

Circolare n 33/E

Roma, 3 agosto 2012

OGGETTO : Mediazione tributaria – Risposte a quesiti

Indice

Premessa	1
1. Provvedimenti di irrogazione delle sanzioni	1
1.1 Applicabilità della mediazione a provvedimenti concernenti esclusivamente le sanzioni	2
1.2 Sanzioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni	3
1.3 Sanzione per mancata emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale.....	4
1.4 Provvedimenti di irrogazione sanzioni per omessi o tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione	5
2. Rapporti intercorrenti tra la mediazione tributaria e la definizione agevolata di cui all'art. 16, c. 3 e all'art. 17, c. 2 del D.Lgs. n. 472 del 1997	6
3. Riduzione delle sanzioni in caso di mediazione	8
3.1 Proposta di mediazione confermativa della pretesa tributaria	8
3.2 Tassatività della riduzione al 40 per cento.....	8
3.3 Modalità di applicazione della riduzione al 40 per cento.....	9
3.4 Cumulo giuridico	11
4. Mediazione tributaria ed acquiescenza	12
5. Autotutela parziale	13
5.1 Autotutela intervenuta prima dell'impugnazione avverso atto di valore superiore a 20.000 euro	14
5.2 Autotutela intervenuta dopo l'impugnazione avverso atto di valore superiore a 20.000 euro	14
6. Determinazione del valore della controversia in caso di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale	14

Premessa

Con circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 sono stati forniti chiarimenti e indicazioni operative in ordine al nuovo istituto deflativo della mediazione tributaria, previsto dall'articolo 17-bis¹ del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in risposta ad alcuni quesiti recentemente pervenuti.

1. Provvedimenti di irrogazione delle sanzioni

¹ L'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992 è stato introdotto dall'articolo 39, comma 9, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e trova applicazione con riferimento agli atti notificati a decorrere dal 1° aprile 2012 (per la decorrenza, cfr. il punto 1.5 della circolare n. 9/E del 2012).

1.1 Applicabilità della mediazione a provvedimenti concernenti esclusivamente le sanzioni

D. Si chiede di conoscere se, in caso di impugnazione di provvedimento concernente esclusivamente l'irrogazione di sanzioni tributarie, di valore non superiore a 20.000 euro², debba essere presentata istanza di mediazione e, in caso affermativo, quali siano le corrette modalità di rideterminazione delle somme dovute in esito all'eventuale accordo di mediazione.

R. Al punto 1.1 della circolare n. 9/E del 2012 si è chiarito che, fermo restando il limite di valore fino a 20.000 euro, la presentazione dell'istanza di mediazione tributaria è obbligatoria ogni qual volta il contribuente intenda impugnare uno degli atti individuati dall'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, inclusi, quindi, i provvedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie.

Conseguentemente, il contribuente che intende proporre ricorso avverso un provvedimento di sola irrogazione di sanzione tributaria, di valore non superiore a 20.000 euro, emesso dall'Agenzia delle entrate, è tenuto preliminarmente a presentare istanza di mediazione tributaria.

Successivamente alla presentazione dell'istanza, l'Ufficio verifica la fondatezza dei motivi in base ai quali si contesta l'atto impugnato, provvedendo all'annullamento totale o parziale dell'atto in via di autotutela, se sussistono profili di illegittimità della sanzione. Nell'eventualità che la sanzione sia stata irrogata in misura superiore al minimo edittale, l'Ufficio valuta se sussistono i presupposti per procedere alla rideterminazione del suo ammontare, secondo le indicazioni fornite al punto 5 della circolare n. 9/E del 2012.

In caso di accordo di mediazione che comporti la rideterminazione dell'ammontare della sanzione ovvero la conferma integrale della sanzione accertata (in ipotesi perché il contribuente si è reso conto della probabile soccombenza in giudizio), si ritiene possa trovare applicazione il comma 8³ ultimo periodo, dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, che rinvia alle disposizioni di cui al comma 6 dell'articolo 48 del medesimo D.Lgs. n. 546⁴.

² Al punto 1.3 della circolare n. 9/E del 2012 si sottolinea che *“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>>”*. Pertanto, nel caso di controversie relative esclusivamente all'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dall'importo relativo a queste ultime.

³ Ai sensi del comma 8 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, *“L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili”*.

⁴ Articolo 48, comma 6 del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che *“In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*.

