

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO LEO

P.zza L. Ariosto, n. 30 - 73100 – LECCE

Tel./fax: 0832 455433

www.studiotributarioleo.it

e-mail: info@studiotributarioleo.it

RECLAMO E MEDIAZIONE SECONDO LA CIRCOLARE N. 9/2012

SCHEMA

RIFERIMENTO NORMATIVO

Art. 17-bis D. Lgs. N 546 del 31/12/1992 Rubricato: “Il reclamo e la mediazione”

Tale disposizione ha introdotto, per le controversie di valore non superiore ai ventimila euro, relative ad atti dell’Agenzia delle Entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, un rimedio da esperire in via preliminare ogni qualvolta si intenda presentare ricorso in C.T.P.

DI COSA SI TRATTA

Si tratta di un’istanza che anticipa il contenuto del ricorso nella quale il contribuente chiede l’annullamento totale o parziale dell’atto sulla base degli stessi motivi di diritto e di fatto che intenderebbe portare in Commissione Tributaria nell’eventuale fase del giudizio.

È in facoltà del contribuente inserire nella medesima istanza una proposta di mediazione.

A COSA E’ FINALIZZATA

La procedura in analisi deve ritenersi sostanzialmente finalizzata a evitare il "rinvio" ai giudici tributari delle contestazioni che possono essere risolte in sede amministrativa, attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie.

Considerata la *ratio* della normativa in esame, che "introduce un efficace rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato emessi dall'Agenzia delle entrate", la mediazione tributaria rende difficilmente giustificabile l'instaurazione del contenzioso in presenza di istanze fondate e concretamente mediabili.

L'AMBITO DI APPLICAZIONE DEL NUOVO ISTITUTO

La tipologia di atto impugnato

Dal combinato disposto del comma 1 dell'art. 17 *bis* che dispone l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi ad oggetto gli "*atti emessi dall'Agenzia delle entrate*" nonché del successivo comma 6 che stabilisce: "*Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'art. 22, in quanto compatibili*" si ricava che il contribuente deve esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, emessi dall'Agenzia delle entrate, e il valore della controversia non sia superiore a ventimila euro.

Ne deriva che sono oggetto di mediazione le controversie relative a:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e 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.

Si ritiene, infine, che trovi applicazione al procedimento di mediazione anche il disposto dell'art. 19, comma 3 del D.Lgs. n. 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"*.

Ciò comporta che il contribuente, qualora intenda impugnare, con il ricorso, anche un atto presupposto adottato dall'Agenzia delle entrate, del quale affermi la mancata precedente notificazione, è tenuto ad osservare preliminarmente la disciplina introdotta dall'art. 17- bis del D.Lgs. n. 546/1992 e, quindi, a presentare reclamo.

ATTI NON RICONDUCEBILI ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- Cartella di pagamento;
- avviso di mora di cui alla lett. e) dell'art. 19, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992; peraltro, tale atto è stato soppresso e sostituito dall'avviso di intimazione di cui all'art. 50, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602;
- iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, prevista dalla lett. e- bis) del medesimo art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992;
- fermo di beni mobili registrati, di cui all'art. 86 del D.P.R. n. 602/1973, elencato sub lett. e- ter) dell'art. 19, comma 1;
- atti relativi alle operazioni catastali, indicate nell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992.

Resta inteso, tuttavia, che, nel caso in cui eccepisca la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate, il contribuente è comunque obbligato a presentare preliminarmente il reclamo.

ATTI ESCLUSI

Secondo l'espressa previsione normativa di cui al comma 4 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92 sono esclusi dalla mediazione le controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato.

L'AGENZIA DELLE ENTRATE QUALE PARTE DEL GIUDIZIO

Con particolare riguardo alla **cartella di pagamento** si possono presentare le seguenti situazioni:

- a) se il contribuente solleva contestazioni attinenti esclusivamente a vizi propri della cartella di pagamento -quali, ad esempio, le eccezioni relative alla ritualità della notifica - la controversia **non** può essere oggetto di mediazione;
- b) nel caso in cui impugni la cartella di pagamento sollevando vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle entrate e la relativa controversia sia di valore non superiore a ventimila euro, il contribuente deve preventivamente esperire il procedimento di mediazione;
- c) qualora il contribuente, in sede di impugnazione della cartella di pagamento, formuli eccezioni relative sia all'attività svolta dall'Agenzia sia a quella dell'Agente della riscossione, si possono verificare le seguenti ipotesi:

c.1) Il contribuente notifica il ricorso solo all'Agente della riscossione

In questo caso, l'Agente della riscossione ha l'onere di chiamare in causa l'Agenzia delle entrate, considerato quanto disposto dall'art. 39 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

Intervenendo in giudizio, la Direzione eccepisce, limitatamente alle contestazioni sollevate in relazione all'attività dell'Agenzia, l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 17- *bis*, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, in base al quale la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso.

