

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI
DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE REGIONI MARCHE-ABRUZZO-
MOLISE**

**“Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale”
Civitanova Marche - Venerdì 17 ottobre 2014**

**La Mediazione tributaria e la conciliazione:nuove prospettive
Il punto di vista dell’Agenzia delle entrate**

Relatore Carlo Palumbo – Direttore Regionale dell’Agenzia delle entrate Marche e Umbria

Abstract: Scopo dell’intervento è di dimostrare che attraverso l’istituto della Mediazione tributaria si persegue non solo l’obiettivo di deflazionare il contenzioso ma anche quello di migliorare la qualità degli atti amministrativi, contribuendo a creare tax compliance. Le esperienze maturate in mediazione, oltre che essere utilizzate in conciliazione per le pratiche non mediabili, devono circolare all’interno delle varie strutture dell’Agenzia per evitare di ripetere gli stessi errori e per risolvere o prevenire filoni di conflittualità seriale ed affermare la giusta imposizione. L’intervento contiene una descrizione delle scelte organizzative volte a perseguire tali obiettivi, esempi degli interventi di prassi che hanno contribuito a migliorare il rapporto fisco/contribuente ed i risultati ottenuti.

Indice: Premessa. 1. L’evoluzione normativa e l’intervento della Corte costituzionale - 2. Gli obiettivi della Mediazione tributaria - 3. I riflessi organizzativi – 4. La Mediazione come strumento di miglioramento dell’attività amministrativa – 5. Dalla Mediazione alla conciliazione– 6. I numeri del contenzioso.

Premessa

Innanzitutto mi sia consentito di ringraziare il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, in persona del suo Presidente Mario Cavallaro, per avermi dato la possibilità di intervenire a questo Seminario che ha all’ordine del giorno argomenti così attuali ed rilevanti, sia per il procedimento che per il processo tributario.

Rivolgo, inoltre, un cordiale saluto ai Presidenti delle Commissioni tributarie, ai giudici, ai relatori, ai rappresentanti delle categorie professionali e a tutti i presenti.

Sono particolarmente grato, in un'occasione così importante come è quella di studio e di approfondimento di tematiche utili nel nostro quotidiano lavoro, di essere stato invitato ad esprimere il punto di vista dell'Agenzia delle entrate su un istituto strategico quale è la Mediazione tributaria. Lo definisco *strategico* non a caso, come cercherò di illustrare nel corso del mio intervento.

Prima di spiegare i motivi di tale definizione vorrei ripercorrere con voi i passaggi normativi grazie ai quali la Mediazione ha fatto il suo ingresso nell'ambito del diritto tributario ed ha assunto i lineamenti attuali.

1. L'evoluzione normativa e l'intervento della Corte costituzionale

Il reclamo e la mediazione fanno il loro ingresso nell'ordinamento tributario con l'introduzione dell'art.17-*bis* nel D. Lgs. n. 546/92¹, ossia nel testo di legge che disciplina il processo tributario. L'innesto è stato operato dall'art. 39, comma 9, del D. L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

L'istituto in esame è stato poi modificato, pendente il giudizio di legittimità innanzi alla Corte costituzionale, dalla legge di stabilità per il 2014 (art. 1, comma 611, della legge 27 dicembre 2013, n. 147). In base alle modifiche apportate, in vigore per gli atti notificati dal 2 marzo 2014², la presentazione del reclamo è ormai condizione di procedibilità e non di inammissibilità del ricorso e la riscossione rimane sospesa nei 90 giorni di durata del procedimento³.

La questione di legittimità costituzionale venne sollevata per la prima volta dalla sezione seconda della Commissione tributaria provinciale di Perugia con l'Ordinanza n. 18 del 1° febbraio 2013. I Giudici perugini avevano così dato voce istituzionale ai dubbi manifestati

¹ Intitolato "*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*".

² Il *comma 611* prevede che "*Le modifiche ... si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge*", ossia dal 2 marzo 2014.

³ Le altre modifiche riguardano i contributi previdenziali e assistenziali oggetto di mediazione, per i quali non sono dovuti né gli interessi né le sanzioni, e l'applicazione della sospensione feriale dei termini.

da tanti all'indomani dell'introduzione della Mediazione tributaria, ipotizzando la violazione degli artt. 3 (principio di uguaglianza e di ragionevolezza), 24 (diritto di difesa) e 25 (distrazione dal giudice naturale) della Costituzione. Le questioni denunciate erano la mancanza di un organo mediatore terzo; la sanzione della inammissibilità del ricorso in caso di mancata presentazione dell'istanza di reclamo/mediazione, in quanto impedisce l'accesso diretto alla giustizia tributaria e la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato *ex art. 47 D. Lgs. n. 546/92*; la disparità di trattamento, perché la Mediazione opera esclusivamente per i tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate e con il limite di valore di 20 mila euro di imposta.

A questa prima ordinanza di rimessione ne sono poi seguite altre, dalle Commissioni tributarie Provinciali di Ravenna, Benevento e Campobasso, con le quali è stata denunciata anche la violazione degli artt. 111 (ragionevole durata del processo) e 113 Cost. (in relazione al divieto di limitare la tutela giurisdizionale avverso gli atti della Pubblica Amministrazione per determinate tipologie di atti).

