
Mediazione tributaria e accertamento con adesione: quale conviene?

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 4 Luglio 2012

Mediazione tributaria e accertamento con adesione sono due istituti deflattivi vigenti in contemporanea: quale dei 2 può essere più conveniente per il contribuente?

Il reclamo mediazione

Come è noto, con la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 sono stati forniti da parte dell'amministrazione fiscale gli attesi chiarimenti in ordine all'art. 17-bis, del D.Lgs.n.546/92, norma introdotta dall'art. 39, c. 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, che ha istituito il cd. **reclamo mediazione**, per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012.

Trattasi di un rimedio da esperire in via preliminare e amministrativa ogni qualvolta si intenda presentare un ricorso, pena l'inammissibilità dello stesso.

In questa fase l'ufficio deve esaminare preventivamente la controversia, al fine di verificare se sia possibile evitare il giudizio, anche attraverso la conclusione di un accordo di mediazione.

L'esame dell'Ufficio

In via preliminare l'ufficio, successivamente alla presentazione dell'istanza, procede innanzitutto all'esame dei presupposti e requisiti fissati dalla norma per la presentazione dell'istanza, verificando della fondatezza dei motivi in base ai quali l'istante contesta l'atto impugnato, chiedendone l'annullamento totale o parziale ovvero chiedendo la rideterminazione della pretesa.

In assenza di presupposti per un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta la proposta di mediazione eventualmente formulata dal contribuente.

In assenza di proposta formulata dal contribuente, l'Ufficio valuta comunque la possibilità di pervenire a un accordo di mediazione; a tal fine, se del caso dopo aver invitato il contribuente al contraddittorio, può formulare - se ne ravvisa i presupposti - una motivata proposta di mediazione.

Se non sussistono i presupposti per la conclusione di una mediazione, l'Ufficio è comunque legittimato a formulare una proposta di mediazione che consenta al contribuente di accettare l'intero importo del tributo, accertato con l'atto impugnato, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate.

Diversamente, l'Ufficio provvede a comunicare il diniego.

La valutazione della mediazione

Una volta accertata l'ammissibilità dell'istanza e verificata l'impossibilità di procedere a un annullamento dell'atto impugnato, l'Ufficio valuta, anche in assenza di proposta formulata dal contribuente, la sussistenza dei seguenti presupposti per la mediazione, individuati dal comma 8 dell'art. 17-bis:

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

Su questi tre punti la circolare n.12/2012 si sofferma diffusamente, offrendo interessanti spunti di interesse.

Innanzitutto, la nota rileva che la cd. "certezza" della questione controversa è rappresentata solo dalla presenza di un orientamento consolidato della Corte di Cassazione, e quindi, nell'eventualità che la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con siffatto orientamento giurisprudenziale è sempre opportuno un accordo di mediazione.

In assenza di prassi amministrativa e di pronunce della Suprema Corte, la proposta di mediazione sulla questione giuridica può essere motivata sulla base della presenza di un orientamento delle Commissioni tributarie, favorevole alle posizioni espresse dal contribuente, se del caso tenuto conto altresì degli altri

due criteri della sostenibilità della pretesa in giudizio e dell'economicità dell'azione amministrativa.

Resta esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi.

In ordine al grado di sostenibilità della pretesa è necessario che l'Ufficio esamini le questioni di fatto basandosi sul grado di sostenibilità della prova in giudizio della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi adottati dall'istante.

La scarsa sostenibilità della pretesa è sufficiente a motivare la mediazione su questioni di fatto. In queste ipotesi l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che possano essere prese in considerazione le sentenze di merito relativamente alle questioni di fatto sollevate nell'istanza di mediazione, in particolare il prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito (la giurisprudenza da prendere in considerazione è essenzialmente quella della Commissione tributaria provinciale e della Commissione tributaria regionale nelle cui circoscrizioni ha sede la Direzione, a condizione che sia condivisa o, nella negativa, a condizione che non possa essere utilmente contrastata con ricorso per cassazione).

Il principio di economicità dell'azione amministrativa questo va, invece, inteso sia come necessità di ottimizzazione economica delle risorse sia come ottimizzazione dei procedimenti (fra cui vi rientra il rischio di soccombenza nelle spese di lite).

Il contraddittorio con il contribuente

Nell'ipotesi in cui si ritiene possibile esperire la mediazione, l'Ufficio invita il contribuente al contraddittorio, sempre che non reputi possibile e/o opportuno formulare immediatamente una motivata proposta di rideterminazione della pretesa.

Non sono richieste forme particolari per l'invito, che può essere comunicato al contribuente anche tramite posta elettronica ordinaria.

Nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell'istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/97, è opportuno che l'Ufficio valuti tutti gli elementi utili per la mediazione, risultanti dagli atti acquisiti, inclusa l'eventuale proposta di definizione formulata in fase di accertamento con adesione.

Infatti, in fase di mediazione, l'Ufficio andrà ad effettuare la propria analisi in particolare sulla base di elementi non noti, sopravvenuti o comunque non presi in considerazione quando è stato esperito il tentativo di definizione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997.

Tra gli elementi oggetto di analisi possono assumere particolare rilevanza:

- i motivi del ricorso, coi quali il contribuente espone in dettaglio i vizi formali e sostanziali che potrebbe eccepire in sede contenziosa;
- l'eventuale indicazione di documenti non disponibili o non esibiti dal contribuente in fase di accertamento con adesione (nei casi ovviamente in cui non sia preclusa l'esibizione);
- la formazione di un orientamento della Corte di cassazione o della giurisprudenza di merito locale, contrario o favorevole alle posizioni dell'Agenzia.

L'esigenza di speditezza del procedimento impone che l'esito del contraddittorio – descritto in apposito verbale – si svolga possibilmente nell'ambito di un solo incontro.

Al contraddittorio il contribuente può partecipare personalmente oppure conferire procura al proprio difensore, fatti salvi i casi in cui il contribuente intenda parteciparvi personalmente.

Il verbale di contraddittorio deve essere sottoscritto, da un lato, dal contribuente o dal difensore munito di procura e, dall'altro, dal dirigente o dal funzionario incaricato del contraddittorio.

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.

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).

La sottoscrizione può avvenire contestualmente ovvero in momenti diversi. In quest'ultimo caso, per la data di conclusione dell'accordo occorre fare riferimento al momento dell'ultima sottoscrizione.

Una volta conclusa con la sottoscrizione, la mediazione si perfeziona col pagamento delle somme dovute.

La riduzione delle sanzioni in caso di mediazione

Per effetto del richiamo operato da parte del comma 8, ultimo periodo dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, all'art. 48, del D.Lgs. n. 546/92, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria

Con circolare n.25/E del 19 giugno 2012, l'Amministrazione finanziaria formalizzando una serie di risposte a quesiti posti dalla stampa specializzata, si è occupata anche delle relazioni tra accertamento con adesione e mediazione fiscale obbligatoria.

Come è noto, la mediazione ha un ambito di applicazione più ampio e in parte diverso rispetto all'accertamento con adesione e agli altri istituti deflattivi del contenzioso, considerato, in particolare, che:

- non riguarda solo gli accertamenti, ma tutti gli atti impugnabili, compresi i dinieghi di rimborso;
- obbliga l'Agenzia ad esaminare e rispondere sistematicamente alle contestazioni del contribuente prima che lo stesso si rivolga al giudice;
- la decisione che l'Agenzia deve adottare sull'istanza del contribuente si fonda, per espressa previsione normativa, sul grado di sostenibilità della pretesa, sull'incertezza della questione controversa e sul principio di economicità dell'azione amministrativa.

Già con la circolare n. 9/2012, le Entrate aveva specificato che

“il procedimento di mediazione si svolge su di un piano di sostanziale parità fra contribuente e Ufficio, peraltro in una situazione in cui entrambi hanno manifestato e documentato in maniera completa e definitiva le proprie posizioni.

Non è prospettabile, in definitiva, una sovrapposizione tra i predetti istituti deflativi, atteso che il procedimento di cui all’art. 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 è proiettato sul processo tributario e induce il contribuente e l’Ufficio – anche attraverso il rilevato carattere di obbligatorietà – ad anticipare l’esito dell’eventuale giudizio e, quindi, a porre in essere ogni determinazione idonea ad evitare l’instaurazione di un processo dall’esito negativo e, comunque, incerto“ (C.M. n. 9/2012).

La stessa C.M. n. 9/12 rilevava, tuttavia, che

“nelle ipotesi in cui, precedentemente alla notifica dell’istanza, sia stata inutilmente esperita la procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/97, è opportuno che l’Ufficio valuti tutti gli elementi utili per la mediazione, risultanti dagli atti acquisiti, inclusa l’eventuale proposta di definizione formulata in fase di accertamento con adesione.

Ciò al fine di valutare se, in fase di mediazione, emergano condizioni tali da ritenere possibile il raggiungimento di un accordo. Va, infatti, osservato che, in fase di mediazione, l’Ufficio andrà ad effettuare la propria analisi in particolare sulla base di elementi non noti, sopravvenuti o comunque non presi in considerazione quando è stato esperito il tentativo di definizione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997”.

4 luglio 2012

Francesco Buetto