

E' partita la nuova mediazione fiscale

di [Roberto Pasquini](#), [Luca Bianchi](#)

Pubblicato il 13 Gennaio 2016

un riassunto delle nuove regole che presiedono ed intendono incentivare l'istituto della mediazione fiscale: ambito di applicazione, procedimento, riduzione delle sanzioni tributarie, regole di pagamento

Il D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 in vigore dal 15° giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta ufficiale, avvenuta il 7 ottobre 2015, e in vigore, per quel che qui interessa, dall'1 gennaio 2016, ha riscritto **l'istituto del reclamo e mediazione**, dando così attuazione alla delega fiscale, Legge 11 marzo 2014, n. 23.

All'indomani della pubblicazione della circolare n.38/E del 29 dicembre 2015, evidenziamo i passaggi salienti del documento di prassi pubblicato, che possono costituire sin dai primi giorni dell'anno una vera e propria guida per i Lettori alle prese con le novità dell'istituto.

Le novità

La mediazione è una procedura amministrativa di deflazione del contenzioso che si svolge dinanzi ad un organo diverso e autonomo da quello che ha emesso l'atto che, a seguito delle novità introdotte, si caratterizza per la presenza di un **unico criterio delimitativo: il valore** della controversia.

Il D.Lgs. n. 156/2015 ha introdotto, come rilevato dalla circolare n.38/E del 29 dicembre 2015, una serie di importanti novità:

- l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto a tutti gli enti impositori, agli agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art.53 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché alle controversie in materia catastale;
- la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;

- la quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;
- le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;
- l'estensione anche alle cause reclamabili della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale;
- le previsioni in materia di spese di giudizio, trasfuse, per esigenze di sistematicità, nel comma 2-septies dell'articolo 15, del D.lgs.n.546/92.

Entrata in vigore

Il nuovo art. 17-bis è entrato in vigore l'1 gennaio 2016, e trova applicazione anche ai processi in corso, per effetto di quanto previsto dall'art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 156/2015, secondo cui le nuove disposizioni sul processo tributario si applicano, in via generale, a decorrere dal 1° gennaio 2016 ai giudizi pendenti a tale data.

Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di altri enti impositori), la circolare n. 38/2015 ritiene che la nuova disciplina trovi applicazione con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Ambito di applicazione

In forza del previgente dettato normativo, il contribuente doveva esperire la fase amministrativa ogni qual volta intendeva impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, di valore non superiore a ventimila euro, determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12, del D.Lgs. n. 546/92, emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Detta limitazione agli atti emessi dell'Agenzia delle entrate non figura più nel nuovo testo, così che l'istituto, pur restando circoscritto alle sole liti fino a ventimila euro di valore, è ora **esteso a tutte le controversie tributarie**, anche qualora parte in giudizio sia un ente impositore diverso dall'Agenzia delle entrate (ad esempio, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli o un ente locale) ovvero l'agente o il concessionario privato della riscossione.

Tenuto conto della natura degli atti degli agenti e dei concessionari privati della riscossione, la circolare n. 38/2015 ritiene che il reclamo possa trovare applicazione per le impugnazioni concernenti, in particolare:

- cartelle di pagamento per vizi propri;
- fermi di beni mobili registrati di cui all'art.86 del DPR n. 602 del 1973;
- iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi dell'art.77 del DPR n. 602 del 1973.

L'art. 17-bis, comma 6, contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori, ipotesi, peraltro, già indicata dall'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 9/E del 2012, par. 1.1.

Resta espressamente confermato, anche nella nuova formulazione, l'esclusione dall'ambito di applicabilità del reclamo/mediazione delle controversie di valore indeterminabile, ad eccezione delle liti in materia catastale, individuate dall'art. 2, c. 2, del D.Lgs. n. 546/92.

Infine, il comma 10 dell'articolo 17-bis (nel riprodurre integralmente il contenuto del previgente comma 4) conferma la non applicabilità del reclamo/mediazione alle liti in materia di aiuti di Stato individuate dal successivo art. 47-bis.

