

I chiarimenti delle Entrate sulla procedura al via dal 2 aprile, applicabile a tutti gli atti del Fisco

Contenzioso col filtro: d'obbligo presentare istanza di mediazione

Un esempio

IMPUGNAZIONE DELLA COMUNICAZIONE DI ISCRIZIONE IPOTECARIA CON ECCEZIONI NEI CONFRONTI DELL'AGENZIA ENTRATE E DEL CONCESSIONARIO

| IPOTESI | CHE COSA ACCADE |
|---|--|
| Notifica del ricorso al solo concessionario | Il concessionario chiamerà in causa ai sensi dell'art. 39 del dlgs n. 112/1999 l'AdE la quale ecciperà la carenza di legittimazione passiva per i vizi propri dell'atto impugnato e l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 17-bis, comma 2, del dlgs n. 546/92 |
| Contribuente attiva la mediazione con l'AdE senza instaurare il giudizio nei confronti del concessionario | Si applica la mediazione relativamente alle contestazioni nei confronti dell'AdE |
| Impugnazione dell'atto nei confronti del concessionario e contestuale attivazione della mediazione | Trova applicazione la procedura di mediazione |

Pagina a cura di **STEFANO LOCONTE** e **DONATO DICIOGLIA**

Il contenzioso tributario sarà preceduto da una sorta di filtro. Per le liti fiscali minori, infatti, ossia quelle entro i 20 mila euro, dal prossimo 2 aprile si applicherà l'istituto della mediazione: i contribuenti dovranno presentare obbligatoriamente un'istanza di ricorso alla direzione che ha emanato l'atto impugnato, o non ha emanato l'atto richiesto. E la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E del 19 marzo scorso a chiarire vari aspetti applicativi del nuovo procedimento deflativo individuando, sulla base di specifici criteri, una tipologia di controversie, in relazione alle quali il ricorso deve essere preceduto da una fase preliminare di carattere amministrativo. L'art. 17-bis del dlgs n. 546/92 dispone l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi a oggetto gli «atti emessi dall'Agenzia delle entrate». Il successivo comma 6 stabilisce che «per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili». Dal combinato disposto delle norme emerge che il contribuente deve, a pena di inammissibilità del ricorso, esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti contemplati nell'art. 19 del dlgs n. 546/92 emesso dall'Agenzia delle entrate e il valore della controversia non sia superiore a 20 mila euro. Ne consegue che sono mediabili le controversie relative al rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti. Con la circolare 9/E l'Agenzia delle entrate ritiene applicabile al procedimento di mediazione il disposto dell'art. 19, comma 3, del dlgs n. 546/92 in base al quale: «La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notifi-

cato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

La circolare n. 9/E precisa, con riferimento alle controversie relative agli atti emessi dal concessionario, quale per esempio l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del dpr n. 602/73, che di norma non rientra tra gli atti per i quali l'art. 17-bis prevede la fase di mediazione: a) se il contribuente eccipisce vizi esclusivamente propri della comunicazione di iscrizione ipotecaria, quali le eccezioni relative alla ritualità della notifica, non trova applicazione il procedimento di mediazione; b) nel caso impugni l'iscrizione ipotecaria sollevando vizi riconducibili solo all'attività dell'Agenzia delle entrate e il valore non superi ventimila euro, il contribuente deve preventivamente esperire il procedimento di mediazione. Ove il contribuente impugni la comunicazione di iscrizione ipotecaria e sollevi eccezioni in ordine all'at-

tività svolta dall'Agenzia delle entrate assieme a quella del concessionario della riscossione possono verificarsi i seguenti casi: a) il contribuente notifica il ricorso solo al concessionario; b) il contribuente avvia la fase della mediazione nei confronti dell'Agenzia senza instaurare il giudizio nei confronti del concessionario; c) il contribuente notifica il ricorso al concessionario e contestualmente avvia la fase di mediazione con l'Agenzia delle entrate. Nel primo caso, il concessionario chiamerà in causa le Entrate atteso che l'art. 39 del dlgs n. 112/1999 stabilisce che «nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite». L'Agenzia, costituendosi in giudizio, ecciperà la carenza di legittimazione passiva con riferi-