La Corte costituzionale, con la Sentenza 16 aprile 2014, n. 98, nonostante l'art. 17-*bis* cit. fosse già stato modificato, ha ritenuto di dover esprimere il proprio giudizio sul testo originario, e ha stabilito l'illegittimità del comma 2 nella parte in cui prevedeva l'inammissibilità del ricorso non preceduto da reclamo, nonché la rilevabilità d'ufficio di tale inammissibilità in ogni stato e grado.

Tutte le altre questioni, che erano state sollevate, sono state ritenute inammissibili o non fondate.

In linea generale, quindi, secondo la Corte costituzionale, la Mediazione tributaria è legittima. Intanto perché, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte⁴, il previo esperimento di un rimedio amministrativo, che differisca la tutela giurisdizionale, è del tutto ammissibile, purché giustificato da esigenze di ordine generale. Nel caso del Reclamo e della Mediazione tributari, visto l'intento deflattivo, l'interesse generale perseguito è duplice e consiste sia nel componimento delle liti potenziali in modo rapido e meno dispendioso per entrambe le parti, sia nel ridurre il numero dei ricorsi pendenti, favorendo così una decisione più attenta e rapida dei processi residui.

⁴ Riepilogato al punto 6.2 delle *Considerazioni in diritto* della sentenza in esame.

Secondo la Corte, inoltre, non è sostenibile che la Mediazione rappresenti una mera duplicazione di altri strumenti, quali l'autotutela o l'accertamento con adesione: la presenza di altri istituti deflattivi non è di per sé sufficiente ad escludere né in astratto né in concreto l'attitudine del Reclamo e della Mediazione a soddisfare gli interessi generali sopra descritti. Sul punto riporto il lucido passaggio dei Giudici costituzionali in quanto ritengo non sia possibile renderlo con parole più chiare di quelle utilizzate in sentenza: *“Al riguardo, è sufficiente osservare come l'obbligatorietà della procedura introdotta dal reclamo (a fronte della facoltatività delle istanze di autotutela e di accertamento con adesione) e la previsione della mediazione quale strumento di composizione delle controversie legato alla valutazione, da parte dell'Agenzia delle entrate, anche dell'economicità dell'azione amministrativa - oltre che dell'eventuale incertezza (in diritto) delle questioni controverse e del grado di sostenibilità (in fatto) della pretesa - conferiscano al reclamo e alla mediazione tributari una particolare effettività sul piano del più pronto soddisfacimento delle situazioni sostanziali e della deflazione del carico di lavoro della giurisdizione tributaria. Deve quindi negarsi anche che il reclamo costituisca [...] «solo un rilevante aggravio del procedimento»⁵.*

Ancora, la scelta dei giudizi di competenza dell'Agenzia delle entrate e con valore di imposta fino a 20 mila euro è da considerarsi ragionevole sul piano della deflazione, in quanto si tratta della fetta più consistente dei ricorsi pendenti.

In ultimo mi preme evidenziare il ragionamento seguito dalla Corte per ritenere non fondata la questione relativa alla mancanza di un organo terzo: *la mediazione disciplinata dall'art. 17-bis, sia che venga proposta nel reclamo (comma 7) sia che venga proposta d'ufficio (comma 8), si svolge solo tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, cioè tra le parti del rapporto d'imposta, senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore. L'attribuzione del compito di valutare la proposta di mediazione del contribuente o di formularne una di ufficio a «strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili», secondo quanto previsto dai commi 5 e 8 dell'art. 17-bis, non vale infatti a escludere che si tratti pur sempre dello stesso soggetto – l'Agenzia delle entrate, appunto – che ha emanato l'atto. Tale mancanza di un soggetto terzo che, come avviene per la mediazione delle controversie civili e commerciali disciplinata dal d.lgs. n. 28 del 2010*

⁵ Ancora al punto 6.2 sopra citato della sentenza in esame.

(art. 1, comma 1, lettere a e b), svolga la mediazione, se comporta l'impossibilità di ricondurre la mediazione tributaria al modello di quella civilistica – e induce a dubitare della stessa riconducibilità dell'istituto all'ambito mediatorio propriamente inteso – non determina, tuttavia, alcuna violazione degli invocati parametri costituzionali. [...] Più in generale, va osservato che la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-bis costituisce una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità. Deve dunque escludersi che un tale procedimento conciliativo preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge”.

Sulla mancanza di terzietà nella Mediazione tributaria, sebbene l'argomento possa sembrare non più tanto attuale, vista la posizione oramai assunta dalla Corte costituzionale, in qualità di Direttore Regionale di Uffici dell'Agenzia delle entrate mi siano permesse ulteriori considerazioni.