In subordine, la stessa Direzione si difende nel merito, mentre l'Agente della riscossione svolge la propria difesa per quanto concerne i vizi propri della cartella di pagamento, riconducibili quindi alla propria attività, non operando rispetto a questi la previsione di inammissibilità di cui all'art. 17- *bi*, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992;

c.2) **Il contribuente avvia la fase di mediazione nei confronti dell'Agenzia, senza notificare il ricorso all'Agente della riscossione**

In tale ipotesi, trova applicazione l'art. 17- bis del D.Lgs. n. 546/1992, in relazione alle contestazioni riguardanti l'Agenzia delle entrate.

c.3) **Il contribuente notifica il ricorso all'Agente della riscossione e contestualmente avvia la fase di mediazione con l'Agenzia delle entrate**

Anche in tal caso trova applicazione il procedimento di cui all'art. 17- bis del D.Lgs. n. 546/1992.

IL VALORE DELLA CONTROVERSIA

Il valore della controversia è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/92 che dispone: "*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 queste*".

Casi particolari:

- atto che si riferisce a più tributi: si deve fare riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione;
- impugnazione cumulativa: si deve individuare il valore della lite con riferimento a ciascun atto impugnato con il ricorso cumulativo.
- Per le controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi si deve far riferimento al tributo richiesto a rimborso al netto degli accessori.

LA RETTIFICA DELLE PERDITE

In ipotesi di avviso di accertamento che si limiti a ridurre o ad azzerare la perdita dichiarata (senza accertamento di un reddito), il valore è determinato sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Qualora, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento rechi anche un imponibile o, comunque, un'imposta dovuta, il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale", come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

In caso di accertamento che rettifica in aumento l'imposta dovuta da persona fisica che aveva utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dalla imposta "virtuale" relativa alla eventuale parte di perdita riportabile.

LE CONTROVERSIE DI VALORE INDETERMINABILE

Restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile quali, ad esempio, quelle relative ai provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus oppure quelle concernenti la spettanza di agevolazioni.

I CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

Per quanto concerne il valore della lite lo stesso va determinato al netto dei contributi accertati. Poiché la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali il medesimo deve indicare anche i contributi ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso.

L'ENTRATA IN VIGORE

Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento "*agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012*". Per atti notificati dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data.

In merito alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, la nuova procedura di mediazione trova applicazione con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito per le quali, alla data del 1° aprile 2012, non siano decorsi novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

L'ISTANZA DI MEDIAZIONE

Con l'istanza il contribuente:

- sottopone in via preventiva alla competente struttura dell'Agenzia delle entrate i motivi per i quali intende chiedere al Giudice tributario l'annullamento, totale o parziale, dell'atto;
- può anche formulare una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

EFFETTI

- funzione pre-processuale di "chiamata in giudizio dell'Agenzia";
- avvia una fase amministrativa nel corso della quale il contribuente e la stessa Agenzia delle entrate possono giungere a una rideterminazione della pretesa tributaria ovvero dell'importo chiesto a rimborso.

LA LEGITTIMAZIONE A PRESENTARE L'ISTANZA

Si ritengono applicabili gli articoli 10 e 11 del d.lgs.n. 546/92.

L'istanza può essere alternativamente presentata:

- dal contribuente che ha la capacità di stare in giudizio, sia direttamente sia a mezzo di procuratore generale o speciale; la procura va conferita con atto pubblico o per scrittura privata autenticata;
- dal rappresentante legale del contribuente che non ha la capacità di stare in giudizio;
- dal difensore, nelle controversie di valore pari o superiore a 2.582,28 euro.

IL LITISCONSORZIO NECESSARIO

Sono mediabili anche le liti concernenti controlli ai fini delle imposte sui redditi di società di persone e dei soci, con riferimento alle quali, in giudizio, si configura un'ipotesi di litisconsorzio necessario.

