

MEDIAZIONE TRIBUTARIA: COORDINAMENTO con ACQUIESCENZA e AUTOTUTELA

*Mediazione tributaria alla luce della C.M. 3 agosto 2012, n. 33/E:
chiarimenti in merito alle sanzioni e al coordinamento della mediazione
con gli istituti dell'acquiescenza e dell'autotutela.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato e dottore commercialista – titolare Studio Ferrajoli legale tributario in Bergamo e Brescia

Dopo la C.M. 19 marzo 2012, n. 9/E con la quale sono stati forniti alcuni primi chiarimenti ed indicazioni operative in merito alla **mediazione tributaria**, l'Agenzia delle Entrate interviene nuovamente sull'istituto introdotto dall'art. 39, co. 9, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modif. con L. 15 luglio 2011, n. 111 [CFF ● 4825] con l'obiettivo di **deflazionare il carico delle Commissioni tributarie**.

La recente C.M. 3 agosto 2012, n. 33/E strutturata in forma di domande e risposte, fa infatti luce su alcuni specifici quesiti dei contribuenti pervenuti all'Amministrazione finanziaria ed inerenti, in particolare, le **sanzioni** e il **coordinamento della mediazione** con altri istituti quali l'**acquiescenza** e l'**autotutela**.

Tra le indicazioni fornite dalle Entrate con il documento di prassi in esame, la principale pare essere quella secondo cui gli atti di **irrogazione delle sanzioni**, compresi quelli riguardanti la trasmissione telematica delle dichiarazioni e gli omessi o tardivi versamenti, **trovano spazio nell'istituto della mediazione**, mentre restano escluse dalla stessa le **sanzioni per la mancata emissione di ricevute o scon-**

trini fiscali, in quanto di valore indeterminabile.

MEDIAZIONE e SANZIONI TRIBUTARIE

Come anticipato, con la circolare dello scorso 3 agosto, l'Agenzia delle Entrate ha sancito la **necessarietà**, per il contribuente che intenda proporre ricorso, della **preventiva presentazione di un'istanza di mediazione tributaria** ai sensi dell'art. 17-bis, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF ● 4668a] anche con riferimento ai provvedimenti di sola irrogazione delle sanzioni cui tale istituto risulti applicabile, ovvero quelli emessi dall'Agenzia medesima e di valore non eccedente gli € 20.000. In seguito alla presentazione dell'istanza, nell'eventualità in cui la sanzione sia stata irrogata in misura superiore al minimo edittale, l'Ufficio è tenuto a **valutare se sussistano i presupposti per procedere alla rideterminazione del relativo ammontare**.

MEDIAZIONE TRIBUTARIA

Nell'ipotesi poi di definizione dell'atto in sede di mediazione, a detta della circolare, le **sanzioni** si applicano nella misura del 40%, fermo restando che, in ogni caso, l'ammontare delle stesse non può essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Tale conclusione, con riferimento al tenore letterale dell'art. 48, D.Lgs. 546/1992 [CFF 4699], non appariva affatto scontata, in quanto quest'ultimo fa riferimento alla riduzione al 40% solo per le sanzioni collegate al tributo oggetto di conciliazione. La **conclusione del Fisco** è, comunque, **coerente** con il sistema di definizione degli atti impositivi complessivamente delineato dal Legislatore, essendo, tra l'altro, la **riduzione** di cui può beneficiare il contribuente in sede di mediazione e di conciliazione giudiziale di **entità inferiore a quella spettante in caso di mancata impugnazione dell'atto**. Il contribuente sarà, pertanto, chiamato a valutare la convenienza tra la riduzione ad un terzo in caso di mancata impugnazione ai sensi degli artt. 16 e 17, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 [CFF 9479 e 9480] e la riduzione al 40% nell'ipotesi di mediazione.

L'Amministrazione finanziaria precisa, inoltre, che anche i **provvedimenti di erogazione delle sanzioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni da parte degli intermediari**, in quanto aventi natura amministrativo-tributaria, rientrano tra gli atti per i quali **opera la mediazione obbligatoria**. L'unica **esclusione** dall'ambito applicativo del reclamo operata nella circolare riguarda, invece, le **sanzioni con cui viene disposta la chiusura o la sospensione della licenza per un esercizio che non ha emesso fatture o scontrini fiscali**. Poiché, infatti, il citato art. 17-bis richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla via amministrativa le fattispecie, come quella *de quo*, che siano di entità indeterminabile.