In primis vorrei ricordare la condivisibile impostazione della difesa erariale svolta dall'Avvocatura generale dello Stato nel sopra ricordato giudizio di legittimità:

“la previsione che a condurre la mediazione debba essere un soggetto terzo rispetto alle parti della controversia, se può ritenersi «naturale» nel caso di controversie civili, sarebbe invece «impropria» nel caso di controversie tributarie, nelle quali una parte pubblica esercita un potere impositivo che trova fondamento nell'art. 53 Cost. [...] solo l'amministrazione finanziaria è titolare, nell'esercizio dell'attività di controllo dell'adempimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti [...], del potere amministrativo di imposizione - nelle sue manifestazioni del potere di emissione nonché di annullamento e di rideterminazione del contenuto (anche con l'adesione del soggetto passivo del tributo) degli atti impositivi - e che ciò rileva, nella specie, con riguardo all'esclusività della titolarità del potere di annullamento di detti atti nell'ambito del generale potere di autotutela. Coerentemente con tale principio, la disposizione impugnata ha attribuito il potere di riesame sul reclamo, «volto all'annullamento totale o parziale dell'atto» (comma 8 dell'impugnato art. 17-bis), nell'esercizio del generale potere di

autotutela, alla stessa amministrazione finanziaria. L'affidamento di un potere siffatto a un terzo privato si sarebbe, per converso, tradotto in una indebita attribuzione allo stesso di un potere amministrativo, «con una (essa sì, costituzionalmente illegittima) "privatizzazione" del potere impositivo», riguardante diritti indisponibili.»

A ciò aggiungerei che l'Ufficio finanziario, contrariamente alla parte privata, non cerca di perseguire al meglio il proprio interesse, ma è chiamato ad applicare le norme sostanziali al fine della giusta imposizione nel rispetto delle regole del giusto procedimento: la parte erariale non è interessata a perseverare nella propria posizione o a vincere a tutti i costi in giudizio, quando ciò contrasta con il principio della capacità contributiva o con le norme che disciplinano i presupposti o l'attuazione del prelievo.

Prima di continuare la presente relazione solo una breve precisazione terminologica: per Mediazione tributaria, nel linguaggio corrente e così anche nel prosieguo dell'intervento, si è oramai soliti ricomprendere sia l'accordo di mediazione, ossia una rideterminazione concordata della pretesa impositiva, che l'accoglimento (totale o parziale) del Reclamo, che più propriamente è una manifestazione del potere di autotutela. Anche se in stretti termini giuridici sono individuabili delle differenze, in entrambi i casi gli obiettivi perseguiti e l'assetto organizzativo prescelto per la loro attuazione sono i medesimi.

2. Gli obiettivi della Mediazione tributaria

L'obiettivo ultimo della Mediazione tributaria, così come dell'attività nel suo complesso svolta dall'Agenzia delle entrate, è la cd. *tax compliance*, ossia l'adempimento spontaneo del contribuente. La *tax compliance* si alimenta di diverse variabili fra cui la credibilità dell'Amministrazione finanziaria e il rapporto di fiducia e leale collaborazione con il contribuente. Il Contenzioso tributario e la Mediazione contribuiscono a "costruire" *tax compliance* attraverso buoni indici di vittoria, sia numerici che monetari, e attraverso la capacità degli Uffici legali di "rimeditare" in contraddittorio con il contribuente gli atti emessi, dando risposte rapide e fondate.

Costruire *tax compliance* ha come conseguenza tangibile, oggettiva, e direi misurabile all'“esterno” quella di deflazionare il contenzioso: il contribuente che accetta in tutto o in parte la posizione dell' Agenzia non propone ricorso al Giudice. La Mediazione contribuisce inequivocabilmente al raggiungimento di tale obiettivo attraverso il riesame in via amministrativa in una fase pre-contenziosa degli atti emessi. La Mediazione tributaria, *in primis*, nasce come strumento per deflazionare il contenzioso sulle liti di minor valore, così da disinnescare la conflittualità anche seriale con il contribuente. E' un riesame amministrativo ancorato ad un processo *in fieri* che costringe l' Amministrazione a dare una risposta definitiva e certa al contribuente entro un termine di legge. Un istituto che fa tesoro di anni di giurisprudenza tributaria, chiedendo agli Uffici legali di anticipare l'esito del giudizio con una valutazione prognostica che tenga conto di criteri predeterminati per legge, quali l'incertezza delle questioni controverse, la sostenibilità della pretesa ed il principio di economicità dell'azione amministrativa.

Oltre a ciò la Mediazione tributaria è la spia per intercettare le criticità ricorrenti nelle Aree di produzione e i filoni di maggior conflittualità con il contribuente. Dal momento che la risposta dell'Ufficio legale deve essere rapida, il termine è di 90 giorni, ci si accorge con ogni tempestività se l'atto emesso nasce viziato, se la pretesa impositiva poteva essere meglio analizzata o ponderata. Gli esiti della Mediazione, in buona sostanza gli atti annullati (in tutto o in parte) o mediati, danno informazioni che devono circolare all'interno della Direzione provinciale, così da stimolare una riflessione critica sul lavoro svolto e permettere di migliorare la qualità degli atti emessi, evitando di ripetere errori già commessi. La Mediazione opera così, costantemente, come un linfonodo sentinella in grado di intercettare con rapidità ogni patologia, permettendo di perseguire un obiettivo che potremmo in questa analisi definire “interno”, ossia quello di migliorare l'azione amministrativa.

