atteso che, in ogni caso, il contribuente è tutelato dalla facoltà di costituirsi in giudizio attraverso il deposito del ricorso.

Anche nei casi di palese inammissibilità l'istanza può comunque essere trattata come una richiesta di autotutela.

La conclusione di una mediazione parziale può intervenire esclusivamente in casi eccezionali, in presenza di specifiche e motivate ragioni.

In altre parole, la conclusione della mediazione deve condurre, di norma, alla definizione del rapporto, evitando l'attivazione della fase giurisdizionale.

Contraddittorio con il contribuente

Negli altri casi in cui ritenga possibile esperire la mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio.

L'esito del contraddittorio - che si svolge possibilmente nell'ambito di un solo incontro - viene descritto in un apposito verbale.

Al contraddittorio il contribuente può partecipare personalmente oppure conferire procura al proprio difensore, fatti salvi i casi in cui il contribuente intenda parteciparvi personalmente.

Il verbale di contraddittorio deve essere sottoscritto, da un lato, dal contribuente o dal difensore munito di procura e, dall'altro, dal dirigente o dal funzionario incaricato del contraddittorio.

Qualora il contribuente non si presenti al contraddittorio, il dirigente o funzionario incaricato annota la "mancata presentazione" dello stesso sull'originale dell'invito al contraddittorio.

Accordo

L'accordo si conclude al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del contribuente, di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (comprese le modalità di rateizzazione delle somme dovute).

La sottoscrizione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi. In quest'ultimo caso, per la data di conclusione dell'accordo occorre fare riferimento al momento dell'ultima sottoscrizione.

L'accordo può anche concludersi mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione formulata da una delle parti, quando dalla proposta risulti in modo specifico e univoco il contenuto dell'accordo, con particolare riferimento alla determinazione delle somme dovute e alle modalità di versamento delle stesse.

Non è configurabile la conclusione della mediazione quando l'adesione contenga elementi ulteriori rispetto a quanto indicato nella proposta.

Nel caso di adesione alla proposta di una delle parti, il termine di 20 giorni per l'effettuazione del versamento delle somme dovute decorre:

- dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'ha sottoscritto, quando la proposta sia stata formulata dall'Ufficio;
- dal ricevimento dell'atto di adesione dell'Ufficio, se la proposta era contenuta nell'istanza di mediazione presentata dal contribuente.

Una volta conclusa con la sottoscrizione, la mediazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute.

L'accordo di mediazione deve essere firmato dal Direttore provinciale o regionale ovvero da un suo delegato.

Il contribuente ha la facoltà di conferire una procura speciale, relativamente alla rappresentanza nella fase di mediazione e alla stipula dell'eventuale accordo finale raggiunto.

Nel caso in cui il contribuente si avvalga dell'assistenza tecnica di un difensore, il potere di concludere la mediazione può essere previsto nell'ambito della procura alle liti rilasciata dal contribuente o in un atto separato.

La procedura di mediazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo di

mediazione.

L'accordo di mediazione costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto ovvero - in caso di omesso versamento alle scadenze - per l'iscrizione a ruolo.

Il pagamento va effettuato, anche tramite compensazione, mediante Modello F24, utilizzando appositi codici tributo, istituiti con distinta risoluzione.

Nell'atto di mediazione, dalle somme dovute vanno scomputate quelle eventualmente già pagate in esecuzione dell'atto impugnato.

Il versamento delle somme dovute a seguito dell'accordo di mediazione può avvenire "in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 50.000 euro".

Viene precisato che l'importo rilevante ai fini della rateizzazione è quello riferito a ciascun atto oggetto di mediazione.

Il mancato pagamento determina la decadenza dal beneficio della rateazione, con iscrizione a ruolo dell'intero importo residuo e di una sanzione pari al 60% delle somme ancora dovute.

Anche in caso di avviso di accertamento c.d. "esecutivo", adottato ai sensi dell'art. 29 del D.L. n. 78 del 2010, le rate successive alla prima, dovute e non versate, sono rimosse mediante iscrizione a ruolo.

Qualora le somme versate siano lievemente inferiori a quelle dovute per un errore del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia poi sanato l'errore, l'Ufficio valuta l'opportunità di ritenere valido il pagamento, tenendo conto dell'intento deflativo dell'istituto e dei principi di economicità, nonché di conservazione dell'atto amministrativo.

Le stesse valutazioni possono essere effettuate nel caso di lieve ritardo nel versamento da parte del contribuente o di altre minime irregolarità.

Atti esclusi dalla mediazione

Rimangono esclusi dalla mediazione, per espressa disposizione normativa, gli atti di recupero degli aiuti di Stato dichiarati in contrasto con il diritto comunitario, nonché gli atti non riconducibili all'attività

dell'Agenzia delle Entrate, quali la cartella di pagamento, l'iscrizione di ipoteca, il fermo di beni mobili registrati e gli atti relativi alle operazioni catastali.

Per quanto concerne, in particolare, la cartella di pagamento, viene precisato che l'esclusione dalla mediazione attiene alle ipotesi in cui il contribuente sollevi esclusivamente vizi propri della cartella (ad es., ritualità della notifica).

Viceversa, qualora il contribuente impugni la cartella formulando anche eccezioni riferite all'attività dell'Agenzia delle Entrate (ad es., relative al ruolo o alla mancata notifica dell'avviso di accertamento), la fattispecie rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992.

4 aprile 2012

Vincenzo D'Andò