

ISSN 1127-8579

Publicato dal 13/09/2012

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/33936-l-agenzia-delle-entrate-fornisce-ulteriori-chiarimenti-sulla-mediazione-tributaria>

Autore: Enzo Sollini

L'Agenzia delle entrate fornisce ulteriori chiarimenti sulla mediazione tributaria

Sommario: **1.** L'irrogazione della sanzione. - **2.** Provvedimento con il quale l'agenzia delle entrate irroga esclusivamente sanzioni. - **3.** Sanzioni per la violazione relativa all'invio telematico delle dichiarazioni e del rilascio del visto di conformità. - **4.** Sospensione dell'attività per la ripetuta mancata emissione di ricevuta o scontrino fiscale. - **5.** Sanzioni per omesso o tardivo versamento d'imposte. - **6.** Modalità di quantificazione della riduzione della sanzione al 40%. - **7.** Modalità di determinazione della riduzione della sanzione al 40% in caso di cumulo giuridico. - **8.** Autotutela che riduce il valore della lite "sotto soglia".

La procedura della mediazione, condizione di ammissibilità al giudizio tributario per le controversie con l'agenzia delle entrate di valore non superiore a 20.000 euro, è uno degli strumenti deflattivi che l'agenzia delle entrate intende sfruttare per evitare il contenzioso tributario minore cosiddetto "sotto soglia".

Tale intenzione, dopo essere stata esplicitata nella circolare 22/E dell'11 giugno 2012, viene confermata con interpretazioni di apertura per la definizione delle sanzioni contenute nella circolare 33/E del 3 agosto 2012 che, sicuramente, spingono il contribuente alla chiusura della controversia.

1. L'irrogazione della sanzione

L'ufficio, a mente dell'articolo 16 del D.Lgs. 472/1997, irroga la sanzione contestualmente all'avviso di rettifica o accertamento quando le stesse sono collegate al tributo accertato oppure con apposito atto di contestazione.

In entrambi i casi il contribuente può definire la sanzione beneficiando della riduzione ad un terzo e, comunque, non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi a ciascun tributo, provvedendo al pagamento entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

L'articolo 16, comma 4 del D.Lgs. 472/1997, comma 3, precisa che "se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono produrre deduzioni difensive (entro il termine di proposizione del ricorso). In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione impugnabile ai sensi dell'articolo 18".

Il terzo comma dell'articolo 17 del predetto decreto legislativo precisa che la definizione agevolata è sempre esclusa quando la sanzione riguarda l'omesso o tardivo versamento.

2. Provvedimento con il quale l'agenzia delle entrate irroga esclusivamente sanzioni

L'agenzia, dopo aver confermato l'obbligatorietà della presentazione dell'istanza di mediazione per poter ricorrere alla competente commissione tributaria provinciale avverso ogni atto previsto dall'articolo 19 del decreto legislativo 546/1992 (quindi anche l'atto di irrogazione di sole sanzioni), di valore non superiore ad euro 20.000, precisa le eventuali conseguenze in base alla valutazione sui motivi adottati.

Ove sussistano profili d'illegittimità della sanzione, l'ufficio procede all'annullamento totale o parziale dell'atto adottando l'istituto dell'autotutela.

Nel caso in cui la sanzione sia stata adottata in misura superiore al minimo edittale l'ufficio valuta se sussistano i presupposti per procedere alla rideterminazione del suo ammontare.