Atti qualitativamente migliori realizzano la giusta imposizione e contribuiscono a creare *tax compliance*.

È chiaro che il raggiungimento di tali obiettivi è possibile solo con la collaborazione e la sinergia di tutte le singole articolazioni che compongono la Direzione Provinciale e gli Uffici di coordinamento, quali la Direzione Regionale e le Direzioni Centrali.

3. I riflessi organizzativi

Nell'ambito della Mediazione tributaria viene attribuito un ruolo di centralità all'Ufficio legale.

Ai sensi dell'art. 17-*bis*, comma 5, D. Lgs. n. 546/92, l'istanza va presentata alla Direzione Provinciale o alla Direzione Regionale che ha emanato l'atto, *“le quali provvedono attraverso **apposite strutture diverse ed autonome** da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”*.

Queste strutture diverse e autonome sono state individuate inizialmente nelle Aree legali delle Direzioni Provinciali e negli Uffici Contenzioso delle Direzioni Regionali: forse non tutti sanno che, con delibera del Comitato di gestione n. 51 del 29/12/2011 che ha modificato l'art. 5 del Regolamento di Amministrazione, dette strutture sono diventate Uffici di Staff del Direttore, con il nome di Uffici legali. Il cambiamento non è stato solo formale ma ha comportato il completo affrancamento dell'Ufficio legale dall'ambito dell'Area controllo.

La scelta di affidare la gestione della Mediazione tributaria all'Ufficio legale non è stata di certo casuale. Abbiamo già detto che si tratta di una struttura diversa dalle Aree “di produzione”. In più, da sempre, l'Ufficio legale è il settore della Direzione Provinciale funzionalmente destinato a confrontarsi con le posizioni della controparte e dei Giudici tributari. Affidare la Mediazione all'Ufficio legale ha permesso, così, di impiegare un patrimonio conoscitivo del tutto peculiare e rappresentato dalla conoscenza delle decisioni rese dalle Commissioni tributarie. Tale patrimonio conoscitivo consente di valutare il probabile esito della controversia in base agli orientamenti della giurisprudenza così da anticipare il contenuto decisorio già nella fase amministrativa.

La Mediazione tributaria, più degli altri istituti deflattivi quali l'accertamento con adesione e l'autotutela, riesce così ad intercettare eventuali patologie nell'attività delle Aree di produzione perché il riesame dell'atto, comunque effettuato in tempi rapidi e normativamente previsti, tiene conto degli indirizzi giurisprudenziali di legittimità e di merito, quindi di elementi eteronomi rispetto alla posizione dell'Amministrazione.

I compiti per l'Ufficio legale sono molto sfidanti: non si tratta solo di esaminare nei termini tutte le istanze di reclamo/mediazione pervenute⁶, ma anche di approcciarsi al lavoro con un nuovo spirito. Prima ancora di costruire la difesa in giudizio, l'Ufficio legale è chiamato a dare una valutazione obiettiva della legittimità e della fondatezza degli atti, così da evitare in tutti i casi in cui ciò sia possibile, che la lite venga incardinata dinanzi al giudice. L'art. 17-bis a presidio di tale nuovo approccio prevede la soccombenza aggravata in giudizio⁷.

L'Ufficio legale, nel cercare una risoluzione stragiudiziale della lite potenziale, deve tener conto dei criteri di valutazione predeterminati per legge per prevedere l'esito del giudizio, e cioè:

- 1) l'**incertezza delle questioni controverse**, intesa come l'assenza di un univoco orientamento su questioni interpretative di diritto sia nei documenti di prassi che, in mancanza, nella giurisprudenza, in particolare, di legittimità;
- 2) il **grado di sostenibilità della pretesa**, che riguarda le questioni di fatto e si basa sostanzialmente sul grado di sostenibilità in giudizio della prova della pretesa tributaria e sulla fondatezza degli elementi adottati dall'istante;
- 3) il **principio di economicità dell'azione amministrativa**, che è un criterio che accompagna i precedenti e che permette di considerare anche il valore esiguo degli atti oggetto di mediazione.

Per il buon funzionamento della Mediazione ogni Direzione Regionale/Direzione Provinciale ha promosso la sottoscrizione di Protocolli di Intesa con gli Ordini Professionali degli Avvocati e dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Per quanto qui

⁶ L'obiettivo regionale è di esaminarne il 98% ma gli Uffici tendono a garantire l'esame tempestivo del 100%.