Ne consegue che, in caso di definizione dell'atto in sede di mediazione, le sanzioni si applicano nella misura del 40 per cento, fermo restando che in ogni caso la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Ad esempio, nel caso di irrogazione di sanzione ai sensi del comma 1 dell'articolo 8⁵ del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, per omessa, incompleta o inesatta indicazione nel modello della dichiarazione di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente, il contribuente, che in sede di mediazione si convince dell'opportunità di accettare la sanzione irrogata dall'Ufficio, potrà beneficiare della riduzione della sanzione al 40 per cento.

Al riguardo, si osserva che tale conclusione, seppure non immediatamente rinvenibile dal tenore letterale dell'articolo 48, comma 6, citato – che sembrerebbe riferire la riduzione delle sanzioni al 40 per cento solo per le sanzioni collegate al tributo oggetto di conciliazione – è coerente con il sistema di definizione degli atti impositivi complessivamente delineato dal legislatore.

Come per gli altri atti impositivi, infatti, anche per i provvedimenti di irrogazione sanzioni il legislatore ha previsto la possibilità di definizione mediante acquiescenza, con il beneficio della riduzione delle somme dovute; in particolare, gli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, prevedono la possibilità di definire gli atti di contestazione delle sanzioni beneficiando della riduzione della sanzione a un terzo.

Allo stesso modo di quanto avviene per gli altri atti impositivi, si deve ritenere, quindi, ammissibile consentire la definizione delle sanzioni anche nella successiva fase contenziosa, in sede di mediazione o di conciliazione giudiziale.

Peraltro, la riduzione di cui può beneficiare il contribuente in sede di mediazione e di conciliazione giudiziale è stabilita dal legislatore in misura inferiore a quella spettante in caso di mancata impugnazione dell'atto (ad es., in caso di impugnazione di un atto di irrogazione sanzioni per 1.200 euro, la definizione di cui agli articoli 16 e 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 prevede una riduzione a un terzo, corrispondente a 400 euro, mentre in caso di mediazione si applica la riduzione al 40 per cento, corrispondente a 480 euro).

1.2 Sanzioni in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni

D. I provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, applicabili ai c.d. intermediari per le violazioni di cui agli articoli 7-bis⁶ e 39⁷ del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.

⁵ Ai sensi dell'articolo 8, comma 1, primo periodo del D.Lgs. n. 471 del 1997, "Fuori dei casi previsti negli articoli 1, 2 e 5, se la dichiarazione ai fini delle imposte dirette o dell'imposta sul valore aggiunto compresa quella periodica non è redatta in conformità al modello approvato dal Ministro delle finanze ovvero in essa sono omesse o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante, nonché per la determinazione del tributo, oppure non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli, si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni".

⁶ L'articolo 7-bis del D.Lgs. n. 241 del 1997 prevede che "In caso di tardiva od omessa trasmissione delle di-

241, rientrano tra gli atti per i quali opera la mediazione tributaria?

R. Sì. Come chiarito con circolari n. 52/E del 27 settembre 2007 e n. 11/E del 19 febbraio 2008, tali sanzioni hanno natura amministrativo-tributaria. Conseguentemente, chi intende proporre ricorso avverso un provvedimento di irrogazione delle sanzioni in esame, notificato in data successiva al 1° aprile 2012 e di valore non superiore a 20.000 euro, deve preventivamente notificare l'istanza prevista dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Analogamente a quanto esposto al punto 1.1, l'Ufficio verifica la sussistenza dei presupposti di illegittimità per un eventuale annullamento totale o parziale in via di autotutela ovvero per rideterminare la sanzione in sede di accordo di mediazione. In tal caso, la sanzione irrogata è ridotta al 40 per cento.

1.3 Sanzione per mancata emissione della ricevuta o dello scontrino fiscale

D. Si chiede di conoscere se la mediazione tributaria operi anche in relazione alla sanzione con cui viene disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività, a norma dell'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471⁸.

R. Le controversie sulla sanzione di cui all'articolo 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 devono ritenersi escluse dalla mediazione tributaria, in quanto sono caratterizzate da valore indeterminabile.

Al riguardo vanno ribaditi i chiarimenti di cui al punto 1.3.2 della circolare n. 9/E del 2012, ove si sottolinea che "Poiché l'articolo 17-bis richiede che la controversia sia contraddistinta da un valore espressamente individuato, restano escluse dalla fase di mediazione le fattispecie di valore indeterminabile".