Nella fase di mediazione i rapporti vanno considerati autonomi e indipendenti. Ciò significa che la società può concludere la mediazione autonomamente rispetto ai soci.

I COOBLIGATI

Anche le liti nelle quali sono coinvolti più soggetti legati ex lege da un vincolo di solidarietà sono mediabili.

La mediazione perfezionata con uno o più dei coobbligati estingue l'obbligazione tributaria per tutti gli altri.

IL CONTENUTO DELL'ISTANZA

Occorre fare riferimento ai commi 6 e 7 dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992.

Il procedimento è introdotto da una specifica istanza formulata dal contribuente nei confronti dell'Agenzia che deve contenere tutti gli elementi di fatto e di diritto che devono coincidere con i motivi di impugnazione proposti nel ricorso.

Infatti, a seguito dell'inutile decorso della fase di mediazione, l'istanza produce gli effetti del ricorso giurisdizionale.

Conseguenze della coincidenza tra reclamo e ricorso giurisdizionale:

- non è consentito integrare (successivamente all'introduzione del giudizio) i motivi del ricorso. Invero, ai sensi del comma 2 dell'art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992, l'integrazione dei motivi di ricorso è ammessa esclusivamente quando " *resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione* ";
- il ricorso depositato nella segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito alla Direzione con l'istanza di mediazione, a pena di inammissibilità dello stesso.

Nell'istanza vanno indicati:

1) la Direzione nei cui confronti è avviato il procedimento amministrativo in esame, cui spetta la legittimazione in giudizio ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 546/1992, ossia alla struttura " *che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto* ";

2) il contribuente e 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'eventuale indirizzo di posta elettronica certificata (PEC);

3) l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;

4) i motivi.

Considerato che l'istanza proposta dal contribuente ai sensi dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992 sostanzialmente anticipa i contenuti del ricorso, dovendo peraltro recare gli stessi elementi di quest'ultimo, si ritiene necessario riportare nella stessa istanza il contenuto integrale del (potenziale) ricorso.

Nell'istanza può essere formulata una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Nell'istanza va indicato anche il domicilio presso il quale il contribuente intende ricevere le comunicazioni relative al procedimento, quali, ad esempio, l'accoglimento dell'istanza o il diniego. In assenza di elezione di domicilio, le comunicazioni sono effettuate presso la residenza o la sede legale del contribuente.

In calce all'istanza potrà infine essere richiesta la sospensione della riscossione.

L'IMPOSTA DI BOLLO E IL CONTRIBUTO UNIFICATO

Nella circolare n. 1/DF del 21 settembre 2011, concernente l'introduzione del contributo unificato nel processo tributario, il Ministero dell'economia e delle finanze ha precisato, al punto 2.1, che è " *dovuto il contributo unificato per i seguenti atti:*

h) reclamo con o senza proposta di mediazione di cui al comma 1 dell'art. 17-bis, aggiunto al D.Lgs. n. 546/1992 dall'art. 39, comma 9, del decreto legge n. 98/2011, nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, al momento del deposito nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale, decorso il termine di 90 giorni previsto dal citato comma 9 o il termine più breve nel caso di rigetto o di accoglimento parziale del reclamo stesso; "

Al punto 3 la medesima circolare chiarisce che " *l'obbligo di pagamento del contributo insorge al momento del deposito del reclamo nella Segreteria della Commissione tributaria provinciale* ".

Al punto 2.2 della circolare n. 1/DF del 2011 si afferma che il contributo unificato non è dovuto per il " *reclamo con o senza proposta di mediazione di cui al comma 1 dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992 nelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, al momento della sua presentazione alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate che ha emanato l'atto ai sensi del comma 5 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 /1992* ".

GLI ATTI E I DOCUMENTI DA ALLEGARE ALL'ISTANZA

In base al combinato disposto del comma 6 dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 22, comma 4, all'istanza di mediazione 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.

Si ritiene, in ogni caso, che la mancata allegazione di atti o documenti già in possesso dell'Ufficio non costituisca motivo di rigetto dell'istanza.