⁷ Art. 17-bis D. Lgs. n. 546/1992, comma 10: *Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.*

interessa, in questa ricostruzione degli assetti organizzativi predisposti, i Protocolli di Intesa prevedono un “*Monitoraggio dell’andamento della mediazione tributaria: l’Ufficio e l’Ordine si impegnano a realizzare un **osservatorio** sull’andamento della mediazione tributaria e ad organizzare incontri periodici nell’ottica di un confronto costruttivo, finalizzato anche alla **soluzione di eventuali criticità** evidenziate nella gestione che siano di ostacolo al conseguimento delle finalità dell’Istituto.*”

*Si impegnano, inoltre, ad effettuare, anche attraverso la costituzione di un **nucleo misto di esperti scelti in pari numero tra iscritti all’Ordine e Funzionari dell’Ufficio, una costante ricognizione della giurisprudenza delle Commissioni tributarie locali**, nelle cui circoscrizioni ha sede l’Ufficio, al fine della corretta e proficua trattazione delle istanze di mediazione e della realizzazione della giusta imposizione.”⁸*

Vorrei richiamare l’attenzione sull’importanza di un organismo quale il **Nucleo di ricognizione della locale giurisprudenza di merito**. Si tratta di un tavolo tecnico di lavoro, composto generalmente da rappresentanti delle Direzioni Provinciali e della Direzione Regionale, di rappresentanti degli Ordini professionali, di Professori universitari e di Giudici della Commissione tributaria regionale che si occupa di analizzare la giurisprudenza della Commissione tributaria regionale, specialmente per le Questioni Controverse più diffuse nelle istanze di reclamo/mediazione, allo scopo di sintetizzare gli orientamenti giurisprudenziali ad uso dei funzionari dell’agenzia e dei rappresentanti dei contribuenti. Si tratta di fornire agli operatori un valido strumento rappresentato dagli orientamenti prevalenti nella giurisprudenza di merito a livello regionale per orientarsi su specifiche **questioni di diritto sostanziale**, in assenza di prassi o consolidata giurisprudenza di legittimità al fine di trovare una soluzione condivisa in Mediazione: in buona sostanza si tratta di uno strumento che dà contenuto al criterio normativo del “*grado di sostenibilità della controversia*”.

Dopo una prima fase di rodaggio della Mediazione tributaria, il compito principale cui è ora chiamato l’Ufficio legale, non si esaurisce nella deflazione del contenzioso. Come si è detto sopra, c’è il compito ulteriore di contribuire a migliorare la qualità degli atti amministrativi.

⁸ Dal testo di un Protocollo di Intesa – tipo.

La risposta organizzativa a tale obiettivo, pur operando su vari livelli, si fonda su un elemento basilare, ossia la circolazione delle informazioni; quello che potremmo chiamare un feed-back costante fra l'Ufficio legale e altri settori dell'Agenzia. Tale feed-back si realizza con diverse modalità, a seconda dei livelli coinvolti:

- 1) all'interno della Direzione provinciale con riunioni periodiche per evidenziare gli aspetti "critici" delle diverse Aree "di produzione" percepiti e/o risolti in Mediazione;
- 2) attraverso monitoraggi, riunioni di coordinamento, note di indirizzo e coordinamento a livello regionale e nazionale, coinvolgendo gli Uffici di coordinamento, quali l'Ufficio legale della Direzione regionale e la Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso.

4. La Mediazione come strumento di miglioramento dell'attività amministrativa

Dal debutto della Mediazione ad oggi, per la mia esperienza di Direttore Regionale, riesco a percepire lo sforzo di tutta la struttura, dalla periferia al centro, per intervenire e risolvere le criticità evidenziate in Mediazione e Contenzioso. E' evidente che alcune problematiche possono essere risolte a livello di Direzione Provinciale, altre invece necessitano di un coordinamento a livello regionale se non, addirittura, a livello centrale, coinvolgendo anche tutti i settori di competenza.

Con cadenza periodica, in genere ogni quattro mesi, si effettua per ciascuna Direzione Provinciale una ricognizione delle ricorrenti criticità evidenziate in mediazione e conciliazione: tale ricognizione è utile sia all'interno della Direzione Provinciale per porre in essere i correttivi all'operato delle Aree di Produzione, sia alla Direzione Regionale e alla Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso per valutare, se del caso coinvolgendo le altre strutture competenti, di intervenire con note di indirizzo e coordinamento o istruzioni di abbandono del contenzioso.

Qualche esempio a corredo di queste affermazioni.

L'analisi delle criticità ricorrenti condotta a livello di Direzione Provinciale può evidenziare rigidità interpretative risolvibili con l'applicazione di regole di prassi magari non subito recepite dalle Aree di produzione, come è stato fatto, nelle Regioni da me dirette, per la valutazione del rimborso del tributo IRAP e per la verifica della spettanza della detrazione per le ristrutturazioni edilizie.

Ancora, e più nel dettaglio, l'analisi delle pratiche in Mediazione condotto a livello di Direzione Regionale ha permesso di evidenziare e risolvere un caso di difforme tassazione, fra le Direzioni Provinciali dell'Umbria, sull'aliquota applicabile ai fini dell'imposta di registro per la cessione di terreni agricoli per i quali il Comune, previo atto d'obbligo, ha rilasciato un permesso a costruire. La questione, emersa in Mediazione, è stata risolta con l'intervento dell'Ufficio Consulenza.

