
Accordo di mediazione e successivi riflessi operativi

di [Antonino Russo](#)

Pubblicato il 12 Aprile 2012

l'articolo riassume i contenuti espressi, in tema di accordo sulla mediazione, dalla Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso dell'Agenzia Entrate: la pubblica amministrazione dimostra a chiare lettere di riporre estrema fiducia nell'aspetto deflattivo del contenzioso che sottende all'istituto vigente dal 1 aprile 2012

L'Agenzia Entrate - rappresentando, nella Circolare n. 9/e del 19 marzo 2012, ai propri uffici periferici le direttive in tema di mediazione ex art. 17-bis D.lgs n.546/92 e relativo contraddittorio - esterna fermamente il precipuo intento **deflattivo** ritenuto afferente il procedimento che ha fatto il suo recentissimo ingresso nel nostro ordinamento tributario.

Infatti, l' AE indica che l'Ufficio – dopo le valutazioni sull'eventuale possibilità di ricorso all'istituto dell'autotutela – **anche in caso di mancata proposizione di istanza di mediazione**, da parte del reclamante-contribuente, valuta l'opportunità di comunicare al contribuente una propria proposta di mediazione ovvero avvia un contraddittorio con quest'ultimo evidentemente improntato a vagliare, secondo caratteri di celerità e efficacia, ogni fondata ipotesi deflattiva e preventiva della lite.

L'invito non necessita di particolari formalità potendo giungere₁ nella sfera cognitiva del destinatario mediante comunicazione da effettuarsi per mezzo di posta elettronica ordinaria .

L'esito del contraddittorio – che si svolge, secondo le aspettative dell'AE, possibilmente nell'ambito di un solo incontro – viene descritto in un apposito **verbale** .

In vero, il legislatore dell'art. 17-bis in commento non ha inteso regolamentare le procedure di documentazione del contraddittorio. Pur tuttavia, la prima direttiva interpretativa ufficiale dell'Agenzia Entrate si è opportunamente occupata della questione, disponendo la formalizzazione del contraddittorio nell'intento evidente di rispettare pienamente quel dialogo tra Fisco e contribuente che pur mette potenzialmente in discussione la pretesa fiscale.

E' indubbio il pregio di conferire, da parte dell'AE, al contraddittorio i caratteri tipici di quel **giusto procedimento amministrativo** che trova garanzia nei precetti costituzionali di legalità e di imparzialità amministrativa.

Del resto, l'indicazione fornita dall'AE appare conforme ai **parametri europei** che tendono a valorizzare il contraddittorio .

L'interlocutore di parte pubblica nella fase del contraddittorio è l'**Ufficio Legale**⁴ di appartenenza dell'impositore.

Questo in ragione del fatto che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, la trattazione dell'istanza di mediazione (effettuabile solo da "*strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili*") sono state individuate, dall'AE, negli Uffici legali delle Direzioni provinciali e regionali.

Nella fase del contraddittorio "da mediazione" l'Ufficio (unitamente alla parte) andrà alla ricerca di **elementi non noti**, sopravvenuti o comunque non presi in considerazione nel caso di precedente (ed eventuale) tentativo di definizione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997. In questo caso⁵, secondo l'AE, possono assumere rilevanza: i motivi del ricorso che evidentemente anticipano la fase contenziosa, i documenti presentabili ma non disponibili (o non esibiti) dal contribuente in fase di accertamento con adesione, la formazione di nuovi orientamenti giurisprudenziali.

Stante l'intangibilità del potere del contribuente di **sottoscrivere personalmente** l'accordo di mediazione, questi può partecipare personalmente al contraddittorio oppure conferire procura al proprio delegato.

Il riferimento⁶, citato dalla Circ. N.9/e del 2012, è alla procura speciale ex art. 63 del d.p.r. n.600/73, che disciplina la rappresentanza e l'assistenza dei contribuenti presso gli uffici finanziari.

Così la rappresentanza e l'eventuale⁷ stipula della mediazione sarà possibile solo mediante il conferimento, al professionista, di una procura speciale che, sempre secondo l'AE, può essere prevista anche nell'ambito della procura alle liti qualora il contribuente decidesse di affidarsi alla assistenza tecnica difensiva di soggetti iscritti in specifici Albi professionali.