Il procedimento

Il nuovo comma 1 dell'articolo 17-bis stabilisce che *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa”*, così che, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione.

Come osservato dalla circolare n.38/2015, *“il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso”*, senza più la necessità di una apposita istanza di reclamo.

Resta ferma la facoltà per il contribuente di inserire nel ricorso una **proposta di mediazione** con rideterminazione dell'ammontare della pretesa (nell'ambito delle controversie relative alle operazioni catastali, tale proposta potrà avere ad oggetto, ad esempio, la modifica del classamento o della rendita catastale determinati dall'Ufficio).

Effetti della presentazione del reclamo

Il nuovo comma 2 dell'articolo 17-bis prevede che *“Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo”*.

Ciò significa, osserva la circolare n. 38/2015, che con la proposizione del ricorso si apre una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione.

Il termine di 90 giorni va computato dalla data di notifica del ricorso all'ente impositore ed è soggetto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, come esplicitato dal comma 2, ultimo periodo, dell'articolo 17-bis.

Come chiaramente profilato dalla circolare n. 38/2015, durante la pendenza del procedimento di reclamo/mediazione, si verificano i seguenti effetti:

- il ricorso non è procedibile, così che la costituzione in giudizio del ricorrente può essere effettuata solo una volta scaduto il termine per lo svolgimento dell'istruttoria. Il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni; inoltre, la commissione tributaria provinciale, se rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta prima dello scadere dei novanta giorni, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo;
- sono sospesi ex lege la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione. Decorso il termine di 90 giorni senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o perfezionamento della mediazione, il contribuente è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta per il periodo di sospensione. La disciplina sul punto ricalca quella

previgente, fatta eccezione per la previsione (contenuta nel comma 9-bis, ultimo periodo, del vecchio articolo 17-bis e non riproposta nel nuovo testo) che dichiarava inoperante la sospensione legale per i casi di improcedibilità del ricorso a seguito di prematura costituzione in giudizio del ricorrente. Pertanto, ora, la sospensione legale della riscossione, che consegue automaticamente alla presentazione del ricorso, opera anche nel caso in cui il contribuente si costituisca prima dello scadere del termine di 90 giorni.

Gli effetti sopra descritti si producono esclusivamente nel caso di rituale instaurazione delle controversie alle quali è applicabile l'art. 17-bis. Viceversa, qualora il ricorso sia inammissibile (perché ad esempio presentato tardivamente) oppure sia proposto avverso un atto non rientrante nell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione, i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente decorrono dalla notifica del ricorso stesso e, inoltre, non opera la sospensione legale della riscossione.

La riduzione delle sanzioni

Il comma 7 dell'articolo 17-bis ridetermina, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del 35% (mentre in precedenza la percentuale era fissata al 40%) ed irrogabili sulla base del minimo edittale previsto dalla legge (e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

Il comma 7, ultimo periodo, ripropone ancora la previgente disposizione secondo cui sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

La circolare n. 38/2015 ricorda, altresì, che il D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 di riforma delle sistema sanzionatorio, ha modificato l'art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997 concernente il concorso di violazioni e la continuazione. In particolare, è stata estesa anche al reclamo/mediazione la disciplina recata dal comma 8 del citato articolo 12 (secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta) che nella formulazione originaria era prevista solo per le ipotesi di accertamento con adesione.

Da ultimo le Entrate (C.M. n. 38/2015) precisano che, in caso di accoglimento parziale del reclamo, si rendono applicabili le disposizioni recate dall'art. 2-quater, c. 1-sexies, del D.L. 30 settembre 1994, n.

564, introdotte dall'art. 11, c. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 159 del 2015, ai sensi del quale *“Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute”*. In applicazione della citata disposizione, il contribuente che abbia ottenuto l'accoglimento parziale del reclamo, previa rinuncia al deposito del ricorso con riguardo agli altri motivi di doglianza non accolti, è rimesso in termini per ottenere eventualmente la riduzione delle sanzioni ad un terzo prevista dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997.