A volte, su questioni seriali e diffuse sul territorio nazionale, o quando è necessario un mutamento di prassi, interviene direttamente la Direzione Centrale, in grado di intercettare con monitoraggi periodici e con segnalazioni specifiche, i settori di maggiore conflittualità con il contribuente che spesso fanno emergere contrasti fra le tesi dell'Agenzia e la giurisprudenza.

Un filone che ha avuto una certa diffusione concerne gli atti di accertamento per il recupero della tassa di concessione governativa per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile di cui all'articolo 21 della Tariffa allegata al DPR n. 641/1972, basati sulle segnalazioni dei gestori di telefonia ai sensi del DM 24/9/1991, n. 4218⁹. Siccome si tratta di importi generalmente contenuti, le relative controversie passano per la fase della mediazione: in tale ipotesi gli Uffici legali sono chiamati alla massima collaborazione con il contribuente nel riscontrare presso il gestore telefonico la sussistenza del presupposto di imposta, quale ad es. l'esistenza di un contratto sottoscritto, l'avvenuto recesso o risoluzione del contratto, la mancata consegna della scheda SIM e via dicendo.

Anche le numerose pendenze in materia di rimborso dell'IRAP per insussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione sono attualmente risolte in Mediazione senza che sia necessario l'intervento del giudice tributario, se non in quelle ipotesi residuali in cui permane l'insanabile contrasto fra la tesi erariale e la giurisprudenza quale il trattamento da riservare ai lavoratori autonomi, ad es. medici del SSN, con almeno un dipendente part-time¹⁰.

⁹ L'articolo 21 della Tariffa allegata al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 disciplina la licenza per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile; l'articolo 1 del Decreto del Ministero delle Finanze del 24 settembre 1991, n. 4218 stabilisce i termini e modalità di versamento all'erario, da parte dei gestori di telefonia mobile, delle tasse di concessione governativa sulle licenze per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione.

¹⁰ A favore della tesi erariale Cass. 20-6-2011 n. 13527; 06-04-2009, n. 8265; 15-10-2008, n. 25214. *Contra* Cass. 17755/2013 e 22020/2013.

Altra questione di conflittualità ricorrente, almeno nell'esperienza delle Regioni da me dirette, riguardava l'insufficiente versamento dell'imposta e della maggiorazione dello 0.40% dovuto a titolo di saldo e di primo acconto IRPEF, IRES e IRAP con particolare riferimento a quanto disposto dall'art. 17, comma 2, del DPR 7 dicembre 2001, n. 435, secondo cui tali versamenti “...possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti (n.d.r. cioè entro il 16 luglio invece che entro il 16 giugno), maggiorando le somme da versare dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo”. In caso di versamento carente, anche per pochi euro per errato calcolo della maggiorazione, l'Ufficio irrogava la sanzione del 30% sull'intero importo dovuto. La circolare n. 27 del 2 agosto 2013, intercettando detta conflittualità, ha ritenuto sanzionabile solo la quota parte mancante rispetto al dovuto e non l'intero.

La storia delle circolari n. 34 del 6 agosto 2012 e n. 21 del 25 giugno 2013 è ancora più singolare in questa ricostruzione che sto cercando di mettere a fattor comune e che vede la Mediazione comportarsi come linfonodo sentinella.

Dette circolari disciplinano il caso del riconoscimento delle eccedenze di imposta a credito maturate in annualità per le quali i contribuenti hanno omesso le dichiarazioni ai fini dell'IVA, delle imposte dirette o dell'IRAP.

La circolare n. 34, congiunta fra la Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso e la Direzione Centrale Accertamento, inizia dicendo che il problema è emerso “nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività di accertamento e liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione, nonché di gestione del contenzioso”¹¹. La risposta operativa inizialmente data è stata:

1) da un lato, quella di riconoscere la legittimità, ex art. 54-bis del DPR n. 633/1973, della comunicazione di irregolarità (e dell'eventuale successiva iscrizione a ruolo) con cui si richiede il pagamento dell'eccedenza di IVA detraibile riportata e derivante da una dichiarazione omessa

2) dall'altro, il diritto del contribuente a presentare istanza di rimborso del credito, entro due anni dal pagamento definitivo¹² ex art. 21 del D. Lgs. n. 546/92, così da riavere il credito effettivamente spettante.

¹¹ V. Circ. 34/2012 in *Premessa*.

¹² A seguito del pagamento nei termini dell'avviso bonario o della cartella di pagamento o all'esito della sentenza definitiva sfavorevole al contribuente.

In buona sostanza il diritto al rimborso del credito spettante solo in seguito al pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni. Ciò premesso, la circolare riconosceva la possibilità di definire la vertenza in Mediazione o in Conciliazione con il riconoscimento del credito effettivamente spettante a fronte del pagamento delle sanzioni (ovviamente riducibili al 40%) e degli interessi. A tale soluzione prevista per l'IVA, la circolare approdava anche per le imposte dirette, sulla base dei principi espressi dalla circolare 4 maggio 2013, n. 23 (intitolata *Reddito d'impresa – Rettifica dell'imputazione temporale dei componenti negativi di reddito – Recupero delle maggiori imposte versate – Disposizioni sul contenzioso pendente*), ritenendo corretto, ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973, il recupero del credito che trova la sua fonte in una dichiarazione omessa, ma spettante l'eventuale rimborso una volta verificata l'effettività del credito stesso. Salva, in ultima analisi, la possibilità di mediare o conciliare lasciando dovuti sanzioni e interessi.

