



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Andreina Giudicepietro · Presidente -  
Gian Paolo Macagno · Consigliere -  
Marcello Maria · Consigliere -  
Fracanzani

Oggetto: Proposta di mediazione ex art. 17bis d.lgs. 546/1992 - Rifiuto dell'Ufficio - Accoglimento del ricorso in primo grado - Nei termini previsti dalla mediazione - Appello - Inammissibilità per carenza di interesse - Esclusione  
\*Principio di diritto

Francesco Cortesi · Consigliere - R.G.N. 1343/2024  
Giuliano Tartaglione · Consigliere Rel. AC - 14/04/2025

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 1343/2024 R.G. proposto da:

[redacted] rappresentate e difese, in virtù di procura speciale rilasciata su foglio separato ed allegato al ricorso, dall'Avv. [redacted] e dall'Avv. [redacted] con domicilio digitale eletto presso l'indirizzo pec [redacted]

– ricorrenti –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è rappresentata e difesa *ope legis*;

– resistente –

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria, n. 696/01/2023, depositata in data 31 ottobre 2023.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14 aprile 2025 dal Consigliere Giuliano Tartaglione.

**Rilevato che:**

1. L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Savona, notificava a [REDACTED] due avvisi di accertamento, rispettivamente nn. [REDACTED] con cui contestava un'operazione abusiva ex art. 10*bis* l. 212/2000 commessa dalle contribuenti nella loro veste di detentrici di quote della società [REDACTED] s.r.l..

Gli avvisi traevano origine da una verifica fiscale eseguita nei confronti delle società [REDACTED] s.r.l. ed [REDACTED] [REDACTED] entrambe riferibili alla famiglia [REDACTED] all'esito della quale erano state rilevate operazioni societarie finalizzate ad ottenere la sostanziale detassazione, in capo ai soci, dei dividendi distribuiti dalle società.

L'Ufficio riteneva sussistenti i presupposti di una fattispecie elusiva, consistente nella strumentalizzazione di alcuni negozi di cessione di partecipazioni, adoperati, non per perseguire le loro finalità tipiche, ma per realizzare un arbitraggio fiscale tra il regime di tassazione dei dividendi e quello della cessione delle partecipazioni.

Le contribuenti proponevano separati ricorsi – corredati da proposta di mediazione ex art. 17*bis* d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – avverso gli avvisi di accertamento, eccependone l'illegittimità sotto plurimi profili (violazione del contraddittorio, vizio di motivazione, omessa applicazione del procedimento di tassazione differenziale).

L'Ufficio notificava a ciascuna delle parti una controproposta di mediazione, riducendo l'imponibile nei termini indicati dalle contribuenti nella proposta e riconoscendo il 50% dell'imposta sostitutiva versata.

La CTP accoglieva parzialmente i ricorsi, condividendo la proposta avanzata in sede di mediazione dalle ricorrenti, rideterminando l'imposta nei termini dalle stesse indicati.



2. Le contribuenti proponevano appello avverso le sentenze innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, ribadendo le eccezioni già sollevate in primo grado.

Si costituiva in giudizio l'Ufficio, demandando la conferma delle decisioni assunte.

La CGT-2, previa riunione delle cause, dichiarava - dopo aver sottoposto alle parti la questione rilevata d'ufficio - l'inammissibilità degli appelli per carenza di interesse ad agire, derivante dalla circostanza che entrambe le contribuenti avevano, 'nei rispettivi ricorsi introduttivi, formulato proposta di mediazione completa della rideterminazione della pretesa', poi accolta dalla CTP.

3. Avverso la decisione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado hanno proposto ricorso per cassazione le contribuenti, affidandosi ad un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate ha depositato atto con cui ha chiesto di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale del 14 aprile 2025.

#### **Considerato che:**

1. Con il primo (ed unico) motivo le ricorrenti deducono la «violazione dell'art. 100 c.p.c. e delle norme in tema di ammissibilità dell'atto di appello, in relazione all'articolo 360, n. 4, c.p.c.», atteso che la CGT-2 avrebbe errato nel ritenere che dall'accoglimento in giudizio della proposta di mediazione formulata dalla parte deriverebbe una carenza di interesse ad agire.

Lamentano che l'assunto della CGT-2 – secondo cui l'integrale accoglimento della proposta formulata dalle contribuenti in sede di mediazione ha comportato l'inammissibilità dell'appello per carenza di interesse ad agire – sia errato in quanto non vi è nessuna norma di legge che vincoli le parti al contenuto della proposta di mediazione, precludendo loro la proposizione in giudizio di domande più ampie nella portata e più favorevoli ai propri interessi.