Il richiamo all'art. 63, citata fonte, dovrebbe sottintendere alla possibilità di delegare – solo in una fase amministrativa quale il contraddittorio da mediazione - anche i soggetti che non siano in possesso di determinati requisiti tecnici e professionali (titolo di studio, iscrizione ad albi professionali); del resto, anche la sede (ufficio finanziario) di espletamento di tale forma di mandato segna un'altra differenza molto rilevante sia con la procura ex art. 83 e segg. c.p.c. sia con l'incarico ex art. 12, c. 3, D.Lgs 546/92, norme che, invece, disciplinano il mandato "ad litem".

Le modalità di conclusione dell'accordo

Il momento della conclusione dell'accordo di mediazione assume **fondamentale importanza** in quanto coincide con la decorrenza del termine per effettuare il pagamento che realizza il perfezionamento della mediazione.

Di norma l'accordo si **conclude** al momento della sottoscrizione, da parte dell'Ufficio e del contribuente, di un atto contenente, tra l'altro, l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi (comprese le modalità di rateizzazione delle somme dovute).

E' bene tenere presente che, in ordine alla conclusione dell'accordo ovvero alla sottoscrizione dell'atto transattivo, occorre - per quel che riguarda la parte pubblica - la firma dal **Direttore provinciale** o regionale ovvero da un suo delegato, appartenente all'**Ufficio Legale** dell'impositore avente la paternità dell'atto contestato.

L'AE non esclude che la sottoscrizione dell'accordo di mediazione possa avvenire in **momenti diversi** ed indica che - in tal - caso la data di conclusione dell'accordo sarà quella dell'ultima sottoscrizione.

Certo è che quando l'accordo si conclude, mediante sottoscrizione per accettazione della altrui proposta di mediazione - sempre contenente la precisa determinazione delle somme e le correlate modalità di versamento - l'adesione deve esprimere la chiara e univoca determinazione di aderire integralmente al contenuto della proposta; non è, infatti, possibile una adesione contenente elementi ulteriori rispetto a quanto indicato nella proposta.

Appellandosi poi alla marcata finalità deflativa dell'istituto ex art. 17-bis, la Circolare de qua "confina" a casi eccezionali, motivati da specifiche e motivate ragioni, la possibilità di adottare e sottoscrivere **mediazioni parziali**.

Diversamente, l'attivazione della fase giurisdizionale, pur conseguente ad una mediazione di carattere parziale, non apporterebbe - quanto meno dal punto di vista numerico - alcuna deflazione del contenzioso

Da notare che per quel che riguarda la propria attività in tema di proposizione di istanza, l'AE - oltre a ritenere **insussistente** alcun obbligo proprio di formulazione di una ipotesi di mediazione - intravede la possibilità, qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, di concludere un accordo di mediazione che **confermi integralmente il tributo** contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate¹⁰.

Tale soluzione appare ispirata alla conciliazione giudiziale cd. "adesiva" ed ai contenuti della circolare del 18 dicembre 1996, n. 291/E. in effetti, il componimento delle reciproche pretese può consistere - previa accettazione della controparte - anche in una rinuncia alla propria domanda o, se si preferisce, in un riconoscimento del diritto altrui, fatto che "disegna" appunto anche la legittimità della mediazione "adesiva", archetipo che permette al contribuente di beneficiare delle sanzioni ridotte nella descritta misura e all'Ufficio di veder riconosciuto il maggior imponibile rappresentato nell'atto impositivo.

Il perfezionamento della mediazione

Oltre la fattispecie appena descritta, c'è da dire che l' AE , a più riprese, ricorre ad applicazioni di carattere analogico con l'istituto della conciliazione. Tra queste sembra particolarmente importante il riconoscimento di una sorta di "sovrapposizione" della disciplina del perfezionamento della conciliazione giudiziale con quella del nuovo istituto della mediazione che, per l'effetto di tale metodo, si intenderà perfezionato 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.

Conseguentemente, 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'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992 ¹² .

Detto versamento, sempre a mente delle analogie con l'art. 48, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, può avvenire *"in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 50.000 euro"*. ¹³

Pertanto, il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, 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.

