

*Tutto è pronto, le intenzioni sono le migliori, l'obiettivo è ambizioso:
ridurre drasticamente le controversie innanzi al Giudice Tributario*

Arriva la mediazione obbligatoria per le liti fiscali minori

di Lorenzo Bariselli



Lorenzo Bariselli

Diciamolo, gli elementi di necessità ed urgenza per intervenire con un decreto legge c'erano tutti. Peraltro, numeri alla mano, emerge che oltre il 66% delle liti fiscali, che ingolfano di arretrati le Commissioni tributarie italiane, riguardano importi di ammontare tutto sommato modesto. Ed ecco che, con il DL 98/2011 (c.d. "Manovra correttiva"), l'istituto della mediazione obbligatoria approda nel contenzioso tributario, aggiungendosi a tutti gli altri istituti deflattivi in vigore e ponendosi come "ultima spiaggia" nel tentativo di definire le controversie fiscali nella fase pre-processuale.

E' infatti stabilito che, per tutti gli atti di importo fino a 20.000 euro emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, i contribuenti che intendono proporre ricorso dovranno preliminarmente presentare istanza di reclamo e di eventuale proposta di mediazione alla competente Direzione provinciale o regionale che ha emanato l'atto. Per espresso richiamo di legge, l'istanza dovrà contenere tutti gli elementi essenziali che verranno poi prodotti nell'eventuale ricorso, ivi compresi i motivi di merito e di diritto alla base delle doglianze del contribuente.

Il nuovo istituto, oltre che obbligatorio nella formulazione, viene anche incentivato nella sua positiva conclusione, dal momento che l'eventuale accordo con l'Ufficio pro-

durra una riduzione del 40% delle sanzioni a carico del contribuente e, per converso, l'esito negativo della mediazione comporterà un aggravio del 50% delle spese di giudizio a carico della parte soccombente dinanzi alle Commissioni tributarie.

Ambito di applicazione

E' di fondamentale importanza definire con precisione l'ambito di applicazione della nuova procedura, dal momento che, in quanto obbligatoria, la sua mancata instaurazione produce la deleteria conseguenza dell'*inammissibilità* del ricorso e, quindi, della vanificazione di qualunque speranza per il contribuente di vedersi riconosciute le proprie ragioni.

Invero, l'espresso riferimento agli atti

emessi dall'Agenzia delle Entrate già esclude quelli emessi da altri enti (ad es. Agente della Riscossione, Agenzia del Territorio, Comuni, etc.).

Sono, invece, sicuramente oggetto di mediazione tributaria, quando emessi dall'Agenzia delle entrate:

- l'avviso di accertamento;
- l'avviso di liquidazione;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- il ruolo;
- il rifiuto espresso o *tacito*¹ della restituzione di tributi;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate per il quale la legge preveda l'*autonoma impugnabilità* innanzi alle Commissioni tributarie.

Sono, per converso, escluse le controversie relative a:

- cartelle di pagamento;
 - avvisi di mora;
 - iscrizioni di ipoteche sugli immobili e fermi di beni mobili registrati;
 - atti relativi alle operazioni catastali.
- Sono, inoltre, esclusi gli atti relativi al recupero di aiuti di Stato illegittimi ed i relativi provvedimenti di recupero di interessi e sanzioni.

Non formano altresì oggetto della

1. Sul tema l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, ritiene compatibile l'applicazione della procedura di reclamo anche nel caso di inerzia da parte dell'Amministrazione, ossia in assenza di un vero e proprio atto di rifiuto, a partire dal momento in cui sia spirato il termine per la sua produzione, che decorre dopo novanta giorni dalla presentazione della domanda di rimborso.

mediazione le controversie di valore indeterminabile (come ad esempio il diniego del riconoscimento di un'agevolazione) in quanto non è possibile la verifica del rispetto del valore di lite in relazione al quale la procedura debba applicarsi o meno.

