



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 9, riunita in udienza il 17/10/2024 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

**LO SURDO ANTONIO**, Presidente  
**DI MAIO ANTONINO MARIA**, Relatore  
**COLAIUDA SERAFINO**, Giudice

in data 17/10/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 2519/2023 depositato il 10/05/2023

**proposto da**

Alberto Costantini - CSTLRT64D24M082I

**Difeso da**

Alberto Costantini - CSTLRT64D24M082I

**ed elettivamente domiciliato presso** albertocostantini@ordineavvocatiroma.org

**contro**

Ag. entrate - Riscossione - Roma - Via Giuseppe Grezar 14 00142 Roma RM

**elettivamente domiciliato presso** protocollo@pec.agenziariscossione.gov.it

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3 - Via Boglione 7/25 00155 Roma RM

**elettivamente domiciliato presso** dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 2628/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado ROMA sez. 39 e pubblicata il 27/02/2023

**Atti impositivi:**

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 09720200141688523000 IRPEF-DETRAZIONI DI IMPOSTA 2015

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

E' presente il contribuente che si difende per proprio conto ribadendo quanto già depositato in atti.

E' presente il funzionario dell'ufficio che si riporta alle controdeduzioni depositate.

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Il presente gravame attiene la sentenza della Corte di Giustizia di primo grado di Roma, n. 2628/26/2023, depositata in data 27.02.2023.

Con ricorso introduttivo l'odierno appellante Alberto Costantini impugnava la cartella di pagamento n. 097 2020 01416885 23 000 emessa da Agenzia delle Entrate-Riscossione prov. di Roma, notificata a mezzo PEC in data 6 dicembre 2021, per questioni di legittimità e di merito.

Il ricorrente, in particolare, riteneva nulla/inesistente la notifica della cartella impugnata in quanto eseguita da parte di Ader- Agenzia Entrate Riscossione in data 6/12/2021 da Pec non istituzionale – da indirizzo notifica.acc.lazio@pec.agenziariscossione.gov.it - ossia non risultante dal sito/registro Ipa, Reginde , Inipec, ovvero sia da indirizzo pec non certificato in quanto non presente negli elenchi suddetti, così risultando la cartella come fosse stata notificata tramite operatore postale privato, con vizio di inesistenza della notifica non sanabile per raggiungimento dello scopo ex art. 156 cpc.

Nel merito eccepiva l'infondatezza della pretesa erariale in virtù della documentazione all'uopo presentata, la quale attestava il sostenimento delle addotte spese sanitarie, ma di cui né l'Ufficio né il giudice di prime cure aveva tenuto in debito conto.

La Corte di Giustizia di primo grado di Roma, con sentenza n. 2628/26/2023, depositata in data 27.02.2023, rigettava il ricorso e condannava il ricorrente alle spese di giudizio.

Avverso la suddetta decisione interpone appello il contribuente, ribadendo le stesse eccezioni sollevate in primo grado.

Si costituiva nel presente giudizio l'Ufficio sostenendo la legittimità delle proprie ragioni e chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata.

La causa era trattata nell'udienza del 17.10.2024 ed ivi trattenuta per la decisione.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Osserva la Corte che l'appello è fondato e, pertanto, deve essere accolto.

Il primo motivo di censura, attiene al rilievo che la notifica della cartella di pagamento deve ritenersi nulla

perché la notifica era stata effettuata dal concessionario (Agenzia delle Entrate Riscossione – Prov. di Roma) tramite Pec non istituzionale, ossia non risultante dal sito Ipa (Indice pubbliche amministrazioni), in violazione dell'articolo 16-ter del DL 1972 del 2012, come già sopra ampiamente esposto.

In particolare, la quaestio iuris in esame riguarda il tema relativo alla valenza probatoria della notifica effettuata dall'agente della riscossione per mezzo di un indirizzo pec non risultante nei pubblici registri (Reginde, Inipece e Ipa).