Di contro, la mancata allegazione di atti o documenti non in possesso dell'Ufficio potrebbe rendere l'istanza incompleta (e non conforme quindi al ricorso, completo di allegati, eventualmente depositato in Commissione al termine del procedimento), allorché tali atti o documenti siano dimostrativi di fatti rilevanti ai fini della compiuta e corretta disamina delle ragioni addotte dal contribuente.

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

LE NOTIFICAZIONI

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 del codice di procedura civile;
- 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.

L'UFFICIO DELL'AGENZIA A CUI PRESENTARE L'ISTANZA

Ai sensi dell'art. 17- bis , comma 5 del D.Lgs. n. 546/1992, " il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti

Per quanto concerne gli atti emessi dal Centro Operativo di Pescara:

- nel caso di impugnazione di atto emesso dal Centro operativo di Pescara nello svolgimento delle attività di controllo e di accertamento di cui all'art. 28 del D.L. n. 78/2010, l'istanza va notificata alla Direzione cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso;
- di contro, nel caso di impugnazione di altri atti emessi dal Centro operativo di Pescara, l'istanza va notificata direttamente a quest'ultimo.

I TERMINI DI PRESENTAZIONE

L'istanza deve essere notificata:

- a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto che il contribuente intende impugnare;
- nel caso di rifiuto tacito opposto a 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 è prescritto (cfr. art. 21, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992).

Ai sensi del comma 3 dell'art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione il termine per la proposizione del reclamo è sospeso per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione.

Si applicano inoltre le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, solo al termine di proposizione dell'istanza di mediazione (e quindi solo per l'eventuale costituzione in giudizio).

La sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre non trova, invece, applicazione nel corso della procedura di mediazione vera e propria, di cui ai commi 7 e seguenti del citato art. 17- *bis* , che deve pertanto concludersi comunque nel termine di novanta giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale.

GLI EFFETTI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

- Effetti sostanziali [si pensi alle conseguenze sul regime della decadenza (art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992) e della prescrizione del diritto (art. 2945 c.c.)];
- effetti processuali (litispendenza, c.d. *perpetuatio iurisdictionis*).

GLI EFFETTI SOSTANZIALI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Con la notifica dell'istanza di mediazione alla competente Direzione ossia con la "chiamata in causa" si interrompe il decorso del termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto.

Sono applicabili gli articoli 18,19,20 e 21 del D. Lgs.n. 546/92.

Con il deposito presso la segreteria della Commissione tributaria del medesimo ricorso che ha costituito parte integrante dell'istanza si ha, invece, la "costituzione in giudizio".

È applicabile l'art. 22 del D. Lgs.n. 546/92.

Così ricostruito il quadro normativo di riferimento, è incontestabile che gli effetti sostanziali del ricorso vanno ricondotti al momento della notifica dell'istanza.

GLI EFFETTI PROCESSUALI DELLA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Art. 17- *bis*, comma 9, del D.Lgs. n. 546/1992.

La chiamata in giudizio coincide con la notificazione dell'istanza.

Per la costituzione in giudizio il termine di trenta giorni (art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992) per instaurare la controversia innanzi alla Commissione tributaria provinciale mediante il deposito del ricorso va calcolato a partire dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, se la predetta non notifica il provvedimento di accoglimento ovvero non si formalizza l'accordo di mediazione;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di comunicazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni.

LA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

La presentazione dell'istanza non comporta la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato.

L'Agenzia ritiene applicabile al procedimento di mediazione l'art. 2- *quater* , comma 1- *bis* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito con modificazioni dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, per cui ritiene possibile e opportuno che il contribuente chieda la sospensione degli effetti dell'atto.

Quando le eccezioni sollevate nell'istanza non appaiono infondate, la Direzione può dunque concedere, su istanza formulata contestualmente all'atto introduttivo del procedimento di mediazione, ovvero separatamente, la formale sospensione, in tutto o in parte, dell'esecuzione dell'atto in presenza del richiamato presupposto.

LA TRATTAZIONE DELL'ISTANZA

L'Ufficio procede secondo le modalità di seguito sinteticamente illustrate:

1. esamina la sussistenza dei presupposti e dei requisiti fissati dall'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992 per la presentazione dell'istanza;
2. verifica la fondatezza dei motivi in base ai quali l'istante contesta l'atto impugnato;
3. se non sussistono i presupposti per un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente;
4. in assenza di proposta formulata dal contribuente, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a un accordo di mediazione; a tal fine, invita il contribuente al contraddittorio e può formulare - se ne ravvisa i presupposti - una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa;
5. qualora non ravvisi i presupposti per la conclusione di una mediazione previa rideterminazione della pretesa, l'Ufficio formula una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate;
6. in tutti gli altri casi, l'Ufficio provvede al diniego.

