

MEDIAZIONE TRIBUTARIA

MEDIAZIONE TRIBUTARIA: CHIARIMENTI MINISTERIALI

Aspetti generali e problematiche operative del nuovo strumento deflativo del contenzioso introdotto dal D.L. 98/2011 anche alla luce della recente C.M. 19 marzo 2012, n. 9 dell'Agenzia delle Entrate.

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato cassazionista e dottore commercialista – titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

L'art. 39, co. 9, D.L. 6 luglio 2011, n. 98 ha inserito nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 l'art. 17-bis [CFF 4668a], intitolato «*Il reclamo e la mediazione*», che prevede un **nuovo strumento deflativo del contenzioso**, volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, comporta una fase amministrativa nel corso della quale il contribuente e l'Agenzia delle Entrate possono giungere ad una rideterminazione della pretesa tributaria ovvero dell'importo chiesto a rimborso. A differenza degli altri strumenti deflattivi quali conciliazione, autotutela e concordato, il nuovo istituto dovrà essere trattato e valutato da funzionari diversi da quelli che hanno emesso l'atto impositivo.

La procedura è condizione di ammissibilità dell'eventuale ricorso per tutte le controversie di valore non superiore ad € 20.000, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati ai contribuenti a partire dal 1° aprile 2012.

L'istituto in esame è stato oggetto di una recentissima circolare dell'Agenzia delle Entrate, la C.M. 19 marzo 2012, n. 9/E, che ha fornito i primi chiarimenti ed esaminato

le questioni controverse cercando altresì di anticipare quelli che saranno i futuri problemi applicativi.

L'Agenzia ha anche affermato che l'istituto dovrebbe essere diretto ad alleggerire il lavoro delle Commissioni tributarie che, per effetto della riduzione del numero delle controversie (potenzialmente più di € 110.000), potrebbero dedicare più tempo e più attenzione alle cause di maggior valore.

AMBITO di APPLICAZIONE

La mediazione tributaria ha carattere generale e **obbligatorio**: generale in quanto si applica a tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate ed obbligatorio in quanto costituisce condizione di ammissibilità del ricorso stesso. Il contribuente deve esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4670], emessi dall'Agenzia delle Entrate, ovvero: avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione,

provvedimenti irrogatori di sanzioni, ruoli, rifiuti espressi o taciti della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti, dinieghi o revoche di agevolazioni o rigetti di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, nonché ogni altro atto, emanato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Nella C.M. 9/E/2012, l'Agenzia delle Entrate specifica, inoltre, che troverebbe applicazione al procedimento di mediazione anche il disposto dell'art. 19, co. 3, D.Lgs. 546/1992, in base al quale *«la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»*, con la conseguenza che, qualora il contribuente intenda impugnare con il ricorso anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle Entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto a presentare l'istanza di mediazione.

Sono invece escluse dalla mediazione tutte le controversie aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato illegittimi, indipendentemente dalla tipologia di atto (ad esempio, atto di recupero, avviso di accertamento, cartella di pagamento), nonché i relativi interessi e sanzioni.

Come anticipato, il nuovo istituto trova applicazione con riferimento alle controversie di valore non superiore ad € 20.000 (con esclusione, quindi, anche delle controversie aventi valore indeterminabile); il valore della controversia corrisponde all'importo del tributo contestato dal contribuente con il ricorso, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate; in caso di atto di irrogazione delle sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è invece costituito dalla somma delle sanzioni contestate.

Con riferimento alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori.

La nuova procedura si applica agli atti notificati dal 1° aprile 2012, ovvero ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data; nelle ipotesi di rifiuto tacito, il ricorso giurisdizionale non può essere proposto prima del decorso di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione.

CONTENUTO dell'ISTANZA e SUA PRESENTAZIONE

L'istanza può essere presentata dal contribuente personalmente o a mezzo di procuratore generale o speciale, dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio, nonché dal difensore, nelle controversie di valore pari o superiore ad € 2.582,28.

L'istanza deve essere notificata all'Ufficio che ha emesso l'atto impugnato: dalla data della notifica inizia a decorrere il termine di novanta giorni per l'instaurazione della controversia, allo scadere del quale, in caso di esito negativo della mediazione, l'istanza produce gli effetti del ricorso.

È infatti previsto che l'atto presenti il medesimo contenuto del ricorso; i motivi di impugnazione dovranno coincidere, sia in fatto che in diritto, con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso stesso, a pena di inammissibilità; non è neppure consentito integrare successivamente i motivi del ricorso.

L'atto in esame deve inoltre essere completo dei documenti che il contribuente intende depositare insieme al ricorso; nell'istanza va

MEDIAZIONE TRIBUTARIA

indicato anche il domicilio presso il quale l'esponente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento, nonché il valore della controversia al fine di stabilire l'obbligatorietà della fase di mediazione, dichiarazione che varrà poi anche ai fini della determinazione dell'importo del contributo unificato.