Nella specie occorre stabilire se l'invio telematico di un atto esattivo da parte della PA, effettuato mediante un indirizzo di posta elettronica certificata non risultante dai pubblici registri, renda o meno la notifica inesistente e, in quanto tale, non suscettibile di sanatoria.

In via generale, in tema di notificazione di atti esattoriali effettuata tramite pec, si rende fondamentale individuare il quadro normativo di riferimento.

A tale scopo si rileva che, l'art. 3-bis della L. 53/1994, rubricato "notificazione in modalità telematica", al comma 1, prevede espressamente che: "La notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi."

In sostanza, la suddetta norma, prevede che la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata dall'indirizzo/all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici.

Ebbene, a individuare i predetti pubblici elenchi è l'art. 16-ter del DL n. 179/2012 (convertito in legge, con modifiche, dalla L. 17.12.2012, n. 221 con decorrenza dal 19.12.2012), rubricato "Pubblici elenchi per notificazioni e comunicazioni", che al comma 1 tanto dispone: "A decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale si intendono per pubblici elenchi quelli previsti dagli articoli 6-bis, 6-quater e 62 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dall'articolo 16, comma 12, del presente decreto, dall'articolo 16, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nonché il registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della giustizia".

Si tratta, in altri termini, dei registri IPA, REGINDE e INIPEC in cui devono sempre essere registrati gli indirizzi di provenienza delle notifiche. Inoltre, a disciplinare più nel dettaglio le notificazioni per via telematica delle pubbliche amministrazioni, è il suddetto art. 16, co. 12 del DL 179/2012 che espressamente prevede: "Al fine di favorire le comunicazioni e notificazioni per via telematica alle pubbliche amministrazioni, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, comunicano al Ministero della giustizia, con le regole tecniche adottate ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 29 dicembre 2009, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 febbraio 2010, n. 24, l'indirizzo di posta elettronica certificata conforme a quanto previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, e successive modificazioni, a cui ricevere le comunicazioni e notificazioni. L'elenco formato dal Ministero della giustizia è consultabile esclusivamente dagli uffici giudiziari, dagli uffici notificazioni, esecuzioni e protesti, e dagli avvocati. Con le medesime modalità, le amministrazioni pubbliche possono comunicare altresì gli indirizzi di posta elettronica certificata di propri organi o articolazioni, anche territoriali, presso cui eseguire le comunicazioni o notificazioni per via telematica nel caso in cui sia stabilito presso questi l'obbligo di notifica degli atti introduttivi di giudizio in relazione a specifiche materie ovvero in caso di autonoma capacità o legittimazione processuale. Per il caso di costituzione in giudizio tramite propri dipendenti, le amministrazioni pubbliche possono altresì comunicare ulteriori indirizzi di posta elettronica certificata, riportati in una speciale sezione dello stesso elenco di cui al

presente articolo e corrispondenti a specifiche aree organizzative omogenee, presso cui eleggono domicilio ai fini del giudizio.”

Ebbene, dal richiamato quadro normativo emerge incontestabilmente come il legislatore abbia ripetutamente sancito la necessità che l'attività di notifica avvenga solo ed esclusivamente mediante l'utilizzo di indirizzi di posta elettronica risultanti dai pubblici elenchi: ciò, evidentemente, al fine di assicurare la necessaria certezza sulla provenienza e sulla destinazione dell'atto notificando.

In relazione a tale quadro normativo, in giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, si sono registrati due distinti orientamenti. Uno di carattere formale, volto a valorizzare il dato letterale delle norme di riferimento. L'altro di carattere sostanziale, inteso a tutelare e privilegiare gli interessi delle parti rispetto a mere violazioni ed irregolarità formali presenti nel procedimento di notifica.