LA STRUTTURA COMPETENTE

Art. 17- *bis* , comma 5 del D.Lgs. n. 546/1992.

Le " *strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili* " sono gli Uffici legali delle Direzioni provinciali, nonché le analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara per i procedimenti di competenza di quest'ultimo.

L'ESAME PRELIMINARE DELL'ISTANZA

L'Ufficio verifica che non ci siano cause di inammissibilità del ricorso giurisdizionale ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992 data la sostanziale coincidenza tra il contenuto dell'istanza e dell'eventuale ricorso.

Ostacoli alla trattazione dell'istanza con conseguente rigetto per assoluta inammissibilità:

- tardiva presentazione;
- carenza di quei requisiti, individuabili caso per caso, che impediscono di attribuire l'istanza al contribuente (esempio, mancanza di sottoscrizione) ovvero che non consentono di individuarne l'oggetto.

L'assenza di una motivata proposta di mediazione da parte del contribuente, prevista in via eventuale, non costituisce motivo di rigetto dell'istanza.

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

Se l'istanza è improponibile in quanto la controversia non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, i termini di costituzione in giudizio si computano nei modi ordinari previsti dall'art. 22 del medesimo decreto.

L'istanza è improponibile, ad esempio, in caso di impugnazioni:

- di valore superiore a ventimila euro;
- di valore indeterminabile;
- riguardanti attività dell'Agente della riscossione;
- riguardanti atti non impugnabili;
- di atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia delle entrate;
- di atti notificati prima del 1° aprile 2012;
- di rifiuti taciti di rimborso con riferimento ai quali alla data del 1° aprile 2012 siano già decorsi novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso;
- riguardanti recupero di aiuti di Stato;
- di provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 (" *Sanzioni accessorie* ") del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;

- riguardanti istanze di cui all'art. 22 (" *Ipoteca e sequestro conservativo* ") del D.Lgs. n. 472 del 1997;
- del diniego della chiusura delle liti fiscali "minori" pendenti prevista dall'art. 39, comma 12 del D.L. n. 98/2011.

L'ACCOGLIMENTO DELL'ISTANZA

Se vi sono i presupposti per l'accoglimento dell'istanza l'Ufficio porta a conoscenza del contribuente il relativo provvedimento.

LA VALUTAZIONE DELLA MEDIAZIONE

Art. 17- *bis*, comma 8.

L'Ufficio valuta:

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

Tale valutazione preventiva deve essere anche condotta con l'intento di addivenire alla mediazione ogniqualvolta, in previsione di una sentenza di primo grado sfavorevole o parzialmente sfavorevole, non siano ravvisabili i presupposti per la prosecuzione in appello del contenzioso.

L'incertezza della questione controversa

Art. 47, comma 1, lettera a) della legge 18 giugno 2009, n. 69, l'art. 360- *bis* , primo comma, n. 1), c.p.c..

Con il citato articolo il legislatore ha previsto l'inammissibilità del ricorso per cassazione quando la questione giuridica con esso sollevata sia difforme dalla giurisprudenza della Suprema Corte e i motivi di impugnazione proposti dall'istante non prospettino sufficienti elementi per ritenere possibile un mutamento di posizione interpretativa da parte della Cassazione.

Se il contribuente, nella propria difesa, contrasta l'orientamento giurisprudenziale l'Ufficio potrà ritenere opportuno favorire un accordo di mediazione, sulla base

dell'eventuale proposta formulata dal contribuente o, diversamente, ne elaborerà una d'ufficio.

Se non vi sono pronunce della Cassazione si può fare riferimento ai giudici di merito. L'Ufficio deve comunque attenersi ai propri documenti di prassi anche se gli orientamenti giurisprudenziali sono di contrario avviso.

Il grado di sostenibilità della pretesa

Tale criterio è funzionale al grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e alla fondatezza degli elementi adottati dall'istante.

Per le valutazioni di fatto si deve far riferimento alla giurisprudenza di merito della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione.