Al riguardo si evidenzia che, come stabilito al punto 2.2 della circolare 1/DF/2011 del Mef, il **contributo unificato non è dovuto** per il reclamo al momento della presentazione all'Ufficio che ha emanato l'atto, ma risulta in ogni caso dovuto nell'ipotesi in cui il contribuente, a seguito dell'esito infruttuoso del procedimento di mediazione, depositi il ricorso presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale.

Con l'istanza proposta ai sensi dell'art. 17-bis, il contribuente può anche formulare (in forma libera) una **motivata proposta di mediazione**, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

L'istanza va notificata a pena di **inammissibilità**, entro **sessanta giorni** dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare, mentre nel caso di **rifiuto tacito** opposto ad una domanda di rimborso, l'istanza può essere proposta **dopo il novantesimo giorno** dalla domanda di rimborso presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non sia prescritto.

Ai sensi del co. 3, art. 6, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 [CFF ① 4778], in caso di **presentazione di istanza di accertamento con adesione**, il termine per la proposizione dell'eventuale, successiva istanza di mediazione è **sospeso** per un periodo di **novanta giorni** dalla data di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione.

Come già anticipato, l'istanza proposta ai sensi dell'art. 17-bis produce gli **effetti del ricorso** ed il **termine di trenta giorni**, stabilito dall'art. 22, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4673] per instaurare

la controversia innanzi alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso, va pertanto **calcolato a partire dal giorno successivo** a quello di **compimento dei novanta giorni** dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio che ha emesso l'atto, senza che sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero senza che sia stato formalizzato l'accordo di mediazione; oppure dal giorno successivo a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza o la accoglie parzialmente prima del decorso dei predetti novanta giorni.

**TRATTAZIONE dell'ISTANZA
da PARTE
dell'AMMINISTRAZIONE
FINANZIARIA**

Alla ricezione dell'istanza, l'Ufficio innanzitutto **deve verificare** che la stessa contenga tutti gli elementi necessari ai fini della sua trattazione; quindi, se ritiene che **non sussistano i presupposti** per l'annullamento dell'atto impugnato, deve valutare la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente o comunque la possibilità di pervenire ad un accordo di mediazione formulando la relativa proposta con la rideterminazione della pretesa.

Ai fini della valutazione della sussistenza dei presupposti per la mediazione, l'Ufficio si deve basare sui seguenti criteri individuati dal co. 8 dell'art. 17-bis:

- 1) incertezza delle questioni controverse;
- 2) grado di sostenibilità della pretesa;
- 3) principio di economicità dell'azione amministrativa.

Si evidenzia che anche nei casi di sua palese **inammissibilità** l'istanza può comunque essere **trattata come una richiesta di**

autotutela; ove le motivazioni ivi esposte giustificano l'annullamento dell'atto in via di autotutela, l'Ufficio porta a conoscenza del contribuente il provvedimento di accoglimento dell'istanza. Allo stesso modo l'Agenzia delle Entrate accoglie l'istanza del contribuente quando ritiene che i presupposti del rimborso richiesto siano sussistenti.

Qualora ritenga di aderire alla proposta di mediazione formulata dal contribuente, l'Ufficio può invitare lo stesso alla sottoscrizione del relativo accordo di mediazione; **qualora invece sia l'Amministrazione finanziaria a formulare una proposta di mediazione**, comunica la stessa al contribuente con i dati necessari al fine di consentire all'istante di contattare l'Ufficio.

CONCLUSIONE e PERFEZIONAMENTO dell'ACCORDO

Qualora le parti raggiungano un accordo, la **procedura di mediazione si concluderà** al momento della sottoscrizione di un atto contenente 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): ciò in quanto la procedura di mediazione si perfezionerà soltanto al **momento del pagamento**, da parte del contribuente, degli

importi concordati, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale.

L'accordo può **anche concludersi mediante sottoscrizione per accettazione della proposta di mediazione** formulata da una delle parti, qualora dalla stessa 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.

Ai sensi del co. 8, ultimo periodo, dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992, alla fase di mediazione *«si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili»*: pertanto, in caso di **esito positivo** della mediazione, le **sanzioni amministrative** si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione stessa; in ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Alla luce delle recenti novità, a seguito della notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione, il contribuente, entro il termine per la proposizione del ricorso, **potrà alternativamente o aderire all'atto**, ottenendo la riduzione ad un terzo della sanzione, ovvero **formulare istanza di accertamento con adesione** o, infine, **decidere di impugnare l'atto**; in tale ultima ipotesi, qualora si tratti di controversia di valore non superiore ad € 20.000, il contribuente sarà obbligato ad avviare il procedimento di mediazione.