

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

19

7 maggio 2012

MEDIAZIONE TRIBUTARIA

- ambito applicativo
- oggetto, motivi e parti del reclamo
- accordo e perfezionamento
- instaurazione del giudizio

DICHIARAZIONI 2012

- IRAP di professionisti e piccoli imprenditori
- rivalutazione di aree agricole e fabbricabili

STUDI DI SETTORE

"compliance" ai ricavi stimati

RENDITE FINANZIARIE

obbligazioni e titoli similari

PROCESSO TRIBUTARIO

sospensione della sentenza di appello

DETRAZIONE IVA

spese sostenute prima della costituzione di società

Allegato – Codice civile

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- ACE
- Immobili all'estero
- Contribuenti minimi
- "Reverse charge"
- Notifica degli atti



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer



Ipsa,
una tradizione
di innovazione.
Da 40 anni.

Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione

di Giuseppe Corasaniti

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 9/E del 2012, ha illustrato le fasi del procedimento di mediazione: la **trattazione dell'istanza** consente all'Ufficio di **esaminare** preventivamente la **controversia**, per verificare se sia possibile **evitare il giudizio**, con la conclusione di un **accordo di mediazione**. Effettuate tali valutazioni, l'Ufficio, se ritiene sussistenti i **presupposti** per la mediazione, procede all'**accordo di mediazione**, che si **perfeziona** con il **versamento dell'intero importo** dovuto, o della **prima rata** in caso di pagamento rateale, entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo. Entro 90 giorni dal ricevimento dell'istanza, l'Ufficio porta l'eventuale provvedimento di **diniego** a conoscenza del contribuente.

Trattazione dell'istanza

Struttura competente

La decisa impronta amministrativa che caratterizza il reclamo è destinata a riflettersi sugli aspetti procedurali dell'istituto, profili su cui la circolare n. 9/E del 2012 (1) si sofferma con completezza, scandendone i momenti salienti.

Con riguardo all'individuazione della struttura competente, fermo restando che il reclamo andrà inoltrato alla stessa Direzione regionale o provinciale che ha emanato l'atto (2), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in coerenza con quanto previsto dall'art. 17-bis, i reclami dovranno essere trattati da strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. In particolare, tale disamina sarà affidata agli Uffici legali delle Direzioni provinciali, nonché alle analoghe strutture delle Direzioni regionali e del Centro operativo di Pescara per i procedimenti di competenza di quest'ultimo (3). Questa scelta conferma che la *ratio* dell'istituto risiede nella deflazione del contenzioso, dal momento che «l'area legale» è proprio la struttura deputata alla gestione delle controversie tributarie, e dunque la più appropriata ad esprimere un giudizio prognostico sui possibili esiti giurisdizionali della pretesa impositiva (4).

Esame preliminare dell'istanza

Successivamente alla presentazione dell'istanza, la procedura si apre con un esame preliminare, diret-

to alla verifica della sussistenza degli elementi che le sono propri in considerazione della coincidenza dei suoi contenuti con quelli del ricorso (art. 17-bis, comma 6) (5).

In questo senso, l'istanza dovrà indicare la Direzione

Giuseppe Corasaniti - Professore associato di diritto tributario presso l'Università degli Studi di Brescia - Avvocato e Dottore commercialista in Milano

Note:

(1) Cfr. Agenzia entrate, circolare 19 marzo 2012, n. 9/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

(2) Nel caso di ricorsi aventi ad oggetto il rifiuto tacito di istanze di rimborso il reclamo va presentato presso l'Ufficio che non ha emanato l'atto richiesto.

(3) Il reclamo degli atti emessi 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 è affidato alla Direzione cui spettano le attribuzioni sul tributo controverso. Viceversa, nel caso di impugnazione di altri atti emessi dal centro operativo di Pescara, il reclamo va notificato direttamente a quest'ultimo, che dunque provvederà direttamente alla relativa trattazione.

(4) In ciò risiede la funzione di «filtro con finalità conciliative» propria del reclamo (cfr. F. Pistolesi, «Il reclamo e la mediazione», in *Rass. trib.*, 2012, pag. 89).

(5) Come chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate, i motivi esposti nell'istanza devono coincidere integralmente con quelli del ricorso, a pena di inammissibilità. Non ne è neppure consentita l'integrazione successivamente all'introduzione del giudizio se non in forza del disposto di cui all'art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992. Questa lettura è condivisibile sia perché la norma in esame richiama espressamente l'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, sia perché, prevedendosi che il reclamo, decorsi 90 giorni, produce gli effetti del ricorso, è necessario che l'atto sia formalmente e sostanzialmente tale. Sul punto, cfr. M. Basilavecchia, «Reclamo, mediazione tributaria e definizione delle liti pendenti», in *Corr. Trib.* n. 31/2011, pag. 2492; F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 77.

ne cui è diretta, i dati del contribuente o del legale rappresentante, l'atto impugnato e l'oggetto, nonché i motivi sui quali si fonda la domanda di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato.

Nell'interpretazione resa dalla circolare, l'«inammissibilità amministrativa dell'istanza» costituisce, nella fase pre-contenziosa, una «causa ostativa alla trattazione del reclamo». In particolare, in tutte le ipotesi nelle quali essa è configurabile - tardiva proposizione, carenza dell'oggetto, impossibilità di ricondurre l'istanza stessa al contribuente - la medesima comporta che nella fase giurisdizionale il ricorso sia dichiarato inammissibile per violazione dell'art. 17-bis, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, dunque per mancato assolvimento, da parte del contribuente, dell'obbligo di attivare la previa fase amministrativa.

Sul punto, va osservato che senza dubbio il comma 2 dell'art. 17-bis introduce una causa di inammissibilità (del ricorso) diversa ed ulteriore rispetto a quelle previste dalle altre norme che regolano il contenzioso tributario. Se, tuttavia, è più immediato configurare tale inammissibilità qualora il contribuente non presenti alcuna istanza (nemmeno viziata) di reclamo, più sfuggente appare l'ipotesi nella quale sia la stessa Amministrazione a concludere che la carenza dei requisiti che sono propri dell'istanza - dato il richiamo dell'art. 18 - possa equivalere alla mancata presentazione del reclamo, con conseguente declaratoria di un'«inammissibilità dell'istanza» ex art. 17, comma 2.

In proposito, occorre svolgere talune precisazioni. Anzitutto, sia l'art. 17, comma 2, che l'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992 riguardano l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio e non dell'istanza di reclamo.

In linea di principio, poi, non può configurarsi alcuna declaratoria di inammissibilità nella fase pre-contenziosa, poiché tale prerogativa appartiene all'organo giurisdizionale e non alla Direzione adita per la procedura. Ciò, ovviamente, non comporta che il richiamo, contenuto nell'art. 17-bis, all'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, sia da intendersi come richiamo parziale, e dunque non comprensivo del comma 4 della norma, per l'appunto relativo alle cause di inammissibilità del ricorso. Sennonché, ritengo che tale richiamo spieghi i suoi effetti nella sola prospettiva giurisdizionale, nella quale, in definitiva, spetterà alla Commissione se valutare

formalmente carente l'istanza e dunque farne conseguire l'inammissibilità del ricorso ex art. 17-bis, comma 2.

In ultima analisi, l'impressione è che seguendo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, l'art. 17-bis, comma 2, sia destinato a svolgere, sul fronte delle cause di inammissibilità del ricorso, un ruolo speciale ed assorbente rispetto all'art. 18 in quanto tale, poiché in tutti i casi nei quali l'istanza di reclamo non contenga i requisiti di tale ultima disposizione, ne seguirebbe l'inammissibilità del ricorso per mancato previo esperimento della fase amministrativa.