Il principio di economicità dell'azione amministrativa

Il principio di economicità va inteso non solo come necessità di ottimizzazione economica delle risorse, ma altresì come ottimizzazione dei procedimenti, vale a dire come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.

La limitazione della responsabilità

Con esclusivo riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini delle conclusioni tratte a seguito dell'esame delle istanze di cui all'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, la responsabilità dei funzionari, in sede di giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

L'ACCORDO DI MEDIAZIONE

L'Ufficio, qualora ritenga sussistenti i presupposti per la mediazione, procede sulla base delle seguenti modalità:

- 1) istanza con proposta di mediazione da parte del contribuente: l'ufficio la condivide e invita il contribuente a sottoscrivere l'accordo;
- 2) istanza senza proposta di mediazione: l'Ufficio può proporre una mediazione. Il contribuente può aderirvi integralmente o attivare un contraddittorio;
- 3) negli altri casi in cui ritenga possibile esperire la mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio.

IL CONTRADDITTORIO CON IL CONTRIBUENTE

L'ufficio può invitare il contribuente al contraddittorio senza formulare preventivamente una proposta di mediazione.

Non sono richieste forme particolari per l'invito.

Se antecedentemente alla fase di mediazione è stata esperita la procedura di accertamento con adesione l'Ufficio deve valutare altresì la proposta fatta in tale sede. Ciò in quanto l'Ufficio valuterà gli elementi sopravvenuti o non presi in considerazione durante la fase dell'accertamento con adesione (es. motivi del ricorso, documenti nuovi, giurisprudenza)..

Dell'esito del contraddittorio se ne dà atto in un verbale.

Il contribuente può partecipare personalmente e tramite difensore minuto di procura.

Se diserta il contraddittorio, tale circostanza viene annotata sull'originale dell'invito.

LA RIDUZIONE DELLE SANZIONI IN CASO DI MEDIAZIONE

In caso di avvenuta mediazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'Ufficio è legittimato a concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate.

LE MODALITÀ DI CONCLUSIONE DELL'ACCORDO

Con la sottoscrizione si conclude la mediazione e dal quel momento inizia il termine per effettuare il pagamento.

Con il pagamento si perfeziona la mediazione.

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.

In tali ipotesi, l'adesione deve esprimere la chiara e univoca determinazione di aderire integralmente al contenuto della proposta.

Nel caso di adesione alla proposta di una delle parti il termine di venti 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.

LA SOTTOSCRIZIONE DELLA MEDIAZIONE

L'accordo di mediazione deve essere firmato dal Direttore provinciale o regionale ovvero da un suo delegato che appartenga comunque all'Ufficio legale.

Il contribuente ha la facoltà di conferire una procura speciale ai sensi dell'art. 63 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 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.

Resta ovviamente fermo il potere del contribuente di sottoscrivere personalmente l'accordo di mediazione.

IL PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE

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

Per effetto del rinvio disposto dal comma 8 dell'art. 17- *bis* sono applicabili alla mediazione le disposizioni dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, disciplinanti il perfezionamento della conciliazione giudiziale.

In particolare, 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, in applicazione del comma 3 dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il pagamento va effettuato, anche tramite compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, mediante modello F24, utilizzando appositi codici tributo, da istituire con risoluzione del'A.E..

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

Nel caso di accordo avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito di un rimborso, la mediazione si perfeziona con la conclusione del relativo accordo.

LE MODALITÀ DI VERSAMENTO DELLE SOMME DOVUTE

Trattandosi di potenziali controversie di valore non superiore a ventimila euro, non sono ammesse più di otto rate. Si precisa che l'importo rilevante ai fini della rateizzazione è quello riferito a ciascun atto oggetto di mediazione e non quello (anche superiore a 50.000 euro) complessivamente dovuto in base a un accordo che abbia ad oggetto una pluralità di atti, ciascuno di valore non superiore a ventimila euro, eventualmente impugnati con un unico reclamo.

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

Qualora le somme versate siano lievemente inferiori a quelle dovute per un errore del contribuente che, anche oltre il termine di legge, abbia successivamente 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.

GLI EFFETTI DEL PERFEZIONAMENTO DELLA MEDIAZIONE

A seguito del perfezionamento della mediazione, la pretesa tributaria viene definitivamente rideterminata nella misura fissata dall'accordo di mediazione e il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, si intende definito e non ulteriormente contestabile.