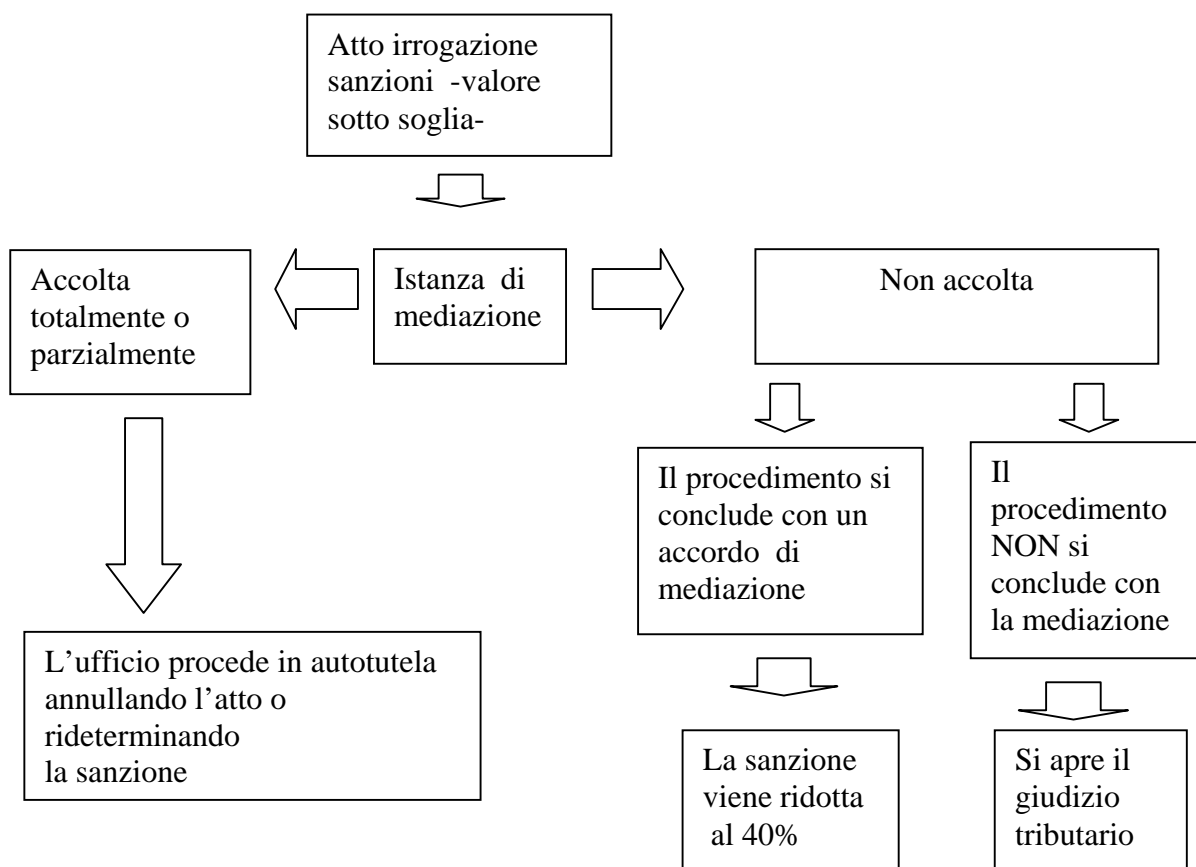
L'agenzia afferma che, nel caso in cui il procedimento si concluda con un accordo di mediazione che comporti la rideterminazione dell'ammontare delle sanzioni oppure la conferma integrale delle stesse (quando il contribuente ritiene assai probabile la soccombenza in giudizio), si rende applicabile l'articolo 17 bis del D.Lgs. 546/1992, in base al quale l'ufficio, ove non intende accogliere in tutto o in parte il reclamo né l'eventuale proposta può avanzare una proposta di mediazione tenendo conto dell'eventuale incertezza della questione controversa, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. In tal caso si

applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 48 del predetto D.Lgs. 546/1992 che al comma 6, in caso di conciliazione prevede l'applicazione della sanzione nella misura del 40% delle somme irrogate in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima e, comunque, non inferiore al 40% dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

L'agenzia afferma, ad esempio, che nel caso di irrogazione di sanzioni ai sensi dell'articolo 8, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 per omessa, incompleta o inesatta indicazione di dati ai fini dell'individuazione del contribuente il medesimo, in sede di mediazione, potrà beneficiare della riduzione della sanzione al 40%.