A fronte di tali istruzioni era chiaro che in sede di liquidazione non fosse possibile alcun intervento, essendo invece necessario instaurare la fase contenziosa.

La circolare n. 21/2013, congiunta fra la Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso e la Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti, permette di anticipare le lavorazioni presso gli Uffici territoriali e così dispone:

“Ciò premesso, dall'analisi dei flussi delle istanze di reclamo/mediazione nonché dei ricorsi presentati emerge un numero considerevole (ed in rilevante aumento rispetto al passato) di rinvii delle contestazioni in argomento al contenzioso, nell'ambito del quale spesso si registra il riconoscimento della spettanza del credito sulla base della documentazione contabile esibita dal contribuente.

In sostanza, affluisce attualmente alla fase della mediazione o al contenzioso un numero rilevante di posizioni, che sembra opportuno in ossequio ai più volte richiamati principi di efficienza, economicità e speditezza dell'azione amministrativa definire tempestivamente in una fase antecedente, senza prefigurare il rinvio alla mediazione o al contenzioso come condizione utile per il riconoscimento del diritto di credito.

A tal fine, a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità in esame, se il contribuente ritiene che il credito non dichiarato sia fondatamente ed effettivamente spettante, può attestarne l'esistenza contabile, mediante la produzione all'ufficio competente, entro il termine previsto dagli articoli 36-bis, comma 3, del DPR n. 600 del

1973 e 54-bis, comma 3, del DPR n. 633 del 1972 (trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione), di idonea documentazione (ad esempio, con riferimento alle eccedenze IVA, mediante esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile).

Ferma restando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di effettuare le attività di controllo ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi o dell'Irap in merito alla dichiarazione omessa, anche al fine di accertare l'effettività sostanziale del credito maturato nel relativo periodo d'imposta, la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito pone il contribuente, ancorché tardivamente, nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione.

In esito a tali verifiche, qualora riscontri l'esistenza contabile del credito, l'ufficio, analogamente a quanto previsto nella fase contenziosa, anziché richiedere l'effettuazione del pagamento seguita da un'istanza di rimborso, potrà scomputare direttamente l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute in base alla originaria comunicazione di irregolarità e, conseguentemente, ai sensi del comma 2 dell'articolo 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, emettere una comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme che residuano da versare a seguito dello scomputo operato. Si ribadisce, in proposito, che attesa la legittimità della comunicazione di irregolarità a fronte del comportamento omissivo del contribuente sono comunque dovuti gli interessi e la sanzione contestata ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, sulla parte di credito effettivamente utilizzata.

Laddove il contribuente provveda a pagare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme medesime, potrà beneficiare della riduzione della predetta sanzione ad un terzo, ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 2 del d.lgs. n. 462 del 1997 [...] ¹³”.

Dall'evoluzione interpretativa sopra riportata emerge la chiara volontà di tutti i settori dell'Agenzia di prestare la massima attenzione alle esigenze del contribuente. La Mediazione è uno strumento per intercettare e risolvere la conflittualità potenzialmente seriale alle prime avvisaglie.

¹³ Circ. 21/2013.

Viceversa, anche in Mediazione (e in conciliazione) l'Ufficio legale esercita gli stessi poteri delle Aree di produzione: e così anche in Mediazione e Conciliazione è possibile compensare l'imposta a debito con quella a credito che deriva dalla corretta imputazione temporale dei componenti di reddito negativi o positivi, analogamente a quanto avviene in sede di accertamento con adesione come previsto dalla circolare 2 agosto 2012, n. 31.

In conclusione, se in un primo momento la Mediazione è stato un utile strumento per contrarre l'eccessivo numero dei ricorsi tributari pendenti, a regime sta diventando un utile strumento per contribuire a prevenire la conflittualità. Per tale ragione, l'ho definito un istituto *strategico*.

Su tale linea si pone, del resto, anche la Circolare 25 del 6/8/2014 "*Prevenzione e contrasto dell'evasione Anno 2014 Indirizzi operativi*" secondo cui "[...] **gli uffici devono ... ridurre il tasso di conflittualità, attraverso una crescita nell'utilizzo degli strumenti partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento e quelli deflattivi del contenzioso¹**". Con la precisazione in nota che "^dAl riguardo, si evidenzia la necessità di adottare atti di autotutela non solo su richiesta del contribuente ma, ove ne sussistano i presupposti, anche d'ufficio per assicurare adeguati canoni di buona amministrazione ed evitare impropri utilizzi dello strumento della mediazione, con conseguenti appesantimenti dell'attività degli uffici legali."

5. Dalla mediazione alla conciliazione

Più volte a fianco della Mediazione ho parlato della Conciliazione. Il primo comma dell'art. 17-*bis* esclude dalla conciliazione le pratiche mediabili. Per espressa previsione normativa, la conciliazione è oramai limitata a tutto ciò che non passa per la Mediazione, ossia a tutti gli atti che hanno un valore di imposta superiore a 20 mila euro¹⁴. E' indubbio che i risultati ottenuti suggeriscono di estendere le logiche sperimentate con successo nella

¹⁴ Per il calcolo del valore si veda il punto 1.4 della Circ. 9/2012: *Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento alle controversie di valore non superiore a ventimila euro. Ai sensi del comma 3 dell'articolo 17-bis del D. Lgs. n. 546 del 1992, il valore della controversia è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12. Nella specie, il secondo periodo del predetto articolo 12, comma 5, del D. Lgs. n. 546 del 1992 dispone che Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.*

gestione del procedimento di mediazione e le esperienze maturate anche alle controversie di valore superiore a 20.000 euro, valutando sistematicamente la sussistenza dei presupposti per esercitare l'autotutela ovvero tentare la conciliazione giudiziale.

Sul punto mi sia consentito richiamare il disposto del comma 2, dell' art. 48 del D. Lgs. n. 546/92 in cui si prevede che alla prima udienza *“il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione”*, formulando l'auspicio che l'esercizio di tale facoltà diventi sempre più diffuso. Da parte mia ribadisco l'intendimento dell'Agenzia a promuovere la definizione concordata delle controversie in tutte quelle questioni in cui il contraddittorio con il contribuente permette di meglio far aderire alla situazione reale, le ricostruzioni induttive e presuntive e le valutazioni effettuate dall'Ufficio.

Anche in sede di valutazione della conciliazione potranno essere utilmente utilizzati i criteri dettati per la mediazione, quali l'incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità della pretesa ed il principio di economicità dell'azione amministrativa.

6. I numeri del Contenzioso

Vorrei, infine, lasciare qualche numero a riprova che la direzione presa sta producendo risultati e, a mio parere, è la strada giusta sulla quale continuare.

Su circa 15 mila atti di accertamento notificati in Umbria durante il 2013 solo 600, pari a circa il 4%, sono stati impugnati. Il 72,4% in Umbria ed il 65,9% delle controversie che nel 2013 si sono definite hanno avuto un esito favorevole o parzialmente favorevole all'Amministrazione finanziaria, in entrambi i casi sopra la media nazionale. In Umbria su circa 215 milioni di euro contestati dai contribuenti davanti all'autorità giudiziaria, quest'ultima ha ritenuto definitivamente fondata la pretesa erariale per circa 190 milioni di euro, pari all'87,2% delle somme contestate. Nelle Marche, su circa 158 milioni di euro contestati la pretesa erariale è stata ritenuta fondata per circa 102 milioni di euro, pari all'64,4% delle somme contestate. La partecipazione da parte dei funzionari dell'Agenzia alle udienze tenutesi nel 2013 presso le commissioni tributarie è stata del 99%. L'indice di mediazione, prossimo al 50% per entrambe le regioni, ci dice che una pratica su due delle controversie mediabili si chiude in ufficio, senza che sia più necessario l'intervento del Giudice. Il contenzioso tributario mostra una flessione sia a livello regionale che nazionale.

2013	% Acc.ti impugnati	IVAN	INVICTO	Udienze partecipate	Indice di Mediazione	Δ Flussi in CTP (2013 su 2012)
Umbria	4%	72,4%	87,2%	99,9%	48,8%	-33,7%
Marche	12,83%	65,9%	64,4%	98,9%	52,4%	-8,9%
Nazione		64,6%	75,3%	94,8%	56,1	-22,07%

Risultati definitivi 2013

Al 30 agosto 2014	% Acc.ti impugnati	IVAN	INVICTO	Udienze partecipate	Indice di Mediazione
Umbria		73,6%	78,4%	99,8%	57,3%
Marche		67,9%	61,4%	99,3%	49,9%

Risultati provvisori 2014

Consideriamo, infine, che prima che entrasse in vigore la Mediazione, venivano presentati più di 180 mila ricorsi all'anno e che le liti di valore inferiore a 20 mila euro ne rappresentavano circa il 60%: nel 2013 sono stati presentati 101.089 ricorsi¹⁵. La diminuzione del contenzioso, e proprio dei flussi in entrata in Commissione tributaria provinciale è innegabile e da ultimo confermata anche dal *Rapporto sullo stato del contenzioso*, relativo al secondo trimestre del 2014, pubblicato sul sito del Dipartimento

¹⁵ Dei 101.089 ricorsi presentati in CTP, 44.177 si riferiscono a ricorsi transitati attraverso il procedimento di mediazione.

delle Finanze, in cui si evidenzia nel 2014 un calo dei ricorsi in CTP del 23,9%¹⁶, rispetto allo stesso periodo del 2013.

¹⁶ Fonte Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento Delle Finanze, Direzione Della Giustizia Tributaria – Ufficio Monitoraggio e analisi statistiche del contenzioso tributario - Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario PERIODO APRILE – GIUGNO 2014.