Pertanto, sebbene tale sanzione sia irrogata dall'Agenzia delle entrate, nelle relative controversie difetta il requisito del valore non superiore a 20.000 euro, richie-

chiarazioni da parte dei soggetti indicati nel comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (soggetti incaricati della presentazione delle dichiarazioni in via telematica, n.d.r.), a carico dei medesimi si applica la sanzione amministrativa da lire un milione a lire dieci milioni".

⁷ L'articolo 39 del D.Lgs. n. 241 del 1997 stabilisce che "ai soggetti indicati nell'articolo 35 (responsabili dei centri di assistenza fiscale, n.d.r.) che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582"; "al professionista che rilascia una certificazione tributaria di cui all'articolo 36 (certificazione tributaria, n.d.r.) infedele, si applica la sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165"; "in caso di inosservanza delle disposizioni di cui all'articolo 37, commi 2 e 4 (obblighi dei sostituti che prestano assistenza fiscale, n.d.r.), ai sostituti di imposta si applica la sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.582".

⁸ L'articolo 12, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 dispone che "Qualora siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese. In deroga all'articolo 19, comma 7, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi".

sto dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

1.4 Provvedimenti di irrogazione sanzioni per omessi o tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione

D. Si chiede di chiarire se la mediazione tributaria sia applicabile con riferimento all'impugnazione di un'iscrizione a ruolo effettuata per omesso o tardivo versamento emerso a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, previsto dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

R. Nel caso in cui, a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR n. 600 del 1973, emerga un omesso versamento, l'Ufficio recupera il tributo non versato e irroga una sanzione pari al 30 per cento, in applicazione dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462⁹, e dell'articolo 13, comma 1, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471¹⁰.

La medesima sanzione del 30 per cento si applica nell'ipotesi in cui il controllo automatizzato evidenzia un tardivo versamento.

In base al comma 2 dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 462 del 1997, è riconosciuta la riduzione a un terzo delle sanzioni amministrative *“se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute ... entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione”¹¹, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis (del DPR n. 600 del 1973, n.d.r.) e 54-bis (del DPR n. 633 del 1972, n.d.r.), ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta”*.

Pertanto, se si effettua il pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, la sanzione di omesso versamento viene ridotta al 10 per cento.

La stessa riduzione al 10 per cento viene riconosciuta nel caso in cui il contribuente – per il quale è stato riscontrato un tardivo versamento - provveda al pagamento (in questo caso della sola sanzione) entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione di irregolarità.

In assenza di pagamento l'Ufficio procede all'iscrizione a ruolo, che può essere impugnata con ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

⁹ Il comma 1 dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 462 del 1997 prevede che *“Le somme che, a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli uffici, effettuati ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, risultano dovute a titolo d'imposta, ritenute, contributi e premi o di minori crediti già utilizzati, nonché di interessi e di sanzioni per ritardato o omesso versamento, sono iscritte direttamente nei ruoli a titolo definitivo”*.

¹⁰ In particolare, l'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 dispone che la sanzione del 30 per cento dell'importo non versato si applica anche *“nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*

¹¹ Si tratta della cosiddetta comunicazione di irregolarità.

In tale ipotesi, se il valore della controversia non è superiore a 20.000 euro, il contribuente è tenuto a presentare preliminarmente istanza di mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

In proposito si richiamano i chiarimenti forniti al punto 6.2 della circolare n. 9/E del 2012 in cui si è affermato che *“qualora non vi siano margini per la riduzione della pretesa, l'Ufficio – ancorché non obbligato – è legittimato a concludere un accordo di mediazione che confermi integralmente il tributo contestato con l'atto impugnato, con conseguente beneficio della riduzione delle sanzioni irrogate”*.

Nei casi indicati nel quesito, pertanto, è consentito definire un accordo di mediazione che preveda, contestualmente al versamento del tributo omesso, il pagamento della relativa sanzione in misura ridotta al 12 per cento dell'imposta non versata (pari al 40 per cento del 30 per cento previsto dalla norma).

Allo stesso modo si può addivenire a un accordo di mediazione per definire un tardivo versamento tramite pagamento della relativa sanzione ridotta al 40 per cento.

2. Rapporti intercorrenti tra la mediazione tributaria e la definizione agevolata di cui all'art.16, c.3 e all'art. 17, c.2 del D.Lgs n. 472 del 1997

D. Si chiede di precisare i rapporti intercorrenti tra la mediazione tributaria e la definizione agevolata delle sanzioni, con riduzione a un terzo, prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

R. Si premette che la sanzione tributaria può essere irrogata tramite *“atto di contestazione”*¹² ai sensi dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, ovvero, nel caso di sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, *“con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica”*¹³.