Secondo il primo orientamento, qualunque notifica proveniente da un indirizzo pec differente da quello contenuto nei pubblici registri risulta in contrasto con la richiamata normativa e, pertanto, inequivocabilmente priva di effetti giuridici. Del resto, in ipotesi di indirizzi non ufficiali, emergendo l'assoluta incertezza del soggetto da cui proviene l'atto impugnato, non può che derivare la violazione delle norme circa la certezza, l'affidabilità giuridica del contenuto dell'atto stesso e del diritto di difesa del contribuente, stanti, non da ultimo, i noti e continui tentativi di frodi informatiche in danno di comuni cittadini. Ed è proprio in funzione di tanto che, in ipotesi di notifiche effettuate mediante indirizzi di posta elettronica certificata non ufficiali, consegue l'inesistenza giuridica della consegna informatica dell'atto tributario proveniente da soggetto formalmente “sconosciuto” al contribuente. In definitiva, secondo tale linea interpretativa, la notificazione via pec, per considerarsi valida, deve essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante che risulti da pubblici registri (INIPEC – REGINDE – IPA). A tal proposito, la Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 3093/2020 ha confermato il predetto principio, sostenendo che: “La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi”, precisando, altresì, che l'elencazione dei Pubblici Registri non è esclusiva, ma tassativa e fondata sulla pubblica riconducibilità dell'indirizzo al soggetto. Specificamente, i giudici di legittimità, hanno posto in evidenza come, in virtù di quanto disposto dall'art. 26, comma 5, del D.P.R. n. 602 del 1973 (in tema di notifica della cartella di pagamento) e dall'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 (in materia di notificazione dell'avviso di accertamento), il quale, a sua volta, rinvia alle suddette norme sulle notificazioni nel processo civile, ai sensi dell'art. 3-bis della Legge 21 gennaio 1994 n. 53, la notificazione via PEC, per considerarsi valida, deve essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante che risulti da pubblici registri. Nello stesso senso, i giudici di legittimità si sono espressi anche con l'ordinanza n. 17346/2019, con cui si è inteso stabilire che “L'art. 3-bis della Legge n. 53 del 1994 prevede che “la notificazione con modalità telematica si esegue a mezzo di posta elettronica certificata all'indirizzo risultante da pubblici elenchi, nel rispetto della normativa anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici. La notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi”. Ne consegue che, laddove la notifica venga eseguita mediante un indirizzo pec non risultante da pubblici elenchi, questa non potrà che ritenersi alterata ab origine, non valida e, in quanto tale, viziata da nullità insanabile (inesistenza). In altri termini, nella predetta ipotesi, non può che escludersi qualsivoglia sanatoria per raggiungimento dello scopo ex art. 156 cpc, dal momento che il messaggio di pec proveniente da un indirizzo sconosciuto e non rintracciabile sui pubblici elenchi difetta di un requisito formale indispensabile a tal fine, non consentendo al destinatario di essere messo in condizioni di conoscere il contenuto senza correre il rischio di incorrere in un cd. malware.

Il secondo orientamento giurisprudenziale, di evidente impronta sostanzialistica, già enunciato dalle S.U. con la sentenza n. 15979/2022 e di recente confermato dalla Corte di cassazione nell'ordinanza n. 6015/2023 e nell'ordinanza n. 982/2023, ritiene che utilizzare un indirizzo di posta elettronica certificata diverso da quello risultante dai pubblici registri, ma dal quale sia peraltro chiaramente evincibile il mittente, non rende invalida la notificazione laddove questa abbia comunque consentito al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza ed all'oggetto della

notifica stessa. Si afferma, peraltro, nel rispetto del principio generale che reputa irrilevanti le violazioni formali che non abbiano arrecato un'effettiva lesione alla sfera giuridica del contribuente, che non è invalida la notificazione elettronica quando dall'indirizzo dal quale la notifica è stata eseguita "era chiaramente evincibile il mittente pur se diverso da quello risultante dai pubblici registri", perché una diversa conclusione "sarebbe...contraria rispetto ai principi di buona fede, correttezza e solidarietà di cui agli artt. 1175 e 1375 cod. civ. e 2 Cost., tenendo conto che il contribuente non ha addotto alcun motivo in virtù del quale sarebbe stato leso in concreto il diritto di difesa".

