
La nuova mediazione fiscale

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 1 Febbraio 2016

Analizziamo tutte le nuove regole che hanno riscritto l'istituto del reclamo e mediazione e che sono operative da inizio anno: l'ambito di applicazione dell'istituto (che può essere esteso anche alla riscossione dei tributi locali); Il procedimento, gli effetti, le nuove sanzioni e le nuove regole per il pagamento; le nuove regole sulle spese di lite.

Il D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 ha riscritto l'istituto del reclamo e mediazione, oggetto di esame da parte dell'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015.

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 dall'1 gennaio 2016, ossia ai giudizi pendenti a tale data¹.

All'indomani della pubblicazione di ulteriori chiarimenti forniti nel corso del VideoForum di Italia Oggi del 21 gennaio 2016, analizziamo le novità introdotte e gli aspetti di maggiore interesse.

Mediazione fiscale: le novità

La mediazione è il procedimento 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:

- 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;

- semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;
- quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;
- regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;
- estensione alle cause reclamabili dell'istituto della conciliazione giudiziale;
- 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.

L'ambito di applicazione dell'istituto

Se 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 (oggi, comma 2), dell'articolo 12, del D.Lgs. n. 546/92, emessi dall'Agenzia delle Entrate, il nuovo dettato normativo non prevede più la limitazione agli atti emessi dell'Agenzia delle entrate, 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 - sul punto cfr. la circolare n.21/D del 23 dicembre 2015) ovvero l'agente o il concessionario privato della riscossione.

Per la 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.

Come rilevato nel corso del VideoForum di ItaliaOggi del 21 gennaio 2016, se l'impugnazione investe la comunicazione di iscrizione di fermo di beni mobili o di ipoteca su immobili, il valore della controversia va determinato in base all'importo dei crediti per tributi, al netto di interessi, sanzioni (salvo che le stesse, non costituiscano un accessorio al tributo bensì pretesa autonoma) e altri oneri accessori

L'art. 7-bis, c. 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 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 di mediazione fiscale

Il nuovo comma 1 dell'articoli 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.

Evidenziamo che, rispondendo ai quesiti della stampa specializzata, nel corso del VideoForum di ItaliaOggi del 21 gennaio 2016, è stato precisato che la sospensione del termine di impugnazione, prevista dal nuovo comma 4, dell'articolo 42, del D.P.R. n. 600/73, per il riconoscimento delle perdite pregresse, vale per ogni ricorso, a prescindere dalla circostanza che l'impugnazione sia soggetta o meno al procedimento di 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).

Gli 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 la proposizione del ricorso determina l'apertura di una fase amministrativa di 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 puntualmente indicato nella 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; la CTP, se rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta prima dello scadere dei 90 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; 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.

Le nuove sanzioni e le nuove regole per il pagamento

Il comma 7, del nuovo articolo 17-bis, ha rideterminato, 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.

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 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 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.

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 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.

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”.

Trova applicazione altresì il comma 3 dell'art.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 comma 5 del citato articolo 15-ter) 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.

Sul punto, nel corso del VideoForum di ItaliaOggi sono stati forniti precisi chiarimenti pratici.

Considerato che, al fine di evitare la decadenza, il versamento della prima rata deve essere effettuato con un ritardo non superiore a 7 giorni, la sanzione del 30% non verrà mai applicata, in quanto opera la previsione di cui al terzo periodo del comma 1, dell'articolo 13, del D.Lgs. n. 471/97 (riduzione a 1/15 per ciascun giorno di ritardo), con applicazione del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, c. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 472/97.

Allo stesso modo la sanzione del 30% non verrà applicata sull'ultima rata, in quanto dovendosi eseguire il versamento entro 90 giorni dalla scadenza, si applicherà, in funzione dell'entità del ritardo, la sanzione ridotta alla metà, o ulteriormente ridotta ad 1/15 per ciascun giorno di ritardo, ai sensi dell'art. 13, c. 1, del D.Lgs. n. 471/97, con conseguente applicazione del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, c. 1, lett. a - a-bis, del D.Lgs. n. 472/97. La sanzione del 30% sarà sempre applicata, invece, nell'ipotesi di insufficiente versamento per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10 mila euro.

L'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.

Le spese di giudizio

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, dell'articolo 15, del D.Lgs. n. 546/92 prevede che nelle controversie di

cui all'art. 17-bis le spese di giudizio che sono liquidate con la sentenza sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

1 febbraio 2016

Gianfranco Antico

1 Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (i.e. 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 dall'1 gennaio 2016.