Con riferimento a entrambi i procedimenti di irrogazione, è ammessa la possibilità di definire la sanzione con il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, *“di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”* (comma 3 dell'articolo 16 e comma 2 dell'articolo 17 citati).

¹² Nella circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 si evidenzia che *“Il procedimento in esame deve essere obbligatoriamente utilizzato per l'irrogazione delle sanzioni relative a violazioni non incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (c.d. violazioni formali), mentre può essere facoltativamente utilizzato per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono (che possono anche essere inflitte direttamente con l'atto di accertamento o di rettifica ai sensi dell'art. 17, comma 1) e per le sanzioni relative agli omessi e ritardati versamenti (che possono anche essere irrogate mediante iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 17, comma 3, e che, in ogni caso, non sono definibili in via agevolata)”*.

¹³ Al riguardo, nella citata circolare n. 180/E del 1998 si chiarisce che *“L'irrogazione immediata è consentita per le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono (comma 1) e per le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento dei tributi (comma 3)”*. In ordine alle sanzioni collegate al tributo si ricorda che l'attuale testo dell'articolo 17, comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 (come modificato dall'articolo 23, comma 29, lett. b), del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111) ha reso obbligatorio, a decorrere dal 1° ottobre 2011, l'irrogazione *“con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica”*.

In conformità alle disposizioni recate dall'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 17¹⁴ del D.Lgs. n. 472 del 1997, la predetta definizione agevolata è sempre esclusa per le sanzioni riguardanti l'omesso o ritardato pagamento del tributo, indipendentemente dal procedimento di irrogazione utilizzato¹⁵ 15.

Limitatamente all'atto di contestazione notificato a norma dell'articolo 16, il comma 4 del medesimo articolo stabilisce che *“Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati in solido possono”*, entro il termine per la proposizione del ricorso, *“produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell' articolo 18”*.

Pertanto, a seguito di una sanzione irrogata con atto di contestazione, l'autore della violazione (o il coobbligato) può alternativamente, entro il termine per ricorrere:

1. definire la sanzione con il pagamento nella misura ridotta a un terzo;
2. presentare deduzioni difensive; in tale ipotesi, a norma del comma 7 dello stesso articolo 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, l'Ufficio, nel termine di un anno dalla presentazione delle predette deduzioni, *“irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime”*;
3. impugnare immediatamente l'atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Qualora opti per l'impugnazione immediata dell'atto di contestazione ovvero per l'impugnazione del provvedimento di irrogazione notificato dall'Ufficio successivamente alle deduzioni difensive e il valore della controversia non superi i 20.000 euro, sussiste l'obbligo di presentare l'istanza di mediazione prevista dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

In ordine alle sanzioni irrogate contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, l'autore della violazione può alternativamente, entro il termine per ricorrere:

1. definire la sanzione con il pagamento nella misura ridotta a un terzo;
2. impugnare il provvedimento.

Ovviamente, la definizione della sanzione non impedisce l'impugnazione dell'atto impositivo relativamente al tributo e/o agli interessi. In tale ipotesi, se il valore della controversia non supera 20.000 euro¹⁶, il contribuente è tenuto a presentare obbligatoriamente l'istanza prevista dall'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992.

¹⁴ L'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997 statuisce che alle sanzioni di omesso o ritardato versamento *“in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nell' articolo 16, comma 3”*.

¹⁵ Come evidenziato al punto 1.4, la riduzione della sanzione per omesso o tardivo versamento dei tributi è disciplinata dall'articolo 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462 del 1997.

¹⁶ Se l'impugnazione è riferita al tributo e agli interessi, il valore va determinato unicamente con riguardo al tributo, senza considerare gli interessi. Viceversa, se l'impugnazione riguarda soltanto gli interessi, il valore della controversia è costituito dall'importo di questi ultimi.

In sintesi, entro il termine per la proposizione del ricorso, il contribuente può definire la sanzione con la riduzione a un terzo, ai sensi del comma 2, dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, e impugnare il tributo e/o gli interessi, previa presentazione dell'istanza di mediazione.

Come già anticipato, stante l'espresso divieto contenuto nell'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, la definizione agevolata delle sanzioni in esame per omesso o tardivo versamento non è consentita neppure in sede di mediazione, tenuto conto di quanto precisato al punto 6.2 della circolare n. 9/E del 2012 circa l'impossibilità di un accordo in cui la *“riduzione delle sanzioni sia più elevata di quanto consentito per effetto di acquiescenza in una fase amministrativa antecedente a quella della mediazione”*.