Un caso tipo

IMPROPONIBILITÀ DELL'ISTANZA DI MEDIAZIONE PER ATTI

| |
|---|
| Superiori a 20 mila euro |
| Di valore indeterminabile |
| Relativi ad attività del concessionario quali la cartella di pagamento, avviso di intimazione, iscrizione ipotecaria, fermo dei beni mobili registrati sempreché il contribuente non eccipisca la mancata notifica di un atto presupposto |
| Notificati prima del 1° aprile |
| In cui non è legittimata l'Agenzia |
| Relativi a rifiuti taciti di rimborsi che alla data del 1° aprile siano già decorsi 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso |
| Relativi a recuperi di aiuti di stato |
| Relativi a provvedimenti ai sensi dell'art. 21 del dlgs n. 472/97 |
| Relativi a istanze ex art. 22 (ipoteca e sequestro conservativo) del dlgs n. 472/97 |
| Di diniego della chiusura delle liti fiscali minori pendenti prevista dall'art. 39, comma 12, di n. 98/2011 |

mento ai vizi propri dell'atto del concessionario e, limitatamente alle contestazioni a essa riferibili, ecciperà l'inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 17-bis, comma 2, del dlgs n. 546/92, atteso che l'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. Il concessionario svolgerà la propria difesa in ordine ai vizi censurati dell'atto e riconducibili alla propria attività, non operando rispetto a questi la previsione di inammissibilità.

Nel secondo caso si applica la mediazione in relazione alle contestazioni riguardanti l'Agenzia

delle entrate. In caso di mancata conclusione favorevole, il contribuente potrà dare impulso al contenzioso mediante la costituzione in giudizio ai sensi del combinato disposto dell'art. 17-bis, comma 9, e dell'art. 22 del dlgs n. 546/92. Infine nel caso c), trova applicazione la procedura di mediazione. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso: i termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data.

—© Riproduzione riservata—

Gli atti esclusi

La mediazione tributaria introdotta dall'art. 17-bis del dlgs n. 546/92 è uno strumento deflativo del contenzioso a carattere obbligatorio, rispetto all'istituto dell'autotutela e dell'accertamento con adesione, attivabile dietro presentazione di un'istanza che anticipa il contenuto del ricorso, nel senso che con essa il contribuente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto sulla base degli stessi motivi di fatto e di diritto che intenderebbe portare all'attenzione della Commissione tributaria provinciale nella eventuale fase giurisdizionale. Tuttavia non è applicabile a tutti gli atti. E sempre la circolare n. 9/E a dare indicazioni anche in ordine agli atti dell'art. 19 del dlgs n. 546/92 che non sarebbero mediabili, poiché non emessi dall'Agenzia delle entrate e, di norma, non riconducibili all'attività della stessa. In particolare: cartella di pagamento (ossia solo l'atto riferibile all'attività del Concessionario con esclusione del ruolo cui si riferisce); avviso di intimazione ex art. 50 del dpr n. 602; iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77

del dpr n. 602/73; fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del dpr n. 602/73; atti relativi alle operazioni catastali, indicate nell'art. 2, comma 3, del dlgs n. 546/92. Si ritiene, trovando applicazione l'art. 19, comma 3, del dlgs n. 546/92, ove il contribuente eccipisca la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate, lo stesso è comunque obbligato a presentare preliminarmente l'istanza di mediazione. Inoltre sono escluse dalla mediazione le controversie concernenti il recupero di aiuti di stato dichiarati incompatibili, in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea, ai sensi dell'art. 14 del regolamento (Ce) n. 659/1999 del consiglio del 22 marzo 1999, indipendentemente dalla tipologia di atto (atto di recupero, avviso di accertamento, cartella di pagamento). Conseguentemente, precisa la circolare n. 9/E, la mediazione non trova neanche applicazione alle controversie inerenti alle relative cartelle di pagamento, emesse per la riscossione delle somme dovute, anche se negli eventuali