Valore della lite

Sono oggetto dell'istituto in discussione le liti di valore non superiore (quindi inferiore o uguale) a ventimila euro. Il rispetto della soglia è individuato facendo riferimento:

- all'importo del tributo, al netto delle sanzioni ed interessi²;
- alla somma delle sanzioni, nel caso in cui la lite sia esclusivamente relativa alla irrogazione di sanzioni;
- all'importo del tributo richiesto a rimborso al netto degli oneri accessori³, qualora venga contestato il rifiuto alla restituzione dei tributi;
- in caso di rettifica di una perdita fiscale:
 - se la rettifica si limita a ridurre in tutto o in parte la perdita, all'imposta "virtuale" calcolata sulla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata;
 - se la rettifica, oltre ad azzerare la perdita, individua anche un reddito imponibile, alla somma dell'imposta "virtuale" sulla perdita azzerata e dell'imposta calcolata sul reddito imponibile.

2. Sul punto l'Agenzia delle Entrate precisa che, qualora l'atto si riferisce a più tributi, la verifica del superamento della soglia è dato dalla somma delle diverse imposte. E ancora, nel caso in cui oggetto della contestazione siano una pluralità di atti, il limite va verificato per ciascun atto notificato al contribuente, cosicché può rendersi necessaria l'adozione del reclamo per taluni e del ricorso ordinario per altri.

3. Se la pretesa alla restituzione di tributi riguarda più periodi d'imposta, a parere dell'Agenzia, il valore di riferimento è da individuarsi in relazione a ciascun periodo.

4. Si tiene conto dell'interruzione per il periodo feriale ai fini del computo dei termini per la presentazione del reclamo e non per la trattazione dell'istanza, che è relegata in ogni caso ai 90 giorni, in quanto fase puramente amministrativa della procedura.

L'istanza

L'istanza di reclamo deve anticipare tutti gli elementi a corredo dell'eventuale ricorso e, in particolare:

- la Direzione provinciale/regionale verso cui la procedura è avviata;
- il contribuente ed il suo legale rappresentante, la relativa residenza o sede legale o il domicilio eventualmente eletto, il codice fiscale e l'eventuale indirizzo PEC
- l'atto impugnato e l'oggetto dell'istanza;
- i motivi;
- (l'eventuale) proposta di mediazione;
- (l'eventuale) istanza di sospensione amministrativa dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Va comunque precisato che, ai fini della presentazione dell'istanza di reclamo-mediazione, si applicano le medesime regole previste per la presentazione del ricorso. Pertanto, l'istanza deve essere promossa da un soggetto che abbia la legittimazione processuale. Da cui deriva che per le liti di valore pari o superiore ad euro 2.582,28 euro, l'istanza deve essere presentata da un difensore abilitato munito di procura speciale.

Anche i termini per la proposizione dell'istanza sono ricalcati, per espresso richiamo, da quelli del ricorso; cosicché l'istanza va presentata entro 60 giorni dalla notifica dell'atto emesso dall'Agenzia (salva la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, per cui i tempi si dilatano fino a 90 giorni dalla presentazione di quest'ultima)⁴.

Un piccolo "benefit": non è dovuto il pagamento del contributo unificato fino al momento dell'eventuale deposito del reclamo presso la Commissione tributaria. In altri termini, se il reclamo-mediazione sortirà una conclusione positiva e, quindi, non produrrà l'instaurazione del contenzioso avanti alle Commissioni tributarie, la controversia non avrà prodotto alcun onere tributario accessorio.

Ricordiamo poi che il reclamo va presentato nella fase immediatamente pre-contenziosa della vertenza, ovvero quando l'adozione



degli altri istituti deflattivi (ad es. l'autotutela o l'accertamento con adesione) non hanno avuto successo. Inoltre, la notifica dell'istanza di reclamo assorbe, al pari del ricorso, la funzione della "chiamata in giudizio" dell'Agenzia delle Entrate. E proprio per questo il reclamo deve riportare, come utilmente suggerito dall'Agenzia delle Entrate, il contenuto integrale del potenziale ricorso, salva la necessaria indicazione che trattasi di "istanza ex art. 17-bis D.Lgs. 546/92" con la quale si chiede l'accoglimento in via amministrativa delle richieste prodotte e la eventuale formulazione di una proposta di mediazione. La circolare 9/E, peraltro, riporta in allegato un utile canovaccio da adottare per la stesura dell'istanza.