Resta inteso che, in ordine alle controversie di cui si tratta, di valore non superiore a 20.000 euro, il contribuente è comunque tenuto a presentare l'istanza ex articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, che va, pertanto, esaminata dall'Ufficio al fine di verificare la sussistenza dei presupposti per l'annullamento totale o parziale della sanzione ¹⁷.

3. Riduzione delle sanzioni in caso di mediazione

3.1 Proposta di mediazione confermativa della pretesa tributaria

D. Al punto 6.2 della circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 si prevede la possibilità di un accordo confermativo della pretesa tributaria, con applicazione del beneficio della riduzione delle sanzioni al 40 per cento. Si chiede se l'Ufficio sia tenuto a formulare al contribuente una proposta di mediazione avente tale contenuto.

R. La formulazione di una proposta di mediazione per il pagamento integrale del tributo, con beneficio della riduzione delle sanzioni, costituisce una facoltà e non un obbligo per l'Ufficio.

Si ribadisce, tuttavia, che l'Ufficio non è legittimato a proporre un accordo di mediazione confermativo della pretesa tributaria, con il beneficio della riduzione delle sanzioni, ogniqualvolta la conseguente riduzione delle sanzioni sia più elevata di quanto consentito per effetto di acquiescenza in una fase amministrativa antecedente a quella della mediazione (cfr. punto 6.2 della circolare n. 9/E del 2012 ¹⁸ 18).

3.2 Tassatività della riduzione al 40 per cento

¹⁷ Ad esempio, perché il versamento è stato integralmente effettuato nei termini o perché la sanzione è stata erroneamente calcolata in misura superiore al 30 per cento del tributo.

¹⁸ Al punto 6.2 della circolare n. 9/E del 2012 si precisa, a titolo di esempio, che la situazione in base alla quale va escluso un accordo di mediazione confermativo della pretesa, con riduzione della sanzione al 40 per cento, ricorre *“nell'ipotesi di iscrizione a ruolo a seguito di controllo ai sensi dell'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

D. La riduzione della sanzione al 40 per cento, che opera a seguito di mediazione tributaria, è tassativa oppure, in casi particolari, l'Ufficio può proporre l'applicazione di una minore riduzione?

R. Se in sede di mediazione la sanzione accertata viene confermata oppure rideterminata (ove sia stata accertata in misura superiore al minimo edittale), in nessun caso è ammessa l'applicazione di una riduzione diversa (rispetto a quella al 40 per cento) della sanzione rispettivamente confermata o rideterminata.

3.3 Modalità di applicazione della riduzione al 40 per cento

D. Si ipotizzi un avviso di accertamento con il quale si procede al recupero del tributo e alla contestuale irrogazione della sanzione nella misura massima edittale, pari, ad esempio, al 200 per cento dell'imposta accertata.

Si chiede di conoscere quale sia, nella predetta ipotesi, la corretta modalità di applicazione del beneficio della riduzione della sanzione al 40 per cento, in caso di conclusione di un accordo di mediazione.

Si chiedono, infine, chiarimenti sulle concrete modalità di determinazione delle somme dovute in caso di accordo di mediazione avente ad oggetto un provvedimento di irrogazione di sanzioni tributarie in misura superiore al minimo edittale.

R. A seguito della presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546, l'Ufficio deve preliminarmente verificare se sussistono i presupposti di legge per procedere all'annullamento dell'atto impugnato.

Tale valutazione viene effettuata sia nelle ipotesi in cui l'istanza ha ad oggetto un atto impositivo con contestuale irrogazione di sanzioni, sia quando il contribuente intende proporre ricorso avverso un provvedimento di sola irrogazione sanzioni.

In sede di mediazione, per quanto concerne in particolare la sanzione, l'Ufficio può verificare l'esistenza dei presupposti per procedere a una rideterminazione della misura della sanzione irrogata, riducendola ad esempio al minimo edittale.

In tal caso, per effetto della conclusione dell'accordo di mediazione, il beneficio della riduzione al 40 per cento trova applicazione con riferimento alla sanzione così rideterminata.

A migliore illustrazione di quanto sopra chiarito, si formulano i seguenti esempi.