giudizi dovessero essere sollevati vizi attinenti all'iscrizione a ruolo e, come tali, riconducibili all'attività dell'Agenzia delle entrate. Il termine «atto volto al recupero» comprende anche gli atti tipici della fase di riscossione rientranti nella giurisdizione delle commissioni tributarie (cfr. circolare n. 42/E del 29 aprile 2008). Infine, l'istanza è improponibile in caso di impugnazioni: di valore superiore a 20 mila euro; di valore indeterminabile; riguardanti attività del concessionario; di atti notificati prima del 1° aprile 2012; di atti in cui non è legittimata passivamente l'Agenzia; di rifiuti taciti di rimborso che alla data del 1° aprile 2012 siano già decorsi 90 giorni dalla presentazione della domanda di rimborso; riguardanti recuperi di aiuti di stato; di provvedimenti ai sensi dell'art. 21 (sanzioni accessorie) del dlgs n. 472/97; di istanze ex art. 22 (ipoteca e sequestro conservativo) del dlgs n. 472/97; del diniego della chiusura delle liti fiscali «minori» pendenti prevista dall'art. 39, comma 12, del dl n. 98/2011.

—© Riproduzione riservata—

Il giudizio degli addetti ai lavori: se funziona l'istituto si potrà applicare ad altri atti

Modello da estendere dopo il test

DI VALERIO STROPPA

La mediazione tributaria potrà funzionare solo se i funzionari dell'Agenzia delle entrate saranno capaci di analizzare in maniera critica l'operato dei propri colleghi. Anche a costo di smentirlo. Solo così si potrà migliorare la tutela del contribuente nei confronti del Fisco e alleggerire il contenzioso. Viceversa, la mediazione potrebbe sortire effetti controproducenti. È questa l'opinione degli addetti ai lavori interpellati da *ItaliaOggi Sette* a una settimana dall'entrata in vigore del nuovo «filtro» pre-contenzioso disciplinato dall'articolo 17-bis del d.lgs n. 546/1992.

«In linea di principio aver reso obbligatorio la mediazione per le liti fino a 20 mila euro aiuterà a ridurre il numero dei ricorsi presentati alle Ctp», afferma **Francesco Facchini**, partner di Facchini Rossi Scarioni, «ma tutto dipenderà dalla capacità dell'Agenzia delle entrate di rispettare il termine dei 90 giorni per fornire una risposta che dovrà essere obiettiva e ben motivata. E che di fatto dovrà ricalcare, in caso di diniego, l'atto di costituzione in giudizio, così come l'istanza presentata dal contribuente anticiperà già i contenuti

del ricorso».

Almeno ex ante, il giudizio degli operatori sul neonato istituto sembra essere positivo. «La mediazione tributaria potrebbe essere un valido strumento per ridurre effettivamente il contenzioso e portare la giustizia tributaria più in linea con gli standard di altri paesi europei», osserva **Valentino Guarini**, partner responsabile del tax controversy e dispute resolution di TLS-PwC. «All'estero la revisione degli accertamenti si svolge prevalentemente per mezzo del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, e non davanti a un magistrato. La novità sarà un bel banco di prova per espandere l'attività extragiudiziarica, eventualmente anche elevando il tetto massimo per l'accesso». Oppure il profilo oggettivo degli atti reclamabili. «Qualora questo istituto portasse a risultati positivi potrebbero essere inclusi nella mediazione (che oggi interessa solo le contestazioni mosse dall'Agenzia delle entrate, ndr) anche gli atti emanati dall'Agenzia delle dogane, dall'Agenzia del territorio, dagli enti locali, dalle camere di commercio o da consorzi di bonifica», evidenzia **Stefano Fedele**, director di Sts-Deloitte. «Lo sgravio delle commissioni sarebbe ben maggiore, basti pensare per

esempio a tutti quei contenziosi con i comuni relativi a Ici o Tarsu, spesso di importo limitato».

«Come chiarito dalla circolare n. 9/E la proposizione del reclamo non comporta la sospensione degli effetti esecutivi dell'atto notificato», aggiunge Fedele, «né il contribuente può presentare istanza di sospensione in Ctp, non essendosi ancora instaurato il contenzioso. Pertanto è necessario in tale contesto un effettivo utilizzo da parte dell'amministrazione finanziaria della sospensione amministrativa ex articolo 39 del dpr n. 602/1973, nei casi in cui il contribuente ne faccia richiesta».