Il pagamento - che può tenere ragione e quindi scomputare quanto eventualmente **già versato** dal contribuente in esecuzione dell'atto impugnato - va effettuato, anche tramite compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs n.241/97 mediante modello F24, utilizzando appositi codici tributo, da istituirsi con distinta risoluzione.

Qualora le somme versate siano lievemente inferiori a quelle dovute per un **errore del contribuente** ¹⁴ 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.

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

Gli effetti del perfezionamento della mediazione

Con il versamento di tutte le somme dovute, la pretesa tributaria risulta integralmente soddisfatta nella misura fissata dall'accordo di mediazione e il rapporto giuridico tributario, sottostante all'atto impugnato, si intende definito e non ulteriormente contestabile.

Nelle ipotesi di versamento rateale, l'atto originariamente impugnato perde efficacia a seguito del pagamento della prima rata.

Il perfezionamento della mediazione rende la stessa **non impugnabile** in quanto coinvolta da un intervenuto difetto dell'interesse ad agire in giudizio, con la conseguenza che l'eventuale ricorso incorrerebbe in una declaratoria di inammissibilità.

In assenza del versamento integrale delle somme dovute, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, la mediazione non si perfeziona e l'atto originario, avverso il quale il contribuente ha proposto l'istanza, continua a produrre effetti. Conseguentemente, il contribuente può decidere di:

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

La natura dell'atto di mediazione

Alla luce di tutte le argomentazioni che precedono, a sommo parere di chi scrive, tutto lascia pensare che in dottrina si porrà la questione sulla natura dell'accordo di mediazione.

Probabilmente si sosterrà ancora una volta la tesi accentrata sulla natura di istituto di diritto pubblico¹⁵, funzionale allo scopo di evitare una controversia nel modo più conveniente per realizzare la giusta imposizione nel caso singolo.

Chi invece farà riferimento alla conciliazione non potrà, d'altro canto, non rammentare la posizione della giurisprudenza che non ha riconosciuto validità al descritto teorema attraverso una pronuncia della Suprema Corte (sent. 21325/06) statuente che "la conciliazione giudiziale di cui all'art.48 attiene all'esercizio di poteri dispositivi delle parti", essendo "concepita come una **forma di composizione convenzionale della lite** nella sede del processo", e "pur nella sua indubbia specificità, costituisce un istituto deflativo di tipo **negoziale**".

C'è però da dire che se è vero (come è vero) che la mediazione interviene in una fase amministrativa diventa difficile far riferimento ad una pronuncia, come quella appena enunciata, che ha posto largamente la sua conclusione su un

argomento come la collocazione dell'istituto (quello della conciliazione) all'interno del processo.

A parte questa considerazione, sembra tuttavia difficile non riconoscere alla mediazione un carattere negoziale, proprio della **transazione**, stante la circostanza che la mediazione sottintende proprio alla volontà delle parti di non affrontare l'alea del giudizio.

Piuttosto resterà da verificare se ci si trova al cospetto di una transazione (quella della mediazione) che si sostanzia in un accordo tra le parti avente efficacia **“novativa” o “conservativa”**.

In vero, se si confrontano gli effetti relativi al mancato pagamento delle rate successive alla prima rata con quelli dell'ipotesi più grave, cioè quella del mancato adempimento, sembrano rappresentarsi rispettivamente la prima e la seconda delle opzioni ipotizzate.

Il diniego dell'istanza

Il diniego deve essere opposto al contribuente, nel termine di **novanta giorni** dal ricevimento dell'istanza, qualora non vi siano i presupposti per procedere all'annullamento dell'atto o per concludere la mediazione.

Nel diniego, che resta un **atto non impugnabile** stante la facoltà di impugnazione tramite deposito del reclamo-ricorso, vanno espone in modo completo e dettagliato le ragioni, di fatto e di diritto, poste a fondamento della pretesa tributaria, avendo presente che il contenuto del provvedimento di diniego, in caso di successiva costituzione in giudizio da parte del contribuente, varrà come atto di controdeduzioni.

L'Ufficio descriverà le attività svolte nel corso del procedimento di mediazione, sia al fine di chiedere la **condanna del contribuente** al pagamento delle somme di cui al comma 10 dell'articolo 17-bis, sia allo scopo di illustrare al giudice i motivi in base ai quali si è ritenuto di disattendere l'eventuale proposta di mediazione formulata dal contribuente.

La notifica degli atti del procedimento di mediazione

Gli atti emessi in esito al procedimento amministrativo di mediazione, che – come si è detto – non sono impugnabili, possono essere portati a conoscenza del contribuente nella forma della **notificazione prevista per gli atti tributari** di cui all'articolo 60 del DPR n. 600 del 1973 oppure utilizzando la posta elettronica certificata (PEC), che permette la **notifica degli atti amministrativi** (e tra questi la notifica del diniego de quo) così come previsto in via generale dal

D.lgs n.82/2005 n. 82 (c.d. Codice dell'Amministrazione digitale) ed in particolare dal combinato disposto degli artt. 6, c. 1, e 48, c. 2, di detta fonte.

12 aprile 2012

Antonino Russo

1 L'invito al contraddittorio contiene, oltre all'indicazione della data e del luogo della comparizione, il chiaro e specifico riferimento all'istanza.

2 Qualora il contribuente non si presenti al contraddittorio, il dirigente o funzionario incaricato annota la "mancata presentazione" dello stesso sull'originale dell'invito al contraddittorio.

3 In dottrina, sull'argomento, A. Di Pietro, La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario, Padova, 2009; A. Bullo-F. Dominici, Il mancato contraddittorio comporta la violazione dei principi costituzionali e comunitari, in "Finanza&Fisco" n. 1/2011.

4 Per il contenzioso relativo agli atti emessi dal Centro operativo di Pescara nello svolgimento delle attività di controllo e di accertamento di cui all'articolo 28 del DL n. 78 del 2010, è parte nel processo innanzi alle Commissioni tributarie (e quindi competente a ricevere l'istanza di mediazione) la Direzione alla quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso; di contro, per il contenzioso che deriva dallo svolgimento di tutte le altre attività attribuite al Centro operativo di Pescara, è esso parte nel processo innanzi alle Commissioni tributarie.

5 La Circolare cita ad esempio i vizi che possono riflettersi sull'obbligo della motivazione, sulla regolarità formale del procedimento di accertamento o sulla ritualità della notificazione dell'atto, che siano contestati per la prima volta in sede contenziosa.

6 Nell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, il predetto articolo 63 del DPR n. 600 del 1973 reca, infatti, una disposizione di carattere generale, in quanto, "pur dettando norme con espresso riferimento alla materia dei tributi erariali diretti", risulta "però, autorevolmente ravvisato suscettibile di applicazione in tutti gli altri settori del diritto tributario nei quali non risulti data una diversa, specifica disciplina - e tra questi non vi è quello concernente l'imposta di registro" (Cass. 10 dicembre 1993, n. 12154).

7 Ai sensi dell'articolo 1392 c.c., la procura "non ha effetto se non è conferita con le forme prescritte per il contratto che il rappresentante deve concludere". Non è quindi ammessa una procura orale alla mediazione. Inoltre, ai sensi dell'articolo 1396 c.c., "Le modificazioni e la revoca della procura devono essere portate a conoscenza dei terzi con mezzi idonei. In mancanza, esse non sono opponibili ai terzi, se non si prova che questi le conoscevano al momento della conclusione del contratto.

8 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.

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

10 Si sottolinea che il beneficio della riduzione a un terzo delle sanzioni in applicazione dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, consegue, esclusivamente al pagamento delle somme dovute per acquiescenza all'accertamento *“entro il termine per la proposizione del ricorso”*.

11 Al riguardo, si ricorda che, ai sensi del comma 3 dell'articolo 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, la conciliazione si perfeziona con il versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata entro venti giorni dalla data dell'udienza in cui è stato raggiunto l'accordo tra le parti ed è stato redatto il processo verbale. In caso di conciliazione c.d. *“fuori udienza”*, i 20 giorni decorrono dalla data di comunicazione del decreto del Presidente della Commissione tributaria che ha dichiarato l'estinzione del giudizio.

12 Si ricorda che ai sensi del citato articolo 48, comma 3, *“Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto...”*.

13 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.

14 Sulla scusabilità dell'errore v.si la circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011, punto 14.

15 Profilo individuato in tema di conciliazione da Cantillo *“Conciliazione : Processo tributario, in “Enc. Giur.”*, Roma, 2002, pag. 4.