ESEMPIO 1 – Rideterminazione del tributo e della sanzione

Avviso di accertamento di maggiore imposta pari a 1.000 euro, con sanzione irrogata per 2.000 euro (massimo edittale del 200 per cento)

In sede di istruttoria dell'istanza di mediazione, l'Ufficio rileva la possibilità di rideterminare il tributo da 1.000 a 500 euro e di ridurre la misura della sanzione irrogata al minimo edittale, vale a dire al 100 per cento.

Per effetto della conclusione dell'accordo di mediazione, le somme dovute dal contribuente risultano essere le seguenti:

- a titolo di tributo: 500 euro
- a titolo di sanzione: 200 euro (sanzione al 100 per cento del tributo: 500 euro; applicazione del beneficio della riduzione al 40 per cento della sanzione: 200 euro)

ESEMPIO 2 – Rideterminazione del solo tributo

Avviso di accertamento di maggiore imposta pari a 1.000 euro, con sanzione irrogata per 2.000 euro (massimo edittale del 200 per cento) In sede di istruttoria dell'istanza di mediazione, l'Ufficio rileva la possibilità di rideterminare il tributo da 1.000 a 500 euro. Di contro, non ritiene di ridurre la misura della sanzione irrogata, che, quindi, resta pari al 200 per cento dell'importo del tributo.

Per effetto della conclusione dell'accordo di mediazione, le somme dovute dal contribuente risultano essere le seguenti:

- a titolo di tributo: 500 euro
- a titolo di sanzione: 400 euro (sanzione al 200 per cento del tributo: 1000 euro; applicazione del beneficio della riduzione al 40 per cento della sanzione: 400 euro)

ESEMPIO 3 – Rideterminazione della sola sanzione

Avviso di accertamento di maggiore imposta pari a 1.000 euro, con sanzione irrogata per 2.000 euro (massimo edittale del 200 per cento)

In sede di istruttoria dell'istanza di mediazione, l'Ufficio non rileva la sussistenza dei presupposti per procedere a una rideterminazione del tributo. Di contro, ritiene possibile ridurre la misura della sanzione irrogata al minimo edittale, vale a dire al 100 per cento.

Per effetto della conclusione dell'accordo di mediazione, le somme dovute dal contribuente risultano essere le seguenti:

- a titolo di tributo: 1000 euro
- a titolo di sanzione: 400 euro (sanzione al 100 per cento del tributo: 1000 euro; applicazione del beneficio della riduzione al 40 per cento della sanzione: 400 euro)

ESEMPIO 4 – Rideterminazione della sanzione in relazione a un provvedimento concernente la sola irrogazione della sanzione

Provvedimento di irrogazione di sanzione tributaria, emanato ai sensi dell'articolo 8, comma 1, primo periodo del D.Lgs. n. 471 del 1997, in misura pari al massimo edittale (2.066 euro).

In sede di istruttoria dell'istanza di mediazione, l'Ufficio rileva la possibilità di ridurre la misura della sanzione irrogata al minimo edittale, vale a dire a 258 euro.

Per effetto della conclusione della mediazione, le somme dovute dal contribuente risultano essere pari a 103 euro, corrispondente al 40 per cento di 258 euro.

ESEMPIO 5 - Provvedimento di sola irrogazione della sanzione e mancanza dei presupposti per la rideterminazione

Provvedimento di irrogazione di sanzioni tributarie, emanato ai sensi dell'articolo 8, comma 1, primo periodo del D.Lgs. n. 471 del 1997, in misura pari al massimo edittale (2.066 euro).

In sede di istruttoria dell'istanza di mediazione, l'Ufficio rileva la possibilità di ridurre la misura della sanzione irrogata al minimo edittale, vale a dire a 258 euro.

Per effetto della conclusione della mediazione, le somme dovute dal contribuente risultano essere pari a 103 euro, corrispondente al 40 per cento di 258 euro.

3.4 Cumulo giuridico

D. Si chiede di conoscere le modalità di rideterminazione della sanzione in sede di mediazione, nel caso in cui con l'atto impugnato sia stato applicato il cumulo giuridico previsto dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

R. L'articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 stabilisce 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".

Inoltre, come previsto dal comma 7 del medesimo articolo 12, "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.

ESEMPIO 1

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

A seguito dell'istanza di mediazione presentata dal contribuente, l'Ufficio ridetermina il tributo dovuto in relazione ad una sola delle tre violazioni, portandolo a 500 euro.