Le suddette e recentissime pronunce della Suprema Corte intervengono in un contesto interpretativo caratterizzato da un vivace dibattito, anche dottrinario, e che in tempi recenti ha visto spesso impegnati i collegi tributari di merito.

La soluzione sostanzialistica, prospettata dalle più recenti pronunce della Corte di cassazione, trova il suo precipuo fondamento nel principio per cui la violazione di norme processuali e la relativa sanzione "non tutela l'interesse all'astratta regolarità dell'attività giudiziaria, ma garantisce solo l'eliminazione del pregiudizio subito dal diritto di difesa della parte in conseguenza della denunciata violazione" (da ultimo, tra innumerevoli, Cassazione n. 5238/2023, n. 4576/2023, n. 2431/2023, n. 2130/2023): in parole povere, la possibilità di vantare un diritto al rispetto delle regole del processo è riconosciuta se e soltanto nella misura in cui la violazione di dette regole abbia comportato un concreto pregiudizio alla sfera giuridica dell'interessato.

Con più specifico riguardo alla materia della notificazione appare altresì utile ricordare che, per consolidata giurisprudenza, la disciplina generale della nullità è fondata sul principio di "strumentalità" delle forme, nel senso cioè che la nullità della notifica non discende di per sé dalla violazione della forma, ma piuttosto dalle conseguenze che il vizio di forma comporta sull'idoneità della notifica a raggiungere lo scopo cui è preordinata, mentre l'inesistenza della notificazione è configurabile, "oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità" (tra le più recenti, Cassazione n. 5366/2023, n. 3509/2023, n. 2325/2023, n. 896/2023).

Orbene, nell'ambito di questo secondo orientamento, inoltre, molte pronunce hanno ritenuto dover operare una ulteriore e rilevante distinzione.

Occorre cioè stabilire se la violazione delle norme processuali che presiedono la notificazione debbano essere sanzionate con la nullità o con l'inesistenza. La differenza, ovviamente, non è solo teorica, ma involge i suoi effetti pratici, assai rilevanti, in tema di possibilità di sanatoria ex art. 156 c.p.p.

E' evidente, infatti, che se l'atto è inesistente non sarà mai comunque sanabile. Si è ritenuto, così, di relegare tali ipotesi ai soli casi in cui la procedura di notifica sia stata eseguita in violazione macroscopica del modello legale di riferimento.

A differenti conclusioni si giunge, invece, nel caso di notifica affetta da semplici irregolarità procedurali, come l'utilizzo di un indirizzo PEC diverso da quello inserito negli elenchi normativamente previsti. In tal caso, infatti, si tratterebbe di una semplice nullità e l'atto, nella misura in cui ha raggiunto il suo scopo e non ha pregiudicato gli interessi delle parti, è meramente nullo e, come tale, sanabile e perfettamente valido.

In considerazione di ciò, sono molteplici e, certamente, più recenti le pronunce in cui la Corte ha ritenuto meramente nulla e come tale perfettamente sanabile la notifica proveniente da un indirizzo PEC dal quale era chiaramente evincibile il mittente pur se diverso da quello risultante dai pubblici registri. Una diversa conclusione sarebbe smaccatamente contraria rispetto ai principi di buona fede, correttezza e solidarietà di cui agli artt. 1175 e 1375 cod. civ. e 2 Cost., tenendo conto che il contribuente non ha addotto alcun motivo in virtù del quale sarebbe stato leso in concreto il diritto di difesa. (Ordinanza del 16 gennaio 2023 n. 982).

Ne consegue che è inammissibile l'eccezione con la quale si lamenta un mero vizio procedimentale, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale della Corte.