In altri termini, con il versamento di tutte le somme dovute, la pretesa tributaria risulta integralmente soddisfatta.

Nelle ipotesi di versamento rateale, l'atto originariamente impugnato perde efficacia a seguito del pagamento della prima rata. A fronte del mancato pagamento di una delle rate successive, l'Ufficio procede alla riscossione delle somme dovute, sulla base del titolo esecutivo rappresentato dall'accordo di mediazione.

A seguito del perfezionamento, la mediazione non è impugnabile in quanto viene meno l'interesse ad agire in giudizio: l'eventuale ricorso sarebbe inammissibile.

Se non vi è il pagamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario continua a produrre effetti. Conseguentemente, il contribuente può:

- agire in giudizio, costituendosi in giudizio ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992;

- desistere dal contenzioso; in tal caso, decorso il termine di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, l'atto oggetto di istanza diviene definitivo e l'Ufficio procede alla conseguente riscossione.

IL DINIEGO ALL'ISTANZA

Nel termine di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio porta il provvedimento di diniego a conoscenza del contribuente.

Nel diniego:

- vi sono le ragioni, di fatto e di diritto, che hanno portato al mancato accoglimento dell'istanza o della possibilità di addivenire alla mediazione;
- costituisce controdeduzione nella successiva fase processuale;
- deve contenere l'attività svolta nel corso del procedimento;

Il diniego non è impugnabile, essendo tutelato il contribuente dalla facoltà di costituirsi in giudizio mediante il deposito del ricorso.

LA NOTIFICA DEGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE

Gli atti emessi in esito al procedimento amministrativo di mediazione possono essere portati a conoscenza del contribuente nella forma della notificazione prevista per gli atti tributari di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 oppure utilizzando la posta elettronica certificata (PEC), che ne assicura la conoscenza certa e in tempo reale.

Per esigenza di speditezza e celerità del procedimento amministrativo di mediazione, il provvedimento di accoglimento o il diniego dell'istanza potrà essere più sollecitamente portato a conoscenza del contribuente avvalendosi dei recapiti di posta elettronica ordinaria o *fax* indicati dall'istante.

L'INSTAURAZIONE DEL GIUDIZIO

La costituzione in giudizio del contribuente

Il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, contemplato dall'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992, inizia a decorrere dal giorno successivo:

- a quello di compimento dei novanta giorni dal ricevimento dell'istanza da parte della Direzione, qualora non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge l'istanza prima del decorso dei predetti novanta giorni;
- a quello di notificazione del provvedimento con il quale l'Ufficio, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Il deposito del ricorso presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale deve avvenire entro il termine perentorio di trenta giorni stabilito dall'art. 22, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, cui si applica la richiamata sospensione feriale trattandosi di termine relativo a un atto processuale, qual è l'atto di costituzione in giudizio.

Il ricorso depositato presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale deve essere conforme a quello consegnato o spedito con l'istanza di mediazione.

Se l'atto depositato presso la segreteria del Giudice non è conforme a quello consegnato o spedito all'Ufficio con l'istanza di mediazione, il ricorso è inammissibile.

Resta ovviamente ferma la possibilità per il ricorrente di depositare, successivamente alla costituzione in giudizio, documenti e memorie, anche integrative, ai sensi degli artt. 24 e 32 del D.Lgs. n. 546/1992.

La costituzione in giudizio del contribuente realizza il presupposto per il versamento del contributo unificato.

La costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione di atti emessi dall'Agente della riscossione

Per quanto concerne la cartella di pagamento se il contribuente solleva eccezioni concernenti sia l'attività svolta dall'Agenzia delle entrate sia quella dell'Agente della riscossione deve notificare il ricorso ad entrambi, ed è tenuto comunque a presentare l'istanza prevista dall'art. 17- bis del D.Lgs. n. 546/1992.

Anche in tal caso il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorre:

- dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza se non è stato notificato provvedimento di accoglimento o non è stata formalizzata alcuna mediazione;
- dal giorno successivo alla data di comunicazione del provvedimento di rigetto dell'istanza o dell'atto con il quale l'Agenzia, prima del decorso di novanta giorni, accoglie parzialmente l'istanza.

Pertanto non si avrà uno sdoppiamento dei termini per quanto concerne gli adempimenti processuali inerenti ad un'unica controversia.