In tal caso, atteso che l'applicazione del cumulo giuridico richiede comunque che l'aumento tra il minimo e il massimo previsti dall'articolo 12 sia operato sulla sanzione di entità più elevata, l'importo base sul quale applicare il predetto aumento rimane pari a 1.000 euro.

L'Ufficio potrà eventualmente ridimensionare in maniera ulteriore l'aumento

della sanzione più elevata ¹⁹, qualora dal procedimento di mediazione emergano elementi di rivalutazione della condotta posta in essere dal contribuente.

Sulla sanzione derivante dal cumulo giuridico così descritto, la conclusione dell'accordo di mediazione determina la riduzione della stessa al 40 per cento.

Alla medesima conclusione si perviene qualora – nell'esempio sopra prospettato – l'Ufficio annulli in autotutela una delle tre violazioni, con il venir meno del tributo (1.000 euro) e della sanzione (1.000 euro) relativi.

ESEMPIO 2

Si supponga l'emanazione di un atto concernente il recupero del tributo – di differente importo - dovuto a seguito di tre violazioni, per ciascuna delle quali differisce anche la somma relativa alla sanzione applicabile in base alla legge.

Si può ipotizzare che, in ordine a ognuna delle tre violazioni, il tributo ammonti, rispettivamente, a 1.000 euro, a 2.000 euro e a 3.000 euro, che le tre sanzioni riconducibili a tali violazioni siano di importo pari a quello del tributo e che l'applicazione del cumulo giuridico abbia dato luogo all'irrogazione di una sanzione pari a 4.500 euro.

Se l'Ufficio annulla in autotutela il recupero del tributo di 3.000 euro, la sanzione va nuovamente quantificata tenendo conto dei criteri stabiliti dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

In tal caso l'Ufficio applicherà l'aumento ai fini del cumulo giuridico sulla sanzione corrispondente a 2.000 euro e, qualora sia concluso accordo di mediazione, sulla somma così ottenuta opererà la riduzione al 40 per cento.

4. Mediazione tributaria e acquiescenza

D. In data 2 aprile 2012, un contribuente riceve la notifica di un avviso di accertamento con il quale si richiede il pagamento di un'imposta pari a 16.000 euro, oltre a interessi e sanzioni.

Esaminato l'avviso di accertamento, il 10 aprile 2012 il contribuente presenta istanza di autotutela.

In data 14 maggio 2012, effettua il versamento del tributo e delle sanzioni nella misura ridotta individuata ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

In data 15 maggio 2012, non avendo ricevuto comunicazioni in merito alla richiesta di autotutela, a mero titolo cautelativo notifica istanza di mediazione tributaria al competente Ufficio.

Successivamente alla notifica dell'istanza di mediazione l'Ufficio provvede all'annullamento parziale dell'atto (con accoglimento parziale dell'istanza di autotute-

¹⁹ Ovviamente, rispettando in ogni caso la soglia minima di aumento stabilita dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

la ovvero in accoglimento dell'istanza di mediazione).

Come va trattata, in questa ipotesi, l'istanza di mediazione tributaria?

R. L'articolo 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 prevede una riduzione ²⁰ delle sanzioni irrogate *“se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione”*.

Ne consegue che, per ottenere la riduzione delle sanzioni in esame, il contribuente deve, in particolare,:

- rinunciare ad impugnare l'atto;
- provvedere a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenendo conto della riduzione delle sanzioni.

In considerazione di ciò, al punto 6.2 della circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 si è precisato che *“Nel procedimento attivato con la presentazione dell'istanza di mediazione non si applica l'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*.

Ferma restando la validità in linea generale di quanto sopra affermato, si ritiene tuttavia che, nel caso di specie, avendo il contribuente effettuato il pagamento prima della notifica dell'istanza di mediazione, l'Ufficio attribuisce efficacia alla definizione operata dal contribuente ai sensi dell'articolo 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Si osserva, invero, che costituisce condizione imprescindibile per l'operatività della definizione prevista dall'articolo 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 il versamento delle somme dovute effettuato dal contribuente prima della notifica del ricorso (nella specie, prima della notifica dell'istanza di mediazione), il cui termine è fissato dall'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 in *“sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato”* ²¹.

5. Autotutela parziale

²⁰ Ai sensi dell'articolo 15, comma 1 del D.Lgs. n. 218 del 1997, in caso di mancata impugnazione dell'avviso di accertamento o di liquidazione, sono ridotte a un terzo le sanzioni irrogate *“per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, nell'articolo 71 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e nell'articolo 50 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346”*.