Gli stessi documenti da allegare

te presenta istanza di reclamo ed eventuale proposta di mediazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente.



al reclamo sono i medesimi che si sarebbero allegati al ricorso (quali l'atto impugnato e copia di tutti i documenti a sostegno dei motivi del ricorrente).

Niente di particolarmente gravoso quindi in capo al contribuente (o al suo difensore) rispetto al passato per rispettare i dettami del nuovo adempimento. Si tratta semplicemente di consentire in via anticipata la disamina di tutti gli elementi delle controversie minori ai reparti appositamente preposti dall'Agenzia delle Entrate nella speranza che (almeno per parte di queste) si possa scongiurare il giudizio avanti alle Commissioni tributarie.

I passi della nuova procedura

Riportiamo brevemente i passi salienti della nuova procedura:

1) entro i consueti termini di presentazione del ricorso, il contribuente

2) L'Ufficio procede all'esame dell'istanza (e l'eventuale proposta di mediazione) verificando preliminarmente che la stessa contenga tutti gli elementi necessari per la sua trattazione, compreso il profilo di ammissibilità o meno della stessa (ad es. per mancata sottoscrizione).

3) Accertata l'ammissibilità, la disamina dell'Ufficio procede con la verifica della sussistenza delle questioni alla base delle doglianze del contribuente:

- a. qualora queste vengano accolte, l'Ufficio procede a notificare il provvedimento di accoglimento dell'istanza;
- b. nel caso di impossibilità di accoglimento, l'Ufficio valuta l'eventuale proposta di mediazione del contribuente, e anche in assenza di quest'ultima, verifica comunque la sussisten-

za dei presupposti (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, economicità dell'azione amministrativa) necessari *per proporre in proprio* una mediazione;

- i. se la proposta di mediazione avanzata dal contribuente presenta i presupposti per l'accoglimento, invita il contribuente per la sottoscrizione dell'accordo;
- ii. in mancanza della proposta avanzata dal contribuente, l'Ufficio medesimo può comunicare una propria proposta di rideterminazione della pretesa tributaria, con la quale procedere alla sottoscrizione dell'accordo con il contribuente o avviare un contraddittorio;
- iii. negli altri casi l'Ufficio può anche solamente invitare il contribuente al contraddittorio nel tentativo di addvenire ad un accordo.

4) Se la disamina della controversia si conclude con la sottoscrizione dell'accordo di mediazione, il contribuente entro 20 giorni procede al versamento dell'importo dovuto o al versamento della prima rata in caso di pagamento dilazionato, potendo così fruire del beneficio della riduzione delle sanzioni nella misura del 40%. Solo con il versamento effettuato entro i 20 giorni dalla sottoscrizione si realizza il perfezionamento della procedura, con la conseguenza che l'atto emanato non è più contestabile dall'Ufficio.

5) Qualora non sussistano i presupposti per la definizione della lite, entro 90 giorni dalla data di presentazione del reclamo, l'Ufficio notifica al contribuente il diniego. Entro 30 giorni dall'avvenuta notifica del diniego, il contribuente può *instaurare il giudizio median-*

te deposito del reclamo alla Segreteria della Commissione tributaria competente. Quand'anche siano decorsi 90 giorni dalla presentazione del reclamo in assenza di comunicazioni da parte dell'Ufficio, il contribuente ha parimenti facoltà di instaurare il contenzioso avanti al Giudice tributario.

La mediazione: una partita "a carte scoperte"

Come sopra evidenziato, l'istanza di reclamo-mediazione deve essere corredata, per contenuti ed allegati, di tutti gli elementi previsti per il ricorso, il quale deve essere peraltro "conforme" a quello contenuto nell'istanza di reclamo. La prescrizione è da ritenersi tassativa, tanto da considerarsi *inammissibili* i motivi indicati nel ricorso che non siano stati oggetto della mediazione. Pure l'integrazione dei motivi è ammessa soltanto quando la stessa è "resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine della Commissione".

Il precetto così elaborato potrà in effetti compromettere talune strategie difensive orientate a tenere nascosto "l'asso nella manica" per tutta la fase pre-processuale, e comportando quindi qualche problema in più alla difesa del contribuente.

E' comunque da ricordare che lo stesso trattamento è riservato al provvedimento di diniego dell'istanza emanato dall'Agenzia, il quale deve riportare "in modo completo e dettagliato le ragioni di fatto e di diritto", ed avendo presente che il contenuto del provvedimento "varrà come atto di controdeduzioni".

Tutti concordi quindi nel sostenere che la mediazione è una partita da giocarsi a carte scoperte, con la convinzione che la massima trasparenza delle reciproche posizioni contribuisca alla positiva riuscita dell'accordo ed alla "deprocessualizzazione" delle liti tributarie.

All'Agenzia delle Entrate spetta un compito difficile...

Come già evidenziato, di fronte alla necessità di alleggerire il sistema giudiziario in materie fiscali, d'urgenza è stato chiamato in causa l'apparato che, in termini di efficienza, dislocazione sul territorio, competenze tecniche e risultati conseguiti, si è rivelato uno dei migliori della macchina amministrativa dello Stato, quale è l'Agenzia delle Entrate.

Per suo conto, l'Agenzia ha già colto di buon grado il proprio coinvolgimento in aiuto del sistema giudiziario, sfornando in tempo utile la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, uno dei più corposi ed articolati documenti di prassi degli ultimi tempi, intitolato "Mediazione tributaria - Chiarimenti e istruzioni operative". Invero, l'Agenzia delle Entrate, ben conscia del suo ruolo centrale nella buona riuscita degli obiettivi posti con l'istituto, si troverà in concreto ad affrontare questioni di carattere quasi esistenziale della propria funzione.

In effetti, l'applicazione sul campo della procedura metterà in luce l'incessante conflitto tra le sue due anime. Sino ad oggi infatti l'Agenzia delle Entrate - supportata peraltro da copiosa produzione normativa - è stata identificata come l'ente pubblico con la precisa funzione di sovrintendere, gestire ed assicurare le entrate erariali (funzione da cui, peraltro, prende il nome).

Da domani l'Agenzia è chiamata ad assumere, pur in via sperimentale, il difficile ruolo di mediatore, per giunta, nelle liti in cui l'Agenzia stessa è parte portatrice di ragioni ed interessi contrapposti a quelli della sua controparte naturale, ossia il contribuente.

La consapevolezza di questo scomodo ruolo ha anche già prodotto le prime necessarie rassicurazioni. La circolare 9/E ha infatti chiarito che la disamina dei reclami sarà di competenza di Uffici diversi da

quelli che hanno emanato gli atti, ovvero degli Uffici legali. Viene inoltre sottolineata la limitazione della responsabilità in ordine alle valutazioni di diritto e di fatto compiute dai funzionari che firmeranno gli accordi, riducendola ai soli fatti e omissioni commessi con dolo. Infine, lo schema di trattazione delle controversie attivate con reclamo introduce il "principio di economicità dell'azione amministrativa" facendo espresso richiamo al calcolo del *rating* della controversia, ovvero della rischiosità di soccombenza.

Nonostante tutti questi lodevoli accorgimenti, è bene ricordare che la Circolare sopra richiamata è pur sempre un documento di *prassi amministrativa*, e che, come tale, pur fornendo valide indicazioni operative, peraltro utili agli stessi contribuenti, ricomprende tutti i limiti legati alla propria natura. In altre parole, *non* è un testo di legge, e tutti (o parte) dei suoi contenuti, soprattutto quelli di carattere interpretativo, prima o poi finiranno al vaglio della giustizia tributaria, la stessa giustizia che si intende sollevare con la procedura in esame.

Basti pensare alle questioni legate all'*ammissibilità* o meno dei reclami. In realtà la norma stessa è alquanto povera sul tema, limitandosi al mero richiamo agli articoli previsti per il ricorso "in quanto compatibili". In ogni caso, è quantomeno illusorio ritenere che il contribuente colpito da un provvedimento ritenuto ingiusto e che, fino a qualche mese fa, produceva l'instaurazione immediata di un giudizio tributario, si limiti ad accogliere il rifiuto del reclamo da parte dell'Agenzia in quanto da questa ritenuto *inammissibile* sulla base della propria interpretazione.