Questa conclusione sembra potersi considerare corretta, in ultima analisi, sul presupposto dell'identità tra il contenuto dell'istanza e quello del ricorso, ma risulta condivisibile solo con la precisazione di cui sopra, vale a dire considerando che la declaratoria (amministrativa) di «inammissibilità assoluta» dell'istanza è altro dalla inammissibilità (in senso processuale) del ricorso. Di conseguenza, essa non solo non preclude al contribuente il diritto di costituirsi in giudizio aprendo la fase propriamente giurisdizionale - anche se in concreto egli sarà scoraggiato dal porre in essere tale proposito, intravedendo la soccombenza - ma nemmeno esclude, soprattutto, che i giudici possano ritenere sussistenti i requisiti formali dell'istanza, ritenendo soddisfatto l'onere del previo esperimento della fase amministrativa e passando quindi all'esame del merito dell'impugnativa.

La portata relativa dell'«inammissibilità amministrativa» sembra confermata, anche nell'interpretazione resa dall'Agenzia, da vari elementi, attinenti sia alla previsione che essa non osta alla trattazione dell'istanza come richiesta di autotutela - indicazione sin troppo generica (6) - sia alla tenden-

Nota:

(6) L'Amministrazione avrebbe dovuto chiarire entro quali limiti debba considerarsi ammissibile la «conversione» dell'istanza ex art. 17-bis in istanza di autotutela, anche per valutare quale possa essere la portata del richiamo sul piano normativo. A titolo esemplificativo, ci si potrebbe chiedere se l'invio di un'istanza ad Ufficio incompetente possa ex se determinare la sua inammissibilità oppure si possa far leva sull'art. 5 del D.M. 11 febbraio 1997, che proprio in materia di autotutela prevede che «in caso di invio di richiesta ad Ufficio incompetente, questo è tenuto a trasmetterla all'Ufficio competente, dandone comunicazione al contribuente». In tal modo, il contribuente potrebbe evitare peraltro di incorrere nella decadenza del termine di 60 giorni per la proposizione del reclamo.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Trattazione dell'istanza

Dopo la **presentazione dell'istanza**, la procedura si apre con un **esame preliminare**, diretto alla verifica della sussistenza degli **elementi** che le sono propri in considerazione della **coincidenza** dei suoi contenuti con quelli del **ricorso**. Nell'interpretazione resa dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 2012, l'«**inammissibilità amministrativa dell'istanza**» costituisce, nella **fase pre-contenziosa**, una «**causa ostativa alla trattazione del reclamo**», che nella **fase giurisdizionale** potrà comportare l'**inammissibilità del ricorso**, fermo restando che l'inammissibilità dell'istanza è altro dalla inammissibilità (processuale) del ricorso. Di conseguenza, la prima non preclude al **contribuente il diritto di costituirsi in giudizio** aprendo la fase giurisdizionale e non esclude che i **giudici possano ritenere sussistenti i requisiti formali dell'istanza**, ritenendo soddisfatto l'onere del previo esperimento della fase amministrativa e passando all'**esame del merito dell'impugnativa**.

ziale apertura alla sanatoria dei vizi «minori» (7) dell'istanza, affinché non si pervenga, in sede giurisdizionale, alla declaratoria di inammissibilità vera e propria. Dall'«inammissibilità» dell'istanza si distinguono le ipotesi relative alla sua improponibilità, che ricorrono ogni qual volta l'istanza presentata dal contribuente riguardi un atto non soggetto al reclamo (8). Alla luce della corrispondenza di contenuto tra l'istanza ed il ricorso, correttamente l'Agenzia considera che la presentazione della prima equivalga alla notifica del ricorso introduttivo del giudizio, conseguendone il decorso dei termini per la costituzione *ex art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992*.

Accoglimento dell'istanza

L'accoglimento dell'istanza del contribuente è subordinato al positivo riscontro, da parte dell'Amministrazione, dell'effettiva fondatezza delle motivazioni addotte dal contribuente ai fini dell'annullamento dell'atto o dei presupposti per il riconoscimento del rimborso. L'esplicito richiamo all'autotutela operato dalla circolare (9) avrebbe dovuto condurre, quantomeno per ragioni di coerenza più che per reali esigenze sistematiche, al superamento, nella fase amministrativa, del principio della domanda. In questo senso, se davvero la procedura in esame si prestasse ad essere qualificata come autotutela, ne dovrebbe conseguire la doverosità di un riesame complessivo dell'atto, consentendo di fondarne l'annullamento anche sulla base di motivi diversi da quelli indicati dal contribuente (10).

Anche in questo caso, dunque, come già per l'«inammissibilità» amministrativa, la disciplina sembra costruita su una certa forzatura dei principi processuali, «piegati» al contingente carattere amministrativo della procedura. A riprova di ciò, va ol-

tremodo osservato che l'obiettivo di favorire «un adeguato riesame» della pretesa impositiva, come si legge nella relazione di accompagnamento al decreto che ha introdotto la norma in esame, non comporta un mutamento circa l'oggetto della successiva impugnativa, che riguarderà l'atto impositivo originario e non il provvedimento espresso o tacito di rigetto (totale o parziale) del recla-

Note:

(7) La circolare si riferisce alla sottoscrizione del ricorso da parte del solo contribuente senza l'assistenza del difensore nel caso di controversie di valore superiore a 2.582,28 euro.

(8) Gli atti esclusi dall'art. 17-bis sono quelli: i) non impugnabili; ii) di valore superiore a 20.000 euro o di valore indeterminabile; iii) quelli riguardanti l'attività dell'agente della riscossione o per i quali non è passivamente legittimata l'Agenzia delle entrate (su questo punto si richiama Agenzia entrate, circolare 12 aprile 2012, n. 12/E, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*, che ha dettato istruzioni operative sui giudizi concernenti gli atti della riscossione); iv) gli atti notificati prima

del 1° aprile 2012 o i rifiuti taciti di rimborso per i quali sia già decorso, anteriormente al 1° aprile 2012, il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza; v) i provvedimenti emessi *ex art. 21 del D.Lgs. n. 472/1997*; vi) quelli riguardanti le istanze di cui all'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997; vii) i dinieghi delle chiusure di liti fiscali «minori» pendenti (art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011). Quanto agli atti volti al recupero di aiuti di Stato, va solo precisato che l'esclusione, prevista dall'art. 17-bis, comma 4, si riferisce alle controversie di cui all'art. 47-bis del D.Lgs. n. 546/1992. Di conseguenza, l'esclusione si applica solo quando sia sopravvenuta una decisione della Commissione europea (*ex art. 14 del Reg. (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999*) che abbia dichiarato l'incompatibilità della misura fiscale.

(9) Cfr. in senso concorde, M. Basilavecchia, «Reclamo, mediazione», *cit., loc. cit.*, pag. 2493; F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 70.

(10) L'Amministrazione finanziaria (cfr. Agenzia entrate, circolare 26 maggio 2011, n. 22/E, in *Banca Dati BIG Suite, IPSOA*) nel dettare le linee guida della gestione del contenzioso ha espressamente segnalato alle articolazioni periferiche che «va esercitata l'autotutela tutte le volte che ne ricorrono i presupposti, escludendo di resistere indebitamente in giudizio». Come si vedrà nel prosieguo del presente contributo, tale circolare è richiamata dalla nota 37 della circolare n. 9/E del 2012, *cit.*

mo. L'effetto legale della conversione del reclamo in ricorso introduttivo del giudizio conferma questa impostazione, che si caratterizza quindi anche per la continuità del *petitum*, relativo all'annullamento (totale o parziale) dell'atto originario.