In relazione all'interpretazione dell'agenzia viene superata la preclusione che la riduzione delle sanzioni ad un terzo, ai sensi dei commi 3 e 7 bis dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel caso:

- di acquiescenza all'atto notificato e pagamento entro il termine di presentazione del ricorso;
- in caso di rideterminazione della sanzione, a seguito dell'accoglimento delle deduzioni presentate da parte del contribuente, al pagamento entro il termine per la proposizione del ricorso avverso la nuova comunicazione.



3. Sanzioni per la violazione relativa all'invio telematico delle dichiarazioni e del rilascio del visto di conformità

La problematica riguarda :

- a) i professionisti che in qualità di soggetti abilitati all'inoltro delle dichiarazioni in via telematica, operano quali intermediari assumendo l'onere dell'inoltro per conto del soggetto che gli ha affidato l'incarico;

b)- i responsabili dei centri di assistenza fiscale che rilasciano il visto di conformità ovvero l'asseverazione infedele, i professionisti che rilasciano una certificazione tributaria infedele ed i sostituti d'imposta che prestano l'assistenza fiscale.

In caso di violazione dell'obbligo di trasmissione della dichiarazione (tardiva o omessa) l'intermediario è soggetto alla sanzione amministrativa da un milione a dieci milioni di lire a mente dell'articolo 7 bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

A mente dell'articolo 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 sono soggetti alle seguenti sanzioni:

- da euro 258 ad euro 2582 il responsabile dei centri di assistenza fiscale che rilascia il visto di conformità o l'asseverazione infedele;
- da euro 516 ad euro 5165 il professionista che rilascia una certificazione tributaria infedele;
- da euro 258 ad euro 2582 il sostituto d'imposta che presta assistenza fiscale e viola le disposizioni di cui al 2 e 4 comma dell'articolo 37. .

Se contro l'avviso di irrogazione delle sanzioni sotto soglia il contribuente presenta istanza di mediazione e la procedura si chiude con un accordo la misura delle sanzioni beneficia della riduzione al 40%.

4. Sospensione dell'attività per la ripetuta mancata emissione di ricevuta o scontrino fiscale

In caso di ripetute violazioni dell'obbligo del rilascio della ricevuta o scontrino fiscale (quattro violazioni in giorni diversi in un quinquennio), viene irrogata la sanzione aggiuntiva della sospensione dell'attività da tre giorni ad un mese a mente dell'articolo 12, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Il provvedimento di sospensione è di valore indeterminato e, quindi, avverso il medesimo provvedimento non può essere attivata la procedura di mediazione disciplinata dall'articolo 17 bis del decreto legislativo 546/1992 riservata soltanto alle controversie di valore sotto soglia (non superiore ad euro 20.000) e quindi determinato.

5. Sanzioni per omesso o tardivo versamento d'imposte

Gli omessi o tardivi versamenti d'imposte risultanti dalle dichiarazioni sono rilevati in fase di controllo automatizzato. In tal caso l'ufficio procede al recupero del tributo non versato ed irroga una sanzione nella misura del 30% della somma non versata e versata in ritardo. La sanzione viene ridotta ad un terzo (quindi al 10%) se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede al pagamento delle somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità (avviso bonario) ovvero dalla comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o sostituto d'imposta.

In caso di mancato pagamento l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo avverso il quale l'interessato può proporre ricorso dinanzi alla commissione tributaria provinciale previa attivazione della procedura di mediazione qualora il valore della controversia sia sotto soglia.

Nel caso in cui la procedura precontenziosa si chiuda con un accordo di mediazione (l'ufficio come precisa la circolare non è obbligato ma è comunque legittimato a chiudere la controversia) la sanzione beneficia della riduzione al 40%.

Quindi, considerato che la sanzione viene ridotta al 10% in caso di pagamento della stessa entro trenta giorni dall'avviso bonario iniziale o dalla comunicazione della rideterminazione, il maggior aggravio per la definizione a seguito dell'iscrizione a ruolo è

soltanto del 2% (dal 10 al 12 per cento). L'allungamento del tempo per sanare la posizione può agevolare i soggetti che si trovano in situazioni di momentanea difficoltà per mancanza di liquidità .

6. Modalità di quantificazione della riduzione della sanzione al 40%

L'agenzia sottolinea che la riduzione della sanzione al 40%, a seguito della richiesta di mediazione, deve essere riferita:

- alla sanzione irrogata qualora l'ufficio non accolga, neppure in parte, le argomentazioni del contribuente;
- alla sanzione rideterminata in caso di autotutela parziale.

Esempi di determinazione della riduzione della sanzione.

1° esempio – rideterminazione del tributo e della sanzione

Avviso di accertamento con maggiore imposta pari a 1.000 euro e sanzione irrogata di euro 2000 (massimo edittale del 200%).

L'ufficio, in fase di valutazione dell'istanza di mediazione (obbligatoria in quanto controversia di valore sotto soglia) ipotizza la rideterminazione del tributo nel minor importo di 500 e la riduzione della sanzione irrogandola nella misura minima edittale, cioè al 100%.

In base alla nuova situazione il contribuente, chiudendo con un accordo di mediazione, deve pagare:

- maggiore imposta 500 euro
- sanzione 200 euro (cioè il 40% della sanzione edittale pari a 500 euro).

2° esempio – rideterminazione del solo tributo

Avviso di accertamento con maggiore imposta pari a 1.000 e sanzione irrogata pari a 2.000 (massimo edittale del 200%).

In fase di valutazione della richiesta di mediazione l'ufficio ritiene di poter addivenire alla riduzione della maggiore imposta da 1000 euro a 500 euro ma non ritiene possibile ridurre la misura della sanzione che pertanto rimane pari al 200% del tributo.

In base alla nuova situazione il contribuente, chiudendo con un accordo di mediazione, deve pagare:

- maggiore imposta 500 euro;
- sanzione 400 euro (cioè il 40% della sanzione irrogata pari ad euro 1.000)

3° esempio – rideterminazione della sola sanzione

Avviso di accertamento con maggiore imposta pari a 1.000 e sanzione irrogata pari a 2.000 (massimo edittale del 200%).

In fase di valutazione della richiesta di mediazione l'ufficio non ritiene di poter addivenire alla riduzione della maggiore imposta ma al contempo ritiene possibile ridurre la misura della sanzione al minimo edittale pari al 100% del tributo.

In base alla nuova situazione il contribuente, chiudendo con un accordo di mediazione, deve pagare:

- maggiore imposta 1.000 euro;
- sanzione 400 euro (cioè il 40% della sanzione pari ad euro 1.000).

4° esempio – rideterminazione della sanzione di un provvedimento relativo alla sola irrogazione della sanzione.

Si ipotizzi un provvedimento d'irrogazione della sanzione (art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/97), in misura pari ad euro 2.066 (pari al massimo edittale).

In sede di valutazione dell'istanza di mediazione l'ufficio rileva la possibilità di ridurre la misura della sanzione al minimo edittale, cioè 258 euro.

In base alla nuova situazione il contribuente, chiudendo con un accordo di mediazione, deve pagare euro 103 cioè il 40% della sanzione rideterminata.

5° esempio – mancanza dei presupposti di rideterminazione della sanzione di un provvedimento relativo alla sola irrogazione della sanzione.

Si ipotizzi un provvedimento d'irrogazione della sanzione (art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/97), in misura pari ad euro 2.066 (pari al massimo edittale).

In sede di valutazione dell'istanza di mediazione l'ufficio ritiene non sussistano i presupposti di ridurre la misura della sanzione.

In base alla nuova situazione il contribuente, chiudendo con un accordo di mediazione, deve pagare euro 826 cioè il 40% della sanzione irrogata di euro 2.066.

7. Modalità di determinazione della riduzione della sanzione al 40% in caso di cumulo giuridico

L'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 dispone che "E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione. La sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni", vale a dire al cumulo materiale (somma aritmetica) delle sanzioni stabilite per ciascuna violazione.

1° esempio

Si ipotizzi che sia stata irrogata una sanzione di 1.500 euro, risultante dal cumulo giuridico relativo a tre violazioni comportanti, rispettivamente, il recupero di un tributo per 1.000 euro (cioè un tributo complessivo di 3.000 euro) e l'applicazione di una sanzione di 1.000 euro per ciascuna violazione.

L'ufficio in fase di valutazione dell'istanza di mediazione ritiene di poter rideterminare il tributo dovuto limitatamente ad una sola delle tre violazioni portandolo a 500 euro.

Considerato che l'applicazione del cumulo giuridico richiede comunque che l'aumento tra il minimo ed il massimo previsti dall'articolo 12 del D.Lgs. 472/1997, sia operato sulla sanzione di entità più elevata, l'importo base sul quale applicare l'aumento è pari a 1.000 (l'ufficio potrà comunque in sede di valutazione della mediazione, nel rispetto della soglia minima prevista dal predetto articolo, ridimensionare l'aumento della sanzione più elevata in base al comportamento del contribuente). Sulla sanzione derivante dal cumulo giuridico così descritto la conclusione dell'accordo di mediazione si determina la riduzione della stessa al 40%.

Alla medesima conclusione si perviene qualora l'ufficio annulli in autotutela una delle tre violazioni con il venir meno del tributo (1.000 euro) e della sanzione (1.000 euro).

2° esempio

Si ipotizzi l'emanazione di un atto relativo al recupero del tributo –di differente importo– dovuto a seguito di tre violazioni, per ciascuna delle quali differisce anche al somma relativa alla sanzione applicata.

In relazione alle tre violazioni il tributo ammonta rispettivamente a 1.000 euro, a 2.000 euro e a 3.000 euro e che le tre sanzioni riconducibili a tali violazioni siano di importi pari a quello del tributo e che l'applicazione del cumulo giuridico abbia dato luogo all'irrogazione di una sanzione pari ad euro 4.500.

Se l'ufficio annulla in autotutela il recupero del tributo di 3.000 euro la sanzione va nuovamente quantificata tenendo conto dei criteri stabiliti dal principio del cumulo giuridico. In tale caso l'ufficio applicherà il cumulo giuridico sulla sanzione corrispondente a 2.000 euro e, qualora sia concluso un accordo di mediazione, la riduzione al 40% sarà applicata alla somma determinata come sopra.

8. Autotutela che riduce il valore della lite “sotto soglia”

Il contribuente prima di proporre ricorso avverso un atto per il quale non si applica la procedura della mediazione in quanto sopra soglia può presentare all'ufficio richiesta di applicazione dell'istituto dell'autotutela.

L'ufficio, per evitare la condanna alle spese di lite, dovrebbe provvedere entro il termine di presentazione del ricorso.

Nel caso in cui l'ufficio accolga parzialmente le richieste del contribuente ed il valore della lite rientri entro il limite dei 20.000 euro viene da chiedersi se la procedura di mediazione sia o meno obbligatoria.

L'agenzia precisa che nel caso in cui l'ufficio proceda in autotutela entro il termine di presentazione del ricorso il contribuente deve obbligatoriamente attivare il procedimento di mediazione in quanto al momento della proposizione dell'impugnazione la lite è soggetta alle disposizioni di cui all'articolo 17 bis del D.Lgs. 546/1992.

Se il provvedimento di autotutela da parte dell'ufficio, che riporta il valore della lite entro la soglia, interviene dopo che l'atto è stato impugnato (ancorché non vi sia stata la costituzione in giudizio) non è più applicabile il procedimento di mediazione in quanto il valore di accesso deve essere determinato esclusivamente al momento della proposizione del ricorso.

S. Croce S/A 3/9/12

Sollini Enzo