Nel caso di specie che ci occupa, parte appellante assume che l'eccepita violazione avrebbe determinato incertezza sull'identità del mittente, ma non ha dedotto in che cosa tale incertezza abbia minato o leso la propria difesa, considerato che, come correttamente rilevato anche nella sentenza impugnata, la ricorrente ha ritualmente proposto opposizione avverso la cartella notificata nei suoi confronti da parte dell'Agenzia delle entrate, elemento che di per sé conferma il raggiungimento dello scopo della notificazione siccome eseguita dalla società di riscossione e la conseguente sanatoria ai sensi dell'art. 156 cod. proc. civ..

Il primo motivo di censura, pertanto, non ha rilievo.

Il secondo motivo di censura, invece, riguarda la questione di merito e si fonda, sulla errata procedura posta in essere dall'Ufficio afferente il controllo formale del modello UNICO 2016 per i redditi 2015.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale III di Roma, infatti, rettificava i dati indicati della dichiarazione nei righi RN 13 (detrazione per oneri di cui al quadro RP Sez. 1) e RN 33 (ritenute totali) senza tener conto della documentazione in possesso del contribuente e, in particolare, delle ricevute delle spese sanitarie sostenute nell'anno 2015 nonché delle CU (certificazione uniche) rilasciate nell'anno 2016 dai sostituti di imposta.

A seguito dello svolgimento del processo tenutosi in pubblica udienza, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, nonostante il deposito della documentazione comprovante le dette spese e le ritenute subite, rigettava il ricorso dell'odierno appellante e per l'effetto condannava la parte ricorrente al pagamento delle spese di giudizio ritenendo che il ricorrente avrebbe dovuto produrre la documentazione a sostegno di quanto affermato a seguito delle richieste avanzate dall'Ufficio in sede di controllo formale della spettanza delle deduzioni/detractions dichiarate nel Mod. unico 2016/2015 a quanto normativamente previsto.

Tale prospettazione non è condivisibile in quanto contraria a quanto normativamente previsto in materia.

Il procedimento di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi è regolato dall'art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e s.m.i., il quale prevede, per quanto qui interessa, che "[1]. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto di specifiche analisi del rischio di evasione e delle capacità operative dei medesimi uffici. (.....) [3]. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi. (.....) [4]. L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione."

Come emerge chiaramente dal tenore letterale della norma e come confermato dalla Corte di Cassazione, il controllo formale integra un procedimento stragiudiziale nel quale l'amministrazione finanziaria può sollecitare chiarimenti al contribuente addirittura telefonicamente.

Secondo Cass. civ., Sez. V, Sentenza 9 marzo 2016, n. 4591, tale procedimento esige forme rituali solo nella sua fase terminale, allorché, "l'inoltro della comunicazione di cui al quarto comma dell'art. 36-ter deve essere effettuata in forma raccomandata, onde acquisire certezza sulla data di ricevimento della stessa".

Tanto trova fondamento nel fatto che “la comunicazione prevista dall'art. 36-ter non ha infatti natura provvedimento, sì che possa essere inquadrata nella categoria degli avvisi, non incarnando essa infatti alcuna concreta funzione impositiva, che competerà, semmai, al ruolo e alla susseguente cartella; né rientra tra gli altri atti indicati dalla norma, non essendone prevista dalla legge la notificazione.”

Il controllo formale è quindi riconducibile ad un procedimento incidentale ad iniziativa dell'amministrazione finanziaria nel quale si può innestare un sub-procedimento di confronto con il contribuente, con finalità acceleratorie e collaborative.

Resta peraltro assolutamente impregiudicato il diritto del contribuente di non accedere al contraddittorio ovvero di non riconoscere le pretese creditorie dell'Amministrazione finanziaria, con conseguente e speculare facoltà di quest'ultima di effettuare l'iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 602/73 nonché del concessionario della riscossione di notificare la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi per le somme dovute in seguito ai controlli automatici ex art. 36-bis del D.P.R. 600/73 ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi per le somme dovute in seguito ai controlli formali ex art. 36-ter del D.P.R. 600/73.