Notifica dell'accoglimento e comunicazione del diniego

Con riguardo alle forme attraverso cui il contribuente è reso edotto dell'accoglimento del reclamo, va segnalato che il comma 9 dell'art. 17-bis fa espresso riferimento alla «notifica» dell'accoglimento totale o parziale del reclamo, mentre per il provvedimento di diniego si precisa solo che ai fini del decorso dei termini per la costituzione in giudizio rileva la «data del ricevimento», conseguendone l'incertezza circa la possibilità che l'Amministrazione si limiti a «comunicare» e non a «notificare» il diniego. Sul punto la circolare non ha posto l'accento, limitandosi ad affermare che l'Ufficio «porta a conoscenza» del contribuente il provvedimento di accoglimento dell'istanza (11).

Interesse ad agire e cessazione della materia del contendere

Per quanto concerne i riflessi processuali dell'accoglimento dell'istanza, l'Amministrazione finanziaria esprime il convincimento che vi consegua il venir meno dell'interesse ad agire e che dunque, in caso di costituzione in giudizio del contribuente, si debba pervenire all'inammissibilità del ricorso, poiché il comma 9 dell'art. 17-bis dispone che il reclamo produce gli effetti del ricorso solo ove esso non sia stato accolto (*in toto*) (12) o la mediazione non si sia conclusa.

In proposito, va osservato che l'opinione espressa dall'Amministrazione poggia su un solido riferimento normativo e si presta ad essere letta in relazione all'istituto della cessazione della materia del contendere, che nel processo tributario disegnato dalla riforma del 1992 è qualificabile come causa specifica di estinzione del processo (13). In questo senso, qualora l'Amministrazione provveda alla rimozione in autotutela dell'atto impugnato, tale circostanza condurrà alla declaratoria di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere *ex art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992* solo nel caso in cui tale rimozione avvenga nel corso del giudizio (e non prima, come nella specie).

Senonché, talune perplessità potrebbero sorgere ove si aderisse alla tesi per la quale il giudizio tributario è diretto non all'annullamento dell'atto ma all'accertamento negativo della pretesa impositiva o all'accertamento positivo del diritto del contribuente al rimborso. In questi casi, infatti, la rimozione o la sostituzione dell'atto non integrerebbero la cessazione della materia del contendere qualora alla domanda formulata dal ricorrente non seguisse una modificazione della situazione giuridica interamente soddisfattiva della domanda. Ciò varrebbe, in particolare, per le controversie di rimborso, per le quali la cessazione consegue non già all'annullamento o alla riforma dell'atto che ha rigettato l'istanza, ma solo al pagamento, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di quanto richiesto (14). Seguendo tale impostazione, per la quale dunque il riconoscimento del diritto al rimborso non consentirebbe nemmeno di giungere alla cessazione della materia del contendere avanti il giudice tributario, potrebbe dubitarsi che in difetto del pagamento, il contribuente che abbia ottenuto l'accoglimento dell'istanza e che abbia nondimeno deciso di costituirsi in giudizio, possa dirsi esposto alla declaratoria di inammissibilità del ricorso.

Il tema sembra essere ben noto all'Agenzia delle entrate, che aderisce in questo punto, con evidenza, alla tesi opposta, per la quale il processo tributario è imperniato sull'annullamento degli atti. L'Amministrazione, invero, escludendo che la lite possa proseguire di fronte alla giurisdizione tributaria pena l'inammissibilità del ricorso, afferma che eventuali controversie instaurate successivamente all'accoglimento dell'istanza avente ad oggetto una domanda

Note:

(11) Cfr. il punto 9 della circolare n. 9/E del 2012, cit., ove si legge che «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».

(12) Il comma 9 dell'art. 17-bis disciplina infatti separatamente l'ipotesi dell'accoglimento parziale, prevedendo che in tal caso, ai fini della prosecuzione della controversia limitatamente alla frazione di domanda non accolta, i termini per la costituzione in giudizio decorrano dalla notifica dell'accoglimento parziale.

(13) Cfr. M. Bruzzone, «Art. 46», in C. Consolo - C. Glendi (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, pag. 474.

(14) Cfr. P. Russo, «Cessazione della materia del contendere (dir. trib.)», in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, pag. 2.

di rimborso dovranno essere instaurate avanti il giudice ordinario, come statuito dalla Suprema Corte, trattandosi di mero indebito oggettivo (15).

Pronuncia sulle spese

Per completezza va esaminata la possibilità che una prosecuzione (*rectius*: instaurazione) (16) del giudizio sia diretta al solo fine di una pronuncia sulle spese, sul presupposto che l'istanza contenesse la domanda di condanna alle spese (sostenute anche per il reclamo) e che su di essa il provvedimento di accoglimento abbia ommesso di pronunciarsi, dando luogo ad un ipotetico «accoglimento parziale del reclamo».

Sul punto, va rilevato che nel sistema delineato dall'art. 17-*bis*, le spese della procedura di reclamo sono ripetibili solo qualora la controversia abbia avuto un esito giurisdizionale che abbia portato alla soccombenza di una delle parti, escludendosi ogni statuizione amministrativa in punto di spese (17).

Su questa base, qualora il contribuente si costituisse in giudizio e il giudice rilevasse che l'Amministrazione è pervenuta all'annullamento dell'atto, potrebbe venire in rilievo proprio l'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, come interpretato dalla Corte costituzionale (18) e dalla successiva giurisprudenza della Suprema Corte (19). Quest'ultima ha rilevato che il principio della responsabilità della parte soccombente per le spese di giudizio trova piena applicazione anche nel processo tributario, imponendo al giudice di merito che prenda atto del venir meno della materia del contendere di procedere ad una valutazione dell'esito ipotetico della controversia, condannando alle spese la parte virtualmente soccombente (nella specie Amministrazione che aveva annullato l'atto impositivo in autotutela). Per questa via, pervenendosi ad una condanna dell'Amministrazione alle spese del giudizio, si potrebbe giungere, di conseguenza, anche alla liquidazione delle spese sostenute per il reclamo.

In proposito, sul quale sarà interessante attendere la prima giurisprudenza, non gioverebbe, ad avviso di chi scrive, argomentare che l'interpretazione di cui sopra varrebbe solo per il caso di autotutela esercitata nel corso del giudizio; se così fosse, infatti, si produrrebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soggetti che abbiano ottenuto l'annullamento già in fase amministrativa e coloro

i quali l'abbiano conseguita solo nella fase giudiziale, tanto più che in entrambi i casi è richiesta l'assistenza tecnica (e dunque il contribuente ne anticipa i costi).

Valutazione della mediazione

Esaurita la fase preliminare, nella quale l'Ufficio valuta l'ammissibilità dell'istanza, si apre quella della vera e propria valutazione della mediazione, alternativa che l'Ufficio dovrà considerare doverosa, secondo la circolare, sia qualora non sussistano i presupposti per l'annullamento dell'atto, sia se il contribuente non abbia avanzato una propria proposta di mediazione.