L'accordo con il Fisco è poi possibile anche con riferimento agli **omessi o tardivi versamenti delle imposte emergenti dal controllo automatizzato delle dichiarazioni annuali dei redditi, Iva e Irap**. Laddove, al contrario, l'Ufficio ritenga che **non vi siano i margini per la riduzione della pretesa**, questi è legittimato a concludere un **accordo di mediazione** che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio per il contribuente della riduzione delle **sanzioni irrogate al 12% dell'importo non versato**, pari al 40% del 30% previsto dalla norma. A tal riguardo, il documento di prassi in esame specifica, in ogni caso, come la formulazione di una proposta di mediazione confermativa della pretesa tributaria costituisca una **facoltà** e non un obbligo per l'Amministrazione finanziaria.

Di **carattere tassativo** è, invece, l'**entità della riduzione della sanzione pari al 40%**, con esclusione della facoltà da parte degli Uffici di proporre, in casi particolari, l'applicazione di una minore detrazione.

Per quanto riguarda, infine, le **modalità di applicazione di tale riduzione**, l'Amministrazione delinea numerosi esempi che illustrano come vengano rideterminati i tributi e le sanzioni. L'ipotesi più rilevante concerne una sanzione ricalcolata a seguito della mediazione e ridotta al minimo edittale: l'importo da versare sarà, in tal caso, pari al 40% dell'importo così rideterminato.

RAPPORTI tra MEDIAZIONE TRIBUTARIA e ACQUIESCENZA, AUTOTUTELA, CONSOLIDATO NAZIONALE

Uno dei quesiti riprodotti nella recente circolare delle Entrate richiede di precisare i rapporti intercorrenti tra la **mediazione tributa-**

ria e la **definizione agevolata delle sanzioni** di cui agli artt. 16, co. 3, e 17, co. 2, D.Lgs. 472/1997, la quale si perfeziona con il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Al fine di fornire i chiarimenti suscitati da tale questione, l'Amministrazione finanziaria ricorda, in via preliminare, che la **sanzione tributaria** può essere **irrogata seguendo due diverse modalità**:

- **autonomamente**, attraverso un atto di contestazione; oppure
- **con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica**, se collegata al tributo cui si riferisce.

In entrambe le suddette ipotesi, ai sensi dell'istituto cosiddetto dell'acquiescenza, l'importo della **sanzione** da versare può essere **ridotto ad un terzo** qualora corrisposto entro i termini a disposizione per la presentazione del ricorso. In ordine alle sole sanzioni irrogate contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica, la circolare specifica poi come la **definizione della sanzione non impedisca l'impugnazione dell'atto impositivo relativamente al tributo e/o agli interessi** e come, in tale evenienza, se il valore della controversia non superi gli € 20.000, il contribuente sia tenuto a presentare obbligatoriamente l'istanza di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992.

È inoltre evidenziato come, per le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento

del tributo, la predetta **definizione agevolata risulti preclusa anche in sede di reclamo**, considerata l'illegittimità di un accordo che preveda una riduzione delle sanzioni più elevata di quanto consentito per effetto di acquiescenza in una fase amministrativa antecedente a quella della mediazione.

Specifica **attenzione** viene dedicata, nel documento in esame, anche all'istituto dell'**autotutela**. In particolare, nel caso di **autotutela parziale** che in pendenza dei termini per l'impugnativa riduca il valore della lite sotto gli € 20.000, il contribuente dovrà presentare **istanza di reclamo** anche se il valore originario dell'accertamento fosse superiore a tale importo; qualora, invece, la riduzione in autotutela dell'importo originario avvenga **dopo la notifica del ricorso**, seppur prima del deposito dello stesso presso la competente Commissione tributaria, la **mediazione non troverà applicazione**.

Una risposta concerne, infine, la **determinazione del valore della controversia in caso di accertamento nei confronti di società consolidate**. Con riguardo a tale ambito, viene precisato come l'ammontare della somma contestata sia quello risultante dall'atto unico originario, anche laddove la consolidante presenti il modello Ipec ai fini dello scomputo delle perdite successivamente alla notifica di tale atto. L'Agenzia dimostra infatti che, in base alla disciplina che regola la peculiare tipologia di sodalizio, il **risultato finale non cambierebbe all'esito della compensazione del maggiore imponibile con le perdite inutilizzate**.