E' quindi evidente che l'unica conseguenza dell'inerzia del contribuente che riceva l'avviso dell'esito del controllo formale è quella di facultizzare l'amministrazione finanziaria all'iscrizione a ruolo della pretesa tributaria, restando di converso esclusa la possibilità di configurare la decadenza del diritto del contribuente di opporre in altre e successive sede elementi, circostanze e/o documentazione che privino di fondamento la pretesa tributaria; e ciò a mente del consolidato insegnamento che, anche in materia tributaria, l'art. 2966 c.c., vuole che ogni decadenza deve essere espressamente prevista, sicché, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine fissato dalla legge per il compimento di un atto, ha efficacia meramente esortativa (cioè costituisce un invito a non indugiare) e l'atto può essere compiuto dall'interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto (così, Cass. civ., Sez. Unite, 12 novembre 2004, n. 21498).

Può dunque agevolmente concludersi che quanto affermato dalla Corte di primo grado in ordine al fatto che il ricorrente avrebbe dovuto produrre la documentazione a sostegno di quanto affermato a seguito delle richieste avanzate dall'Ufficio in sede di controllo formale della spettanza delle deduzioni/detractions dichiarate nel Mod. unico 2016/2015 è contrario a quanto normativamente previsto.

Né può avere alcun rilievo la preclusione dell'art. 17-bis del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e s.m.i. a termini del quale “[1]. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa (...) [2]. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale. [3]. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo. (.....) [5]. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. (.....).

A differenza di quanto accade nel processo civile, ove la procedura alternativa di risoluzione della controversia (mediazione o negoziazione assistita) viene introdotta da appositi atti, distinti e separati dall'atto introduttivo del giudizio, nel processo tributario la fase conciliativa è avviata dallo stesso atto introduttivo del giudizio, che assume per legge anche valenza di reclamo. Tanto comporta, da un lato, l'improcedibilità automatica del ricorso e, di converso, l'impossibilità per lo stesso contribuente/ricorrente di costituirsi in giudizio, decorrendo il relativo termine dalla scadenza di quello per la conclusione del procedimento di reclamo. Dal

che deriva, con ogni evidenza, che una volta notificato il ricorso che assuma anche valenza di reclamo, il ricorrente non ha possibilità alcuna di depositare o trasmettere alcunché all'amministrazione tributaria, che, provvede "all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. (cfr. comma 4 art. 17-bis, cit.).

Non si vede, pertanto, dove il Giudice di primo grado abbia rinvenuto l'obbligo del ricorrente di trasmettere in sede di reclamo all'Agenzia delle Entrate la documentazione comprovante i costi esposti nella dichiarazione dei redditi di cui è causa, essendo semmai onere di quest'ultima istruire il reclamo e avviare con il contribuente/ricorrente un contraddittorio atto a prevenire la controversia giudiziale, tanto più laddove, come nel caso di specie, nel ricorso lo stesso contribuente, oltre a denunciare vizi formali della cartella, aveva esplicitamente dichiarato di essere in grado di comprovare di aver effettivamente sostenuto i costi indicati nella dichiarazione dei redditi e di aver subito le ritenute sui compensi come da Certificazioni Uniche. Tanto vero è che, una volta spirato il termine di cui al sopra riportato comma 2 dell'art. 17-bis, il ricorrente si costituiva in giudizio depositando tutta la suddetta documentazione.

Orbene dalla documentazione prodotta dal contribuente e che erroneamente non è stata presa in considerazione né dall'Ufficio né dal giudice di prime cure, questi ha diritto alle detrazioni invocate.

In considerazione di quanto sopra, l'appello deve essere accolto e le spese, anche in considerazione della particolarità della controversia, possono essere compensate.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie l'appello e compensa tra le parti le spese dell'intero giudizio.