Nello svolgimento di tale compito, che si sostanzia in un esame preventivo della controversia, l'Ufficio dovrà essere animato dall'obiettivo di realizzare la giusta imposizione, affinché si possa giungere alla mediazione tutte le volte che l'Agenzia reputi la lite suscettibile di concludersi con esito sfavorevole per l'Amministrazione. Tale disamina è il risultato di un approccio ad un tempo operativo e normativo. Sotto il primo profilo, l'Ufficio è tenuto ad effettuare una valutazione del «rating della controver-

Note:

(15) Cfr. Cass., SS.UU., 23 settembre 2010, n. 20077, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Cass., 8 luglio 2008, n. 24774, *ivi*, e in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2009, pag. 29, con commento di M. Basilavecchia.

(16) Sulle questioni attinenti la pendenza del giudizio nel corso della mediazione cfr. M. Basilavecchia, «Dal reclamo al processo», in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pagg. 842-843.

(17) Secondo F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 87, infatti, «il rimborso delle spese in caso di condivisione del reclamo avrebbe potuto costituire un ostacolo al sereno dispiegarsi dell'autotutela».

(18) Cfr. Corte cost., 12 luglio 2005, n. 274, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 9/2005, pag. 799, con commento di M. Bruzzone, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, che ha ritenuto fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992 con riferimento alla violazione del principio di ragionevolezza, nella parte in cui non prevede la statuizione sulle spese processuali nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere diverse dai casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge. Secondo la Corte, la compensazione *ope legis* delle spese processuali nel caso di cessazione della materia del contendere, rendendo inoperante il principio di responsabilità per le spese del giudizio, si traduce in un ingiustificato privilegio per la parte che pone in essere un comportamento di regola determinato dal riconoscimento della fondatezza delle altrui ragioni e, corrispondentemente, in un del pari ingiustificato pregiudizio per la controparte privata obbligata ad avvalersi dell'assistenza tecnica di un difensore.

(19) Cfr. Cass., 4 ottobre 2006, n. 21380, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

sia», applicando le linee guida fissate nella prassi precedente relativa alla riduzione del contenzioso (20), considerata obiettivo prioritario dell'Agenda in coerenza con i «principi di legittimità e imparzialità dell'azione amministrativa, assumendo le esperienze del contenzioso come significativi parametri di misurazione della qualità degli atti impugnati (...) per sviluppare la tax compliance e l'adesione agli strumenti deflativi». L'Agenda esprime il convincimento che il miglioramento degli esiti delle controversie, quale premessa logica per la riduzione dei relativi volumi, rappresenta l'obiettivo fondamentale dell'attività contenziosa, con la duplice conseguenza che va esercitata l'autotutela tutte le volte che ne ricorrono i presupposti, escludendo di resistere indebitamente in giudizio, e va tentata la conciliazione giudiziale tutte le volte in cui essa appaia possibile e probabile. Particolare rilievo assume anche, oltre al profilo operativo, anche quello normativo, poiché l'art. 17-bis indica taluni criteri di cui l'Amministrazione deve tener conto ai fini della formulazione della proposta: incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, principio di economicità dell'azione amministrativa.

Incertezza delle questioni controverse

Molto interessante è quanto argomentato dall'Agenda con riguardo all'incertezza delle questioni controverse. In un sistema come il nostro, che a differenza degli ordinamenti di *common law* non si fonda sui precedenti giurisprudenziali e nel quale la portata del giudicato è limitata alle parti, ai loro eredi e aventi causa (art. 2909 c.c.), l'Amministrazione valorizza l'art. 360-bis c.p.c. che prevede l'inammissibilità del ricorso in Cassazione qualora il provvedimento impugnato abbia deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e il ricorso non offra motivi per confermare ulteriormente o mutare l'orientamento già espresso.

Il riferimento normativo sembra essere richiamato con equilibrio, poiché non è strumentale al riconoscimento di un nuovo principio di vincolatività dei precedenti della Suprema Corte, ma alla prevenzione di giudizi dagli esiti già noti. Oltremodo, l'accordo di mediazione va favorito qualora l'atto impugnato contrasti con un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, e non,

dunque, con un mero «indirizzo». Questo approccio, peraltro già adottato dalla normativa vigente in materia di autotutela (21), andrà comunque utilizzato in una prospettiva biunivoca, dunque sia in senso favorevole che sfavorevole al contribuente, imponendo all'Amministrazione di insistere nelle pretese impositive la cui fondatezza sia confermata dalla giurisprudenza.

Nell'esercizio di questa funzione amministrativa giustiziale comune al procedimento di autotutela (22), la direttiva in esame giunge a valorizzare gli orientamenti delle stesse Commissioni tributarie, affinché, per il caso in cui essi risultino favorevoli al contribuente, l'Ufficio sia stimolato alla formulazione di una proposta di mediazione, tenendo conto «se del caso» anche degli altri due criteri.

Grado di sostenibilità della pretesa

Tra questi, il secondo, riguardante il grado di sostenibilità della pretesa, concerne le questioni di fatto, con particolare riferimento alla sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e la fondatezza degli elementi adottati dall'istante. Su tali aspetti, si valorizza - eccessivamente - la giurisprudenza di merito delle Commissioni tributarie provinciali e regionali nella cui circoscrizione ha sede la Direzione. L'unico limite a questo criterio

Note:

(20) Cfr. Agenzia entrate, circolare 26 maggio 2011, n. 22/E, cit., con la quale si è previsto che prima della predisposizione delle controdeduzioni in primo grado, va valutato, previo esame dei motivi del ricorso, il grado o *rating* di sostenibilità della controversia, al fine di verificare l'eventuale esistenza dei presupposti per l'autotutela o per la conciliazione giudiziale, totali o parziali. Nella circolare si fa riferimento anche all'autotutela sostitutiva, qualora i termini lo consentano. Cfr. anche Agenzia entrate, direttiva 22 marzo 2011, n. 31/E.

(21) Cfr. D.M. 11 febbraio 1997, n. 37. Tra le norme del decreto si segnala l'art. 6, che prevede la rilevazione, da parte degli Uffici centrali del contenzioso - e la successiva informativa a quelli periferici - dei motivi per i quali più frequentemente i ricorsi avverso atti impositivi sono accolti o respinti dalle Commissioni tributarie. Inoltre, si dispone la trasmissione periodica di elenchi, distinti per singoli tributi, delle questioni che più frequentemente formano oggetto di ricorso, evidenziando i casi di contrasto con la giurisprudenza nazionale e comunitaria. Su questa base, è obbligo degli Uffici tener conto della giurisprudenza consolidata nella materia, anche al fine dell'abbandono delle liti già iniziate, sulla base del criterio delle probabilità della soccombenza.

(22) Per una disamina della peculiare funzione amministrativa giustiziale insita nell'autotutela, cfr. S. La Rosa, «Autotutela e annullamento d'Ufficio degli accertamenti tributari», in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, pag. 1131.

territoriale è dato dalla «prevalenza» di un orientamento di Cassazione che lasci presagire quale possa essere l'esito della controversia per il caso in cui essa giunga in tale grado.

Principio di economicità dell'azione amministrativa

Ultimo dei criteri cui risulta informata la fase valutativa della mediazione è il «principio di economicità dell'azione amministrativa», diretto all'ottimizzazione delle risorse e dei procedimenti, orientato ad escludere procedimenti amministrativi inutili e dispendiosi e che possano, in ultimo, determinare un rischio di soccombenza delle spese di lite (23).

Il tema dei principi sulla cui base effettuare la valutazione della mediazione è strettamente correlato alla responsabilità dei funzionari preposti, profilo affrontato dall'art. 39, comma 10, del D.L. n. 98/2011 che richiama l'art. 29, comma 7, secondo periodo, del D.L. n. 78/2010. Tale disposizione prevede che con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate (anche) ai fini delle conciliazioni giudiziali in materia tributaria (art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992), la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20 è limitata alle ipotesi di dolo.