In caso contrario, si verificherebbe l'inammissibile conseguenza di una costituzione in giudizio circoscritta alla parte del ricorso riguardante l'Agente della riscossione, effettuata entro trenta giorni dalla proposizione dell'istanza, vale a dire quando il termine di novanta giorni per l'esame dell'istanza stessa, limitatamente all'attività dell'Agenzia, è ancora pendente.

Peraltro, siffatta conseguenza sarebbe ulteriormente inammissibile con riguardo alle controversie in cui il contribuente impugni, oltre alla cartella di pagamento, anche l'avviso di accertamento, assumendo che quest'ultimo non gli sia stato notificato ovvero sollevi vizi inerenti sia al ruolo sia alla cartella.

In tali fattispecie, la eventuale conclusione positiva del procedimento di mediazione con l'Agenzia delle entrate farebbe venir meno l'intera controversia e, dunque, l'interesse del contribuente alla costituzione in giudizio.

La costituzione in giudizio del contribuente a seguito di impugnazione cumulativa

Nel caso di impugnazione cumulativa proposta avverso una pluralità di atti, il valore della lite va individuato con riferimento a ciascun atto impugnato con il medesimo ricorso. Ne deriva che, per gli atti di valore non superiore a ventimila euro, il contribuente è tenuto ad osservare il procedimento di cui all'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992. Per la costituzione in giudizio valgono le regole suesposte.

La costituzione in giudizio del contribuente in caso di mancato pagamento delle somme dovute a seguito della mediazione

Nel caso di mancato versamento integrale delle somme dovute ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario continua a produrre effetti, con la conseguenza che il contribuente può decidere se incardinare il giudizio, depositando il ricorso presso l'Organo giurisdizionale.

In tale situazione, tenuto conto dell'impianto sistematico della normativa in esame, si ritiene che il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorra dal giorno successivo al compimento dei novanta giorni previsti dal comma 9 dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992.

La costituzione in giudizio dell'Ufficio

Verificata la costituzione in giudizio del contribuente, l'Ufficio procede a sua volta a costituirsi in giudizio, richiamando il contenuto dell'atto di diniego.

Il termine di sessanta giorni previsto dall'art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992 per la costituzione in giudizio del resistente decorre:

- dal giorno successivo alla scadenza di novanta giorni dal ricevimento dell'istanza;
- oppure dal giorno successivo alla data di notificazione del provvedimento di diniego o di accoglimento parziale dell'istanza prima del decorso dei novanta giorni.

Trattandosi di adempimento processuale, anche il termine (ordinatorio e non perentorio) per la costituzione in giudizio del resistente è soggetto alla sospensione feriale contemplata dalla legge n. 742/1969.

A fronte dell'eventuale mancato svolgimento preventivo della fase amministrativa della mediazione, l'inammissibilità del ricorso, ancorché " *rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio* " (art. 17- *bis* , comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992), sarà sempre eccepita dall'Ufficio nelle proprie controdeduzioni e coltivata in ogni grado di giudizio.

Lo svolgimento successivo della controversia e la disciplina delle spese di giudizio

Successivamente alla costituzione in giudizio delle parti, la Commissione tributaria provinciale procede all'esame della controversia secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 546/1992, tenendo conto, ovviamente, del procedimento di mediazione e delle vicende che l'hanno caratterizzato.

A mero titolo esemplificativo, per le controversie rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, il Presidente della Commissione tributaria, nell'effettuare l'esame preliminare del ricorso di cui all'art. 27 del medesimo D.Lgs. n. 546, ovviamente terrà conto, ai fini della tempestività del ricorso stesso, della data di notifica dell'istanza.

È esclusa la conciliazione giudiziale.

La speciale disciplina della condanna della parte soccombente alle spese del giudizio e della mediazione, di cui al comma 10 dell'art. 17- *bis* del D.Lgs. n. 546/1992, costituisce, infine, un efficace deterrente a sottovalutare la funzione deflativa del contenzioso assolta dal procedimento di mediazione.

Ne consegue che, in sede di pronuncia della sentenza conclusiva del giudizio, 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 cinquanta per cento delle spese di giudizio; dal momento che il comma 10 dell'art. 17- *bis* precisa che tale somma è " *in aggiunta alle spese di giudizio* ", la condanna al rimborso non trova applicazione 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.

Lecce, 3 aprile 2012

Avv. Maria Leo