Le nuove regole per il pagamento

Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la condizione indispensabile per il perfezionamento dell'accordo di mediazione è il versamento, entro il termine di 20 giorni dalla data di sottoscrizione del predetto accordo, delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata, in relazione all'accordo stesso.

Ai sensi del comma 6 dell'art.17-bis, per il versamento delle somme dovute *“si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'art.8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*, uniformando così le regole che presiedono alle modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione.

Pertanto, è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme *“in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro”*, secondo quanto previsto dall'art. 8, c. 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, come sostituito dall'art. 2, c. 2, del D.Lgs. n. 159 del 2015.

Inoltre, ai sensi della medesima disposizione, *“Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre”; “Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata”*.

In precedenza, la rateizzazione era ammessa in un massimo di 8 rate, elevate a 12 nel caso di somme superiori ai cinquantamila euro, secondo quanto stabilito dal previgente art. 48 del D.Lgs.n.546/92, richiamato dal comma 8 del previgente articolo 17-bis del medesimo decreto.

In caso di inadempimento nei pagamenti rateali, trova applicazione la disciplina contenuta nell'art. 15-ter, c. 2, del DPR n. 602 del 1973, ai sensi del quale si decade dal beneficio della rateazione qualora si ometta di versare una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva.

Sempre in forza di quest'ultima disposizione, in conseguenza della decadenza dalla rateazione, sono iscritti a ruolo i residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, ed è irrogata la sanzione prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, *“aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta”*.

Con riferimento ai procedimenti aventi ad oggetto avvisi di accertamento esecutivi, emessi ai sensi dell'art. 29 del DL n. 78 del 2010, il recupero delle somme non versate a seguito della mediazione va effettuato mediante l'intimazione ad adempiere al pagamento, prevista dalla medesima norma. La circolare n. 38/2015 precisa che le dette norme devono ritenersi applicabili anche in vigenza del nuovo art. 8, del D.Lgs. n. 218/97, richiamato dal nuovo art. 17-bis, del D.Lgs. n. 546/92.

Trova applicazione altresì il comma 3 dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973, che ha prevede il cd. *“lieve inadempimento”*, escludendo la decadenza nei casi di:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 % e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

Nei casi in cui l'insufficiente o il tardivo pagamento integri un *“lieve inadempimento”*, si procede (ai sensi del citato art. 15-ter c. 5) all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

La predetta iscrizione a ruolo non è eseguita (a norma del successivo comma 6 dell'articolo 15-ter) se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento.

Le disposizioni di cui all'art. 8, c. 2, del D.Lgs. n. 218 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 159 del 2015, sono sicuramente applicabili ai procedimenti di mediazione pendenti alla data dell'1 gennaio 2016, per i quali la mediazione si sia perfezionata a decorrere dalla medesima data.

Applicabilità della conciliazione alle controversie reclamabili

Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-bis e 48-ter del D.Lgs. n. 546/92, non essendo stata riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione.

La circolare n. 38/2015 precisa che possono essere oggetto di conciliazione anche le cause, pendenti all'1 gennaio 2016, di valore non superiore a ventimila euro e concernenti atti dell'Agenzia delle entrate, per le quali sia stata esperita infruttuosamente la mediazione in applicazione della previgente disciplina.

Le spese di giudizio

Per quanto riguarda le spese di lite, l'art. 9, del D.Lgs. n. 156/2015 ha modificato l'art. 15, del D.Lgs. n. 546/1992.

Per quel che interessa in questa sede, il comma 2-septies, prevede che nelle controversie di cui all'art. 17-bis (mediazione) le spese di giudizio che sono liquidate con la sentenza sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

13 gennaio 2016

Roberto Pasquini - Luca Bianchi