Accordo di mediazione

Definizione del rapporto

Il tono assertivo con il quale, ponendo l'accento sulla *ratio* dell'istituto, l'Amministrazione finanziaria sottolinea che esso «deve condurre, di norma, alla definizione del rapporto, evitando l'attivazione della fase giurisdizionale» lascia trasparire il convincimento che l'Agenzia intende approfondire il proprio impegno affinché l'esito propriamente giurisdizionale possa essere riservato, in futuro, esclusivamente alle controversie di valore superiore a 20.000 euro, sul presupposto di un maggior grado di complessità della relativa pretesa impositiva.

Il richiamo, contenuto nella circolare, alla «qualità» degli atti impositivi notificati ed ai principi di imparzialità ed efficienza dell'azione amministrativa sono senza dubbio le migliori premesse per una reale deflazione del contenzioso, obiettivo che, tuttavia, va contestualizzato nello svolgersi delle fasi della funzione tributaria. In questo senso, la (tendenziale) minore complessità delle liti oggetto della novella normativa dovrebbe stimola-

re una maggiore ponderazione dell'attività accertativa in quanto tale (ecco il richiamo alla «qualità», che si auspica possa valere in generale), favorendo, in particolare, l'accertamento con adesione, tanto più che, nella prospettiva del contribuente, il passaggio mediazione-contenzioso non si rivela particolarmente oneroso (l'istanza è già un ricorso a tutti gli effetti) (24).

Peraltro, il sistema ha ritenuto da tempo di adottare un approccio anticipatorio, poiché è in questo spirito che il legislatore ha esteso l'istituto dell'adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio. Questi strumenti, tuttavia, così come l'acquiescenza, sono diretti a favorire l'assunzione di responsabilità del solo contribuente.

La mediazione, sotto questo profilo, sembra voler riequilibrare questo rapporto, richiamando l'Amministrazione ad una disamina critica del proprio operato, un approccio che va letto nella sua dimensione generale, e che, per questo motivo, si auspica possa rifuggire dal particolarismo connesso alla circostanza che le strutture chiamate a svolgere la procedura appartengono, in ultima analisi, allo stesso Ufficio che ha emesso l'atto. Proprio questo aspetto, che differenzia la mediazione tributaria da quella civile, affidata ad un organo «terzo», potrebbe essere il maggior difetto del nuovo istituto, poiché potrebbe determinare una certa chiusura al riesame degli atti. Oppure, se davvero l'Amministrazione darà seguito agli impegni assunti con la circolare, ne costituirà il maggior pregio, poiché stimolerà l'emissione di atti impositivi qualitativamente elevati, le cui conclusioni poggino su principi di diritto condivisi, prestandosi, come tali, ad essere difesi in ogni grado di giudizio e come tali idonei a favorire un'assunzione di responsabilità da parte del contribuente già in una fase precedente.

Contraddittorio

L'iniziativa della mediazione può provenire dal contribuente o dall'Ufficio.

Note:

(23) Anche in questo caso, si tratta di un elemento comune alla disciplina dell'autotutela, tesa a prevenire (art. 7 del D.M. n. 37/1997) la condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso delle spese di giudizio.

(24) Cfr. anche G. Marini, «Profili costituzionali del reclamo e della mediazione», in *Corr. Trib.* n. 12/2012, pag. 857.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Accordo di mediazione

Nell'interpretazione dell'Agenzia delle entrate fornita con la circolare n. 9/E del 2012 la **procedura di mediazione non richiede la formale e necessaria instaurazione del contraddittorio**, poiché non è prevista espressamente la comparizione del contribuente avanti alla struttura competente per il reclamo. In questo senso è **possibile** che la procedura si concluda **senza** lo svolgimento di un **confronto orale** tra le parti. È da condividere l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria per il quale la **mediazione non possiede un'impostazione necessariamente documentale**, poiché **non è previsto un espresso divieto di disporre la comparizione del contribuente**.

In linea di principio, la formulazione letterale dell'art. 17-bis imporrebbe al contribuente di includere la relativa proposta all'interno dell'istanza (25), che dunque non potrebbe essere inserita in un atto separato. Sul punto, va tuttavia ricordato che già con riguardo all'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui la conciliazione va avanzata con l'istanza di cui all'art. 33 del medesimo decreto, si è reputato non tassativo il requisito della contestualità, essendo sufficiente che la proposta, formulata anche con istanza separata, sia inoltrata nel rispetto dei relativi termini, per consentire di chiudere la conciliazione entro la prima udienza. Se, come prevede l'art. 17-bis, comma 1, le liti soggette alla procedura non sono conciliabili in giudizio, è da ritenere che la mediazione possa essere conclusa entro il termine di novanta giorni dalla presentazione del reclamo, salvo che frattanto, evidentemente, ne intervenga il rigetto. In questo quadro, la presentazione di una proposta di mediazione con atto separato e dunque successivo all'istanza, non appare in quanto tale inammissibile (26).

Ciò premesso, se il contribuente ha formulato una proposta di mediazione, l'Agenzia è tenuta, anzitutto, alla relativa valutazione, onde verificare se sussistano i presupposti per il relativo accoglimento. In tal caso l'Ufficio invita il contribuente, senza particolari formalità, a presentarsi al fine di procedere alla relativa sottoscrizione.

In alternativa, se il contribuente non ha sottoposto alcuna proposta e l'Ufficio ritiene di possedere sufficienti elementi per la sua formulazione, esso comunica una propria proposta motivata di mediazione, completa della rideterminazione della pretesa indicando i recapiti del funzionario incaricato, affinché il contribuente possa prendere contatto con quest'ultimo onde aderire alla proposta o, in alternativa, avviare un contraddittorio.

Qualora viceversa l'Ufficio, in assenza di proposta

del contribuente, non disponga di elementi per la formulazione di una possibile mediazione, ma questa appaia nondimeno possibile, esso potrà comunque invitare il contribuente al contraddittorio.

Nell'interpretazione resa dall'Agenzia delle entrate, dunque, la procedura non richiede la formale e necessaria instaurazione del contraddittorio, poiché la norma non prevede espressamente la comparizione del contribuente avanti alla struttura competente per il reclamo; in questo senso, dunque, è ben possibile che la procedura si concluda - con esito positivo o negativo - senza lo svolgimento di un confronto orale

tra le parti. È comunque da condividere l'orientamento dell'Amministrazione per il quale la mediazione, sotto il profilo procedurale, non possiede un'impostazione necessariamente documentale, poiché l'art. 17-bis non prevede un espresso divieto, per l'Agenzia delle entrate, di disporre la comparizione del contribuente.

Per via dell'approccio informale adottato dall'Amministrazione finanziaria, essa non ha comunque avvertito l'esigenza di individuare uno specifico riferimento normativo cui ancorare l'instaurazione del contraddittorio. A tal fine, se è possibile escludere che l'Amministrazione possa far leva sull'art.

Note:

(25) La proposta va indicata in una parte ben distinta dal resto dell'atto e strutturata in modo tale che i motivi posti a suo fondamento siano analizzati dal giudice in via subordinata rispetto a quelli che giustificherebbero, nell'ottica del contribuente, l'annullamento dell'atto impositivo (M. Bruzzone, «La "anticipazione" dei motivi dal ricorso al reclamo», in *Corr. Trib.* n. 10/2012, pag. 710).