Al di là dell'apprezzamento per lo «spirito» della norma, non mancano però le criticità. «Premesso che ogni tentativo di deflazionare il contenzioso è apprezzabile, la parola «mediazione» prevede per definizione la presenza di un soggetto terzo», rileva **Patrizio Tumietto**, presidente dell'Unione nazionale camere avvocati tributaristi, «nell'attuale meccanismo invece l'arbitro è un vicino di stanza di chi ha emesso l'accertamento. E poiché nella pratica quotidiana si assiste talvolta a difese in giudizio di accertamenti anche palesemente infondati, un simile atteggiamento rischia di invalidare l'utilità della

mediazione. Pertanto è auspicabile che i funzionari incaricati analizzino i reclami con la massima obiettività, come peraltro richiesto dagli stessi vertici dell'Agenzia agli uffici».

Il tema dell'indipendenza è al centro anche delle riflessioni dell'Associazione nazionale tributaristi italiani. «Senza dubbio una proposta di mediazione avanti la stessa amministrazione che ha emesso l'accertamento non può condividersi né ammettersi», commenta **Mario Boidi**, presidente Anti, «anche perché con la stessa esistono già altri strumenti deflazionanti. L'accertamento non può essere in evidente concorrenza e non in alternativa. Occorre un giudice monocratico indipendente oppure si può attribuire tale funzione al garante del contribuente».

Dall'analisi dei professionisti emergono poi ulteriori considerazioni applicative. La prima riguarda la sospensione della riscossione. «Come chiarito dalla circolare n. 9/E la proposizione del reclamo non comporta lo stop degli effetti esecutivi», aggiunge Fedele, «né il contribuente può presentare istanza in Ctp, non essendosi ancora instaurato il contenzioso. Pertanto è necessario riconsiderare l'importanza della sospensione

amministrativa ex articolo 39 del dpr n. 602/1973». O ancora in materia di costi di difesa. «La stesura del reclamo/mediazione e l'accesso del professionista presso l'Agenzia potrebbe comportare un onere aggiuntivo per il contribuente», osserva Tumietto, «da qui, anche in considerazione del contributo unificato dovuto laddove la lite sfoci in giudizio, potrebbe derivare una spinta all'adesione, che a conti fatti potrebbe essere più conveniente». Infine, se il contribuente in sede di mediazione si dice disposto a «cedere» su un determinato punto e poi l'accordo non va a buon fine, la sua disponibilità potrebbe influenzare in qualche modo il giudice? «Giuridicamente il rischio non sussiste, nei fatti il condizionamento non si può escludere a priori, anche se io ritengo che la maggior parte dei reclami saranno volti a richiedere l'annullamento e non la riduzione della pretesa», chiosa Guarini. In ogni caso, conclude Facchini, «a meno che non si tratti di errori materiali o di calcolo, nelle situazioni «grigie» l'istanza potrebbe anche non contenere la rideterminazione delle imposte accertate, rinviando al contraddittorio de visu con l'ufficio la mediazione vera e propria».

© Riproduzione riservata



In convenzione con



Sicuro che il Tuo *studio legale* abbia solo *software legale*?

Con Microsoft® Office 2010 originale + Legal Office® **lavori meglio** e sei **più produttivo**.

Grazie ad uno speciale accordo tra la tua Cassa Forense e Microsoft®, oggi hai la possibilità di accedere ad una versione specifica di Microsoft® Office predisposta per gli Avvocati italiani, a prezzi decisamente vantaggiosi.

Euro 249,00 + iva
(per 2 PC)*



Word



Outlook



Excel

+



Legal Office®

Scopri la convenienza su **www.legal-office.it** **www.cassaforense.it**

Affrettati ad aderire! L'offerta è limitata nel tempo (fino al 30 giugno 2012) e nei quantitativi.

(*) Sia sul proprio computer desktop principale che sul proprio computer portatile.