Deduco, in particolare, che un siffatto limite ~~vanificherebbe~~ la stessa logica dell'istituto della mediazione, diretta a favorire – finché vigente – il raggiungimento di un accordo tra le parti.

Il motivo è fondato.

1.1. La *quaestio iuris* sottoposta a questa Corte attiene agli effetti, preclusivi dell'appello, derivanti dall'accoglimento, da parte della CTP, del ricorso proposto dal contribuente nei termini e limiti da questi indicati nella prodromica proposta di mediazione ex art. 17bis d.lgs. n. 546/1992, non accolta dall'Ufficio. In altri termini, si tratta di verificare se la proposta di mediazione, non inverata in un accordo con il Fisco, precluda al contribuente di ottenere *in iudicio* vantaggi più ampi di quelli dal medesimo indicati nella proposta, e condivisi dalla CTP con l'accoglimento del ricorso in quei medesimi termini.

1.2. La soluzione, sulla quale non si registrano precedenti, non può prescindere dall'esame del dato normativo.

L'art. 17bis, d.lgs. n. 546/1992, vigente *ratione temporis*, prevedeva: «Il reclamo e la mediazione. 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.

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.



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

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446».

L'articolo 17**bis** fu aggiunto dall'articolo 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, successivamente modificato dall'articolo 1, comma 611, lettera a), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, da ultimo sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera l), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016, infine, abrogato dall'articolo 2, comma 3, lettera a), del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 (per l'applicazione vedi l'articolo 4, comma 2, del D.Lgs. 220/2023 medesimo).

La norma in commento, di scarsa diffusione nella prassi, al punto che è stata abrogata dal legislatore nel 2023, prevedeva la mediazione tributaria come sorta di procedimento amministrativo facoltativo *ante iudicium* o, *recte*, *pendente iudicio* (l'articolo espressamente prevedeva che il ricorrente 'può' fare una proposta di mediazione all'interno del ricorso che ha valore anche di reclamo).

Nel caso di raggiungimento dell'accordo (eventualmente, anche per effetto della controproposta dell'Ufficio) il ricorso diventava improcedibile.

Nel caso di mancato raggiungimento dell'accordo si (ri)apreva la fase giurisdizionale innanzi alla CTP, che poteva decidere sulla controversia: a) accogliendo a1) totalmente o a2) parzialmente il ricorso (eventualmente, ma non necessariamente, nei termini invariati nella proposta di mediazione avanzata dal contribuente); b)



rigettando il ricorso. Il giudice di prime cure, in altri termini, non era affatto vincolato dalla proposta, potendo beninteso accoglierla, così come ritenere totalmente infondato il ricorso del contribuente. La proposta di mediazione, una volta respinta dall'Ufficio, non aveva più alcun effetto, salvo quello in punto di regolamentazione delle spese di lite, ai sensi del comma 9bis: 'in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione' (comma introdotto dall'art. 4, comma 1, lettera e, della L. 31 agosto 2022, n. 130).

Al di fuori di questa ipotesi, nel silenzio del legislatore, deve ritenersi che la proposta conservi efficacia solo nella fase della mediazione (di carattere amministrativo, essendo escluso qualsiasi intervento del giudice in questa fase); una volta non accolta, il ricorso giudiziale segue il suo corso, in primo come nei successivi gradi. Pertanto, il contribuente, salva l'ipotesi in cui abbia limitato la propria doglianza nel ricorso/reclamo negli stessi sensi di cui alla sua proposta di mediazione, ben può proporre appello avverso la sentenza della CTP (o CGT-1) che abbia accolto il ricorso negli stessi termini della proposta dal medesimo formulata (e non accolta dall'Ufficio) per far valere i motivi proposti con il ricorso stesso.

2. Stante la mancanza di precedenti sul punto è opportuno affermare il seguente principio di diritto: «l'accoglimento, da parte del giudice di primo grado, del ricorso originario in conformità alla proposta di mediazione formulata dal contribuente ex art. 17bis, d.lgs. n. 546/1992, non accettata dall'Ufficio, non preclude la possibilità, in capo al contribuente, di proporre appello avverso la detta sentenza onde ottenere effetti favorevoli più ampi di quelli



conseguenti alla proposta di mediazione, salvo il caso in cui abbia limitato la propria doglianza nel ricorso/reclamo negli stessi sensi di cui alla sua proposta di mediazione».

3. Il ricorso va, in definitiva, accolto, la sentenza gravata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria che, in diversa composizione, procederà a nuovo esame attenendosi al sopra enunciato principio di diritto.

Il giudice del rinvio provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, perché, in diversa composizione e nel rispetto del principio di diritto enunciato, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 14 aprile 2025.

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