(26) Al limite, l'inoltro, da parte del contribuente, di una proposta di mediazione nell'imminenza dello scadere del termine per la formazione del silenzio-rifiuto, potrà rilevare ai fini della pronuncia sulle spese, determinando il collegio a disporre la compensazione, ai sensi dell'ultimo comma della disposizione, nonostante la soccombenza dell'Amministrazione che abbia disatteso - in tal caso per giustificato motivo - la proposta stessa.

32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, riguardante l'invito a comparire funzionale allo svolgimento dell'attività conoscitiva in vista di un accertamento non ancora formalizzato, più pertinente appare, viceversa, il richiamo dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997, relativo all'istanza di accertamento con adesione formulata successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, norma il cui comma 3 contiene, per l'appunto, la previsione dell'invito a comparire.

Risulta altresì condivisibile quanto la recente prassi afferma per valorizzare la rilevanza del contraddittorio rispetto a quello eventualmente già instaurato nel corso dell'accertamento con adesione. Ed invero, all'interno dell'istanza, il contribuente esprime compiutamente le proprie difese, vista la potenziale «conversione» dell'atto in ricorso introduttivo. In tale sede, dunque, egli indicherà tutti i motivi in fatto e diritto posti a fondamento della propria domanda di annullamento, e potrà allegare elementi e documenti che non abbia presentato nel corso dell'accertamento con adesione - ove svolto - serbandosi di evidenziarli nella fase propriamente contenziosa, esclusi quei documenti di cui sia preclusa l'esibizione.

Il contraddittorio si rivelerà certamente utile anche per il contribuente, poiché potrà esser reso edotto della posizione dell'Amministrazione sui motivi di ricorso sollevati per l'impugnativa dell'atto, potendo dunque maturare un nuovo e più meditato convincimento sull'opportunità di accettare l'eventuale proposta di mediazione formulata dall'Ufficio o di scegliere di sottoporre al giudice la controversia. In ultima analisi, se si riconosce all'Ufficio la possibilità di formulare una proposta di mediazione nel corso del contraddittorio, tale facoltà sembra dover essere assicurata anche al contribuente che abbia o meno indicato una proposta all'interno dell'istanza (o con atto separato notificato successivamente all'istanza).

L'esito del contraddittorio, tendenzialmente limitato ad un unico incontro cui il contribuente potrà partecipare anche personalmente, sarà verbalizzato e sottoscritto da entrambe le parti. Qualora il contribuente invitato a comparire non si sia presentato, la sua assenza verrà indicata sull'originale dell'invito stesso.

Riduzione delle sanzioni in caso di mediazione

Aver previsto l'applicazione, pur nei limiti della

compatibilità, dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992, non avrebbe dovuto assicurare, secondo la dottrina (27), l'applicazione del meccanismo premiale di cui all'ultimo comma di tale disposizione, secondo cui le sanzioni sono applicate nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima, soluzione viceversa condivisa da altri autori (28) e confermata dalla stessa Agenzia delle entrate.

Sul punto, è da ritenere che, sotto questo profilo, il giudizio di compatibilità della norma sia positivo, poiché nell'ottica del sistema si garantisce quella progressione premiale per la quale le sanzioni sono ridotte ad un sesto in caso di acquiescenza, ad un terzo nell'ipotesi di accertamento con adesione, al 40% nel caso di mediazione. Se non si ragionasse in questi termini, l'inapplicabilità della conciliazione alle liti in esame si tradurrebbe in un trattamento più favorevole per le controversie di valore superiore.

Richiamando proprio la prima prassi amministrativa in materia di conciliazione (29), l'Agenzia delle entrate ha altresì chiarito che, in modo speculare a quanto previsto per la conciliazione giudiziale, se non vi sono margini per una riduzione della pretesa, l'Ufficio, ancorché non obbligato, è legittimato a concludere un accordo di mediazione integralmente confermativo del tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate.

Pur non sussistendo un obbligo di proporre e/o accettare una conciliazione sul tributo integrale e fermo restando che essa non è ammessa nei casi in cui la riduzione al 40% delle sanzioni sarebbe più elevata di quanto consentito per effetto di acquiescenza

Note:

(27) Cfr. M. Basilavecchia, «Reclamo, mediazione», cit., loc. cit., pag. 2494. Trattandosi di richiamo nei limiti della compatibilità, infatti, sarebbe stato possibile ritenere, per questo autore, che la riduzione delle sanzioni fosse prevista in una norma *ad hoc*. L'autore affermava che proprio questo punto sarebbe stato uno dei primi da chiarire con la circolare interpretativa.

(28) Così, F. Pistolesi, *op. loc. cit.*, pag. 74.

(29) Cfr. C.M. 18 dicembre 1996, n. 291/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA, ove si affermava la legittimità dell'accordo conciliativo che, confermativo dell'integrale pretesa impositiva, fosse diretto esclusivamente ad ottenere il beneficio della riduzione delle sanzioni. In tali ipotesi, l'opportunità di conciliare sarebbe stata valutata caso per caso.

za in una fase amministrativa antecedente a quella della mediazione (30), l'Agenzia prescrive agli Uffici periferici di proporre tale tipologia di mediazione ai contribuenti mediante una comunicazione nella quale si spieghino le ragioni in fatto e in diritto per le quali non è possibile giungere ad una rideterminazione della pretesa impositiva.

Allo scopo di dissuadere il contribuente dall'insistere nella prosecuzione della controversia, gli Uffici, nel momento in cui formuleranno una proposta di mediazione, dovranno poi espressamente avvertire l'interessato che, in caso di mancata accettazione della proposta, l'Agenzia insisterà in ogni grado del giudizio per la difesa degli interessi erariali, chiedendo la condanna del contribuente al pagamento delle spese del giudizio e della mediazione.

Modalità di conclusione dell'accordo

L'effetto che la legge ricollega alla conclusione dell'accordo di mediazione riguarda il decorso del termine di venti giorni per il pagamento delle somme dovute, onde pervenire all'effettivo perfezionamento della mediazione stessa.

Le modalità di conclusione dell'accordo - è proprio in questi termini che si esprime l'Amministrazione - sono diversificate a seconda della sede e dell'iniziativa relativa alla proposizione della mediazione.

In tutte le ipotesi nelle quali essa costituisca l'esito del contraddittorio, l'atto conterrà la specifica indicazione degli importi dovuti a titolo di imposta, sanzioni ed interessi, oltre alle modalità di pagamento delle somme.

Al di là di quanto indicato all'interno della circolare, sembra corretto sostenere che l'accordo debba precisare le ragioni di fatto e di diritto che giustificano la rideterminazione della pretesa nei termini in esso riportati. Sotto questo profilo, l'atto potrà riflettere i contenuti di cui all'art. 7 del

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Perfezionamento della mediazione

Con il perfezionamento della mediazione la **pretesa tributaria** si cristallizza, **non è più contestabile** e l'atto originariamente impugnato perde efficacia. In questo senso, in caso di **pagamento rateale**, il **titolo per la riscossione** delle somme residue dopo il versamento della prima rata è costituito dall'**accordo di mediazione**, atto non soggetto ad impugnazione. L'Amministrazione segnala agli Uffici periferici l'opportunità di **soprascedere** sull'eventuale **versamento** dell'intero importo o della prima rata effettuati in misura **lievemente inferiore al dovuto**, purché ne segua la **sanatoria dell'errore, anche se oltre il termine di legge**.