Se poi ci si sofferma su come potrà essere svolta in concreto la trattazione delle controversie attivate con reclamo in capo agli Uffici legali dell'Agenzia, diventa altrettanto

illusorio pensare che i funzionari potranno disattendere, *al pari di giudici terzi*, le posizioni assunte dall'Agenzia nei documenti di prassi sui temi ad oggetto della controversia. Posizioni che - è bene ricordare - sono spesso alla base della mancata soluzione della lite prima che questa arrivi dinanzi al Giudice tributario. Sarà interessante verificare, ad esempio, la futura gestione delle controversie legate alle istanze di rimborso dell'Irap avanzate dai professionisti, dal momento che, nonostante copiosa e corposa giurisprudenza formata e formantesi sull'argomento, l'Agenzia ha fino ad oggi difeso a spada tratta le proprie ragioni di rifiuto almeno fino al secondo grado di giudizio, incassando non poche censure su casi ormai pacificamente conclamati di non debenza del tributo, e limitandosi ad una alquanto timida apertura nei confronti dei professionisti di dimensioni estremamente ridotte con una circolare scritta oltre 3 anni orsono.

...compito difficile, ma non impossibile

In realtà la gestione del ruolo di mediatore e, contemporaneamente, parte della lite, sarà una *mission* difficile ma non impossibile da portare a termine. Tutto dipenderà dalla concreta possibilità degli Uffici legali dell'Agenzia di gestire le liti minori in modo "diverso" rispetto a quanto fatto sino ad oggi e dalla loro capacità di *immedesimarsi nella posizione di un giudice terzo*, che scervo da qualunque interesse di parte, è in grado di cogliere (ed accogliere) la legittimità delle ragioni del contribuente, con un occhio puntato anche ai fattori di economicità e di rischiosità della controversia. Se così sarà, i risultati del successo si avranno già a partire dai prossimi mesi, potendo riscontrare se ed in quale misura si saranno ridotte le instaurazioni delle liti minori avanti alle Commissioni tributarie italiane. Diversamente, il



reclamo è destinato ad accodarsi ai molteplici istituti già esistenti, che, pur accolti di buon grado dai contribuenti, hanno comunque prodotto scarsi risultati deflattivi, e l'istituto si sarà rivelato una mera appendice al contenzioso con la sola funzione di averne allungato i tempi della fase amministrativa.

Il nodo della sospensione

Un'ultima, doverosa riflessione è legata a come il nuovo istituto andrà ad impattare sulle possibilità del contribuente di ottenere la sospensione degli atti oggetto della mediazione, dal momento che la nuova procedura dilata potenzialmente i tempi delle liti fino a 90 giorni nella fase pre-contenziosa.

Ulteriore fonte di preoccupazione è rappresentata dall'esiguo spazio che l'argomento ha avuto nella pur corposa circolare n. 9/E che l'Agenzia ha prodotto sulla mediazione (poco più di una pagina sulle 79 scritte).

Nel silenzio dell'Amministrazione Finanziaria, la cosa certa è che, ad oggi, pur in presenza del *fumus bonis juris* (ovvero della parvenza della fondatezza giuridica delle repliche del contribuente) e del *periculum in mora* per cui la sospensione sarebbe accolta in sede giudiziale, questa potrà essere

vagliata solo a partire dal momento dell'instaurazione del giudizio vero e proprio, esponendo il contribuente a maggiori rischi di subire azioni esecutive pregiudizievoli *prima* della definizione della controversia.

La prassi insegna peraltro come sia infrequente l'accoglimento della sospensione in fase amministrativa. Per converso, fino ad oggi gli Uffici convenuti in giudizio spesso si oppongono anche alle istanze di sospensione presentate dinanzi alle Commissioni tributarie, chiedendo in subordine la produzione di fidejussioni a garanzia del recupero erariale preteso.

La questione è ancor più critica se si pensa che i nuovi avvisi di accertamento sono già esecutivi, e contengono quindi già in sé l'intimazione al pagamento delle somme richieste per imposte, sanzioni ed interessi, anche in assenza di cartella esattoriale.

E' auspicabile che quindi l'Amministrazione finanziaria prenda coscienza di questo delicato aspetto e fornisca al più presto opportuni chiarimenti su come (e, soprattutto, se) saranno diversamente trattate le istanze di sospensione durante la fase amministrativa della mediazione.

Lorenzo Bariselli
Dottore Commercialista