CORSO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER

MEDIATORE

RISERVATO A MEDIATORI QUALIFICATI E VALIDO AI FINI DELL'AGGIORNAMENTO OBBLIGATORIO AI SENSI DELL' ART. 18, LETT. G) DEL DM 180 DEL 28/10/2010

La mediazione tributaria alla luce del D. Lgs. 15/2015

dott. Antonio Tipaldi

Docente a contratto
Università degli Studi di Salerno

Asso.Com.Sa. dal 1950 Associazione Nazionale Commercialisti Salerno

L'ISTITUTO DEL RECLAMO-MEDIAZIONE

Con l'entrata in vigore della Riforma del processo tributario, cambia profondamente l'istituto del **reclamo-mediazione**

- il reclamo e la mediazione, sono state introdotte dall'art. 39, co.11, D.L. 98/2011, ed hanno subito importanti modifiche con la riforma del contenzioso tributario ad opera del **D.Lgs 156/2015;**

- rappresenta un atto di opposizione, o di proposta di mediazione (da parte del contribuente), preliminare al ricorso (tributario) vero e proprio, contro le pretese dell'Amministrazione Finanziaria;

- la fase di reclamo e mediazione è obbligatoria, per i casi previsti, pena l'improcedibilità del ricorso.

L'ISTITUTO DEL RECLAMO-MEDIAZIONE

Le novità introdotte dal D.Lgs. 156/2015 hanno toccato vari punti dell'istituto (sostituendo totalmente l'art 17-bis) in particolare:

- ambito temporale di applicazione;
- estensione ambito oggettivo;
- procedura (semplificazione);
- sanzioni (riduzione);
- modalità di pagamento delle somme dovute;
- estensione della **conciliazione giudiziale alle cause reclamabili**

Decreto legislativo del 31 dicembre 1992 n. 546 -

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 9 del 13 gennaio 1993

Articolo 17 bis -

Il reclamo e la mediazione.

In vigore dal 1 gennaio 2014

Nota: Ai sensi dell'art. 39, comma 11 decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98 le disposizioni del presente articolo si applicano con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1 aprile 2012.

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso e' tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed e' esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48.

2. La presentazione del reclamo e' condizione di procedibilita' del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l'Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, puo' eccepire l'improcedibilita' del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilita', rinvia la trattazione per