D.Lgs. n. 218/1997, di talché non si dubita che esso debba, in particolare, essere motivato, anche se solo per ragioni di trasparenza amministrativa, stante la sua non impugnabilità (31).

Se l'accordo si conclude per adesione di una delle parti alla proposta formulata dall'altra - adesione che deve avere carattere integrale e non può contenere elementi ulteriori - il termine di venti giorni per il pagamento delle somme decorre dalla spedizione dell'atto di adesione da parte del contribuente che l'abbia sottoscritto o dal ricevimento dell'adesione sottoscritta dall'Ufficio, quando la proposta sia stata formula-

ta dal contribuente.

Sottoscrizione dell'accordo

Per quanto concerne la sottoscrizione, va brevemente ricordato che il contribuente può sempre provvedere alla diretta sottoscrizione dell'accordo o dell'atto di adesione alla proposta formulata dall'Ufficio. In ogni caso, egli può conferire una procura speciale per la rappresentanza nell'ambito della mediazione e per la sottoscrizione dell'atto o comunque, nel caso si avvalga dell'assistenza tecnica, attribuire al difensore, con procura alle liti o con atto separato, il potere di concludere la mediazione. Risulta invero ammesso, ai soli fini della procedura in esame, il conferimento di procura speciale (ex art. 63 del D.P.R. n. 600/1973) rilasciata ai soli fini della rappresentanza ed assistenza presso gli Uffici finanziari.

Con riguardo all'Ufficio, l'accordo o l'atto di adesione saranno sottoscritti dal Direttore provinciale o regionale o da un loro delegato. In considerazione

Note:

(30) Ciò si verifica, ad esempio, nell'ipotesi di iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973.

(31) Sul verbale di adesione cfr. M. Versiglioni, «Accertamento con adesione», in F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, II, Padova, 2011, pag. 461.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Diniego all'istanza

Nella circolare n. 9/E del 2012 non sembrano esservi spazi per ipotesi di **silenzi** dell'Amministrazione finanziaria, poiché si legge che l'Ufficio, entro 90 giorni dal ricevimento dell'istanza, porterà a **conoscenza del contribuente il provvedimento di diniego**, con la precisazione, anzi, che il diniego «deve» essere opposto quando **non vi siano i presupposti per l'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione**.

ne della competenza interna attribuita all'Ufficio legale, il delegato del direttore dovrà comunque appartenere a detta struttura.

Poiché reclamo mediazione si applicano agli atti emessi dal concessionario della riscossione limitatamente alle ipotesi nelle quali il contribuente sollevi motivi di censura riferiti all'attività dell'Agenzia delle entrate, è da escludere che, in tali casi, sia necessaria la sottoscrizione dell'accordo anche da parte del concessionario medesimo (32).

Perfezionamento della mediazione

Il richiamo contenuto nell'art. 17-bis al successivo art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 opera, secondo l'Amministrazione, anche ai fini del perfezionamento della mediazione, condizionato al pagamento integrale delle somme dovute o della prima rata entro venti giorni dalla conclusione della mediazione stessa (33). Con il perfezionamento della mediazione la pretesa tributaria si cristallizza, non è più contestabile e l'atto originariamente impugnato perde efficacia. In questo senso, in caso di pagamento rateale, il titolo per la riscossione delle somme residue dopo il versamento della prima rata è costituito dall'accordo di mediazione, atto peraltro non soggetto ad impugnazione.

Ai fini del pagamento del *quantum* dovuto, il contribuente potrà avvalersi della compensazione dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, mentre qualora in pendenza del procedimento egli abbia effettuato versamenti in esecuzione dell'atto impugnato - eventualmente in base all'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973 - tali somme potranno essere scomputate ma andranno indicate all'interno dell'accordo.

Sul perfezionamento della mediazione l'Amministrazione adotta un criterio «conservativo», segnalando agli Uffici periferici l'opportunità di soprassedere sull'eventuale versamento dell'intero importo o della prima rata effettuati in misura lievemente inferiore al dovuto, purché ne segua la sanatoria dell'errore, anche se oltre il termine di legge.

Tale ipotesi è certamente diversa da quella relativa

ad un vero e proprio ripensamento del contribuente che entro il termine previsto non provveda del tutto al pagamento dell'intero importo o della prima rata, ipotesi nella quale la mediazione non si perfeziona e il contribuente rimane libero di decidere se proseguire il contenzioso costituendosi in giudizio o, al limite, desistervi, con la conseguente sopravvenuta definitività dell'atto reclamato.

In considerazione dell'applicabilità dell'istituto alle sole

controversie di valore non superiore a 20.000 euro, il pagamento rateale, di regola ammesso anche in dodici rate trimestrali qualora l'importo superi 50.000 euro, sarà accordato sempre e comunque con un massimo di otto rate; a nulla rileva, a tal fine, che il procedimento, in ragione dell'eventuale proposizione di un reclamo «cumulativo» (34), abbia riguardato una pluralità di atti ciascuno di valore non superiore a 20.000 euro, ma si sia concluso con un accordo nel quale la sommatoria degli importi dovuti determini comunque il superamento

Note:

(32) In proposito, la circolare n. 9/E del 2012, cit., tace. Sull'obbligo di presentare previa istanza di mediazione in relazione alle cartelle esattoriali, essa (par. 1.1.1) si riferisce all'ipotesi in cui il contribuente eccepisca la mancata notifica, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'atto presupposto rispetto all'atto di riscossione. Recenti istruzioni operative sono state peraltro diramate dall'Agenzia delle entrate con la circolare 12 aprile 2012, n. 12/E, cit., con riguardo ai giudizi concernenti gli atti della riscossione.

(33) Nel caso di accordo sul rimborso, il perfezionamento consegue alla conclusione dell'accordo stesso. In questi casi, se il Fisco non procede al versamento del *quantum* in favore del contribuente, quest'ultimo potrà adire il giudice ordinario onde ottenere un'ingiunzione.

(34) Sull'ammissibilità del cd. ricorso tributario «cumulativo», cfr., in dottrina, C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, pagg. 871-72. Più recentemente, G. Guarneri, «Art. 18», in C. Consolo - C. Glendi (a cura di), *Commentario*, cit., pag. 208, ove si rileva che nel sistema processuale delineato dal D.Lgs. n. 546/1992 non vi è motivo di escluderne l'ammissibilità qualora sussista un nesso di connessione tra gli atti impugnati. In giurisprudenza, Cass., Sez. trib., 20 maggio 2002, n. 7359, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, pag. 714, con nota di F. Randazzo, «Osservazioni sul ricorso cumulativo nel processo tributario», *ivi*, pag. 717, e in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA; Cass., Sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19666, *ivi*.

della soglia utile all'ottenimento di una rateazione più protratta.

Nei casi di rateazione, qualora il contribuente non provveda al pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, l'Ufficio provvederà ad iscrivere a ruolo le somme residue (35), oltre ad applicare in misura doppia la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 (36), vertendosi in un'ipotesi di omesso versamento di imposte dovute sulla base del titolo costituito dall'accordo di mediazione.

Anche in questo caso l'Amministrazione non attribuirà rilevanza ai «lievi ritardi».

Diniego all'istanza

Il disposto del comma 9 dell'art. 17-bis non impone all'Amministrazione, qualora essa non intenda accogliere il reclamo, di notificare/comunicare un provvedimento di diniego. La disposizione, infatti, prevede soltanto che «se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente (ai 90 giorni - *N.d.A.*), i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego». I termini di cui trattasi sono quelli degli artt. 22 e 23 del D.Lgs. n. 546/1992, relativi alla costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente.

Orbene, all'interno della circolare interpretativa non sembrano anzitutto esservi spazi per ipotesi di silenzio dell'Amministrazione, poiché si legge che l'Ufficio, entro novanta giorni dal ricevimento dell'istanza, porterà a conoscenza del contribuente il provvedimento di diniego, con la precisazione, anzi, che il diniego «deve» essere opposto quando non vi siano i presupposti per l'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione. Su questa base, fermo restando che, ad avviso di chi scrive, la mancata risposta dell'Amministrazione appare pienamente legittima, vi è la ragionevole aspettativa che tale condotta non costituirà la prassi operativa degli Uffici, i quali provvederanno al diniego espresso, senza attendere di esprimere la propria posizione all'interno delle controdeduzioni. Questa scelta può comunque essere letta nell'ottica di fornire al contribuente una rappresentazione delle difese che l'Ufficio intenderà sostenere in giudizio, onde magari indurlo a non proseguire la lite nel timore della soccombenza.

Ciò precisato, va osservato che già prima dell'emanazione della circolare si era presagito che

l'accostamento del reclamo all'autotutela avrebbe trovato proprio in detto diniego uno dei profili meritevoli di approfondimento.

Da un lato, infatti, l'utilizzo di questo termine evoca un atto, espresso o tacito, con il quale l'Amministrazione - spiegandone le motivazioni (art. 7 della legge n. 212/2000; art. 3 della legge n. 241/1990) - respinge la domanda formulata dal contribuente. Dall'altro lato, tuttavia, intendere il diniego di reclamo in questi termini porrebbe il problema della sua eventuale impugnabilità, che al di là di essere o meno configurabile, appare quantomeno superflua, dal momento che, fallito il reclamo, il contribuente potrebbe decidere di costituirsi in giudizio per sottoporre direttamente al giudice tributario la stessa domanda avanzata in via amministrativa (ed ivi respinta), e non già una verifica della legittimità del mancato riesame dell'atto reclamato. Vi è dunque identità di *petitum* tra reclamo e giudizio, poiché quest'ultimo riguarda l'atto originario e non il diniego dell'Amministrazione.

La *ratio* dell'istituto, infatti, diretto alla deflazione del contenzioso, non avrebbe potuto risolversi, paradossalmente, nella duplicazione degli oneri processuali, determinando il contribuente - anche solo per mero tuziorismo - a contestare in sede giurisdizionale il suddetto diniego.

Per quanto la circolare confermi questa impostazione, non può escludersi che, in linea di principio, il diniego dell'Ufficio sull'istanza di reclamo o di mediazione possa comunque esser considerato quale atto impugnabile, rimettendo all'interessato una valutazione dell'opportunità o meno di procedere in tal senso.

Merita di essere sottolineato, in ogni caso, che nell'interpretazione resa dall'Ufficio, forma e contenuto del diniego sono individuati in modo speculare rispetto al reclamo: se infatti il reclamo è desti-

Note:

(35) Di conseguenza, l'agente della riscossione notificherà una cartella di pagamento anche se il reclamo abbia riguardato un avviso di accertamento «impoesattivo» di cui all'art. 29 del D.L. n. 78/2010 [la definizione è di C. Glendi, «Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata», in C. Glendi - V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pag. 4]. Tale cartella di pagamento sarà dunque impugnabile solo per vizi propri.

(36) La sanzione sarà applicata dunque nella misura del 60% sul residuo importo delle somme dovute a titolo di tributo.

nato a valere come ricorso (37), il diniego varrà come atto di controdeduzioni (38), e il relativo contenuto sarà richiamato al momento del deposito dell'atto di costituzione in giudizio dell'Ufficio. Questa identità diniego-controdeduzioni lascia supporre, anzitutto, che l'Amministrazione si limiti a descrivere le ragioni di infondatezza della domanda del ricorrente, senza introdurre profili ulteriori, che possano eventualmente essere letti in un'ottica integrativa della motivazione contenuta all'interno dell'atto impositivo reclamato. Sennonché, una eventualità sembra suggerita dal passaggio della circolare nel quale si afferma che «nel diniego vanno esposte in modo completo e dettagliato, le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa tributaria».

Sul punto, richiamando l'art. 7 dello Statuto del contribuente, va ribadito che i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa impositiva - e dunque la motivazione sulla quale essa si fonda - vanno indicati all'interno dell'avviso di accertamento e non altrove. Qualora tuttavia, in concreto, si ravvisino i presupposti per sostenere che l'Amministrazione, contravvenendo alla regola, utilizzi l'atto di diniego ai fini di un'integrazione della motivazione stessa, si potrebbe richiamare l'art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992 relativo ai motivi agiunti (39).

Note:

(37) M. Basilavecchia, «Dal reclamo al processo», cit., loc. cit., pag. 841.

(38) Ciò comporterà anche che al contribuente dovranno essere inviati tutti gli allegati indicati nel diniego, analogamente a quanto previsto, a suo carico, ai fini della presentazione dell'istanza.

(39) Il contribuente potrebbe notificare, entro 60 giorni, apposito atto integrativo dei motivi di ricorso, contestando il contenuto del diniego sotto il profilo del merito e della legittimità. Tale atto, secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 24, soggiace alle stesse disposizioni del ricorso ma non determina la pendenza di una lite separata, accedendo a quella «principale».

SULLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

CORRIERE
TRIBUTARIO & **Pratica**
fiscale

Corriere Tributario

- F. Pistolesi, «Ambito applicativo della mediazione tributaria e sospensione della riscossione», n. 19/2012, pag. 1429
- M. Bruzzone, «Contenuto e parti dell'istanza di reclamo», n. 19/2012, pag. 1435
- G. Corasaniti, «Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione», n. 19/2012, pag. 1441
- M. Basilavecchia, «Instaurazione del giudizio con il ricorso/reclamo», n. 19/2012, pag. 1454
- M. Basilavecchia, «Dal reclamo al processo», n. 12/2012, pag. 841
- C. Glendi, «Tutela cautelare e mediazione tributaria», n. 12/2012, pag. 845
- G. Marini, «Profili costituzionali del reclamo e della mediazione», n. 12/2012, pag. 853
- V. Busa, «Le nuove prospettive della mediazione tributaria», n. 11/2012, pag. 765
- G. Sepio, «La proposta di mediazione da parte del contribuente e i limiti del reclamo», n. 11/2012, pag. 768
- A. Carinci, «La riscossione provvisoria e l'acquiescenza dopo l'introduzione del reclamo», n. 11/2012, pag. 775
- M. Busico, «L'ambito di operatività del reclamo e della mediazione: i limiti oggettivi, soggettivi e quantitativi», n. 10/2012, pag. 704
- M. Bruzzone, «L'«anticipazione» dei motivi dal ricorso al reclamo», n. 10/2012, pag. 709
- A. Renda, «Il reclamo per dinieghi di rimborso, atti sanzionatori e atti imposable», n. 10/2012, pag. 715

Pratica fiscale

- M. Villani e F. Sannicandro, «Cartelle di pagamento: reclamo obbligatorio avverso il ruolo», n. 19/2012, pag. 19
- R. Artina e M. Mangili, «Il nuovo istituto del reclamo-mediazione per le liti inferiori a € 20.000: presentazione dell'istanza», n. 16/2012, pag. 20
- M. Villani e F. Sannicandro, «La trattazione dell'istanza di mediazione: caratteristiche e problematiche», n. 16/2012, pag. 28

www.ipsoa.it/ctonline