In caso di avviso di accertamento o di liquidazione non preceduto dall'invito a comparire, previsto dagli articoli 5 e 11 del medesimo decreto, le sanzioni sono ulteriormente ridotte a un sesto (articolo 15, comma 2-bis del D.Lgs. n. 218). Anche in tali ipotesi, tuttavia, la riduzione resta fissata a un terzo se il contribuente non ha prestatato adesione ai sensi dell'articolo 5-bis del predetto D.Lgs. n. 218, vale a dire *“ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”* (ultimo periodo del comma 2-bis dell'articolo 15 citato).

²¹ Come chiarito con circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997, *“nei termini per la proposizione del ricorso deve essere considerata la sospensione feriale, dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742”*.

5.1 Autotutela intervenuta prima dell'impugnazione avverso atto di valore superiore a 20.000 euro

D. Si consideri l'ipotesi della notifica di un atto, emesso dall'Agenzia delle entrate e rientrante nell'elenco di cui all'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, di valore complessivo - determinato ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 12, comma 5, del predetto decreto - superiore a 20.000 euro. Nel caso in cui intervenga un provvedimento di autotutela parziale in pendenza dei termini di proposizione del ricorso, per effetto del quale la controversia risulti di valore non superiore a 20.000 euro, il contribuente che intenda proporre ricorso è tenuto a notificare preventivamente l'istanza di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992?

R. Sì, il contribuente è comunque tenuto a presentare l'istanza di mediazione, considerato che il valore della controversia (al momento dell'impugnazione) non è superiore a 20.000 euro.

5.2 Autotutela intervenuta dopo l'impugnazione avverso atto di valore superiore a 20.000 euro

D. Si consideri l'ipotesi della notifica di un atto, emesso dall'Agenzia delle entrate e rientrante nell'elenco di cui all'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e che il valore della relativa controversia risulti superiore a 20.000 euro.

Nel caso in cui, successivamente alla notifica del ricorso giurisdizionale ma prima del deposito di quest'ultimo nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, intervenga un provvedimento di autotutela parziale che riduce la pretesa tributaria a un valore non superiore a 20.000 euro, è applicabile l'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992?

R. No, l'articolo 17-bis non è applicabile, atteso che il valore della controversia al momento dell'impugnazione è superiore alla soglia individuata dal comma 1 dello stesso articolo 17-bis. Alla controversia in esame possono, ovviamente, trovare applicazione le disposizioni in tema di conciliazione giudiziale.

6. Determinazione del valore della controversia in caso di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale

D. Nell'ipotesi in cui venga emesso un atto unico nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, ai sensi dell'articolo 40-bis del DPR n. 600 del 1973, come deve essere determinato il valore della controversia qualora la consolidante presenti il modello IPEC ai fini dello scomputo delle perdite del consolidato, successivamente alla notifica dell'atto unico?

R. Come chiarito al punto 1.3.1 della circolare n. 9/E del 2012, il valore della controversia deve essere determinato sull'imposta accertata, senza tenere in considerazione eventuali utilizzi di perdite. In ipotesi di avviso di accertamento che si limiti a ridurre

o ad azzerare la perdita dichiarata, il valore della controversia è determinato sulla base dell'imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Qualora, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento rechi anche un imponibile o, comunque, un'imposta dovuta, il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale", come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

I menzionati criteri di determinazione del valore della controversia trovano applicazione anche nel caso in cui sia notificato un atto unico di accertamento nei confronti di soggetti aderenti alla *fiscal unit*; in linea generale, quindi, il valore della controversia è determinato dall'importo del tributo accertato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate.

Qualora la consolidante si avvalga della facoltà, prevista dall'articolo 40- bis del DPR n. 600 del 1973, di "*chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche ... le perdite di periodo del consolidato non utilizzate*", presentando l'apposito modello IPEC "*entro il termine di proposizione del ricorso*", il maggior imponibile accertato risulterà, a seguito del ricalcolo effettuato dall'Ufficio, diminuito o azzerato con le perdite del consolidato non utilizzate. In tale fattispecie, il valore della controversia deve essere determinato con riferimento all'imposta accertata nell'atto unico originario. Infatti, applicando i criteri esposti nella circolare n. 9/E del 2012, sulla perdita scomputata dovrebbe essere calcolata l'"imposta virtuale" (cui andrebbe sommata l'eventuale imposta rideterminata a seguito del ricalcolo) ottenendo esattamente l'importo accertato con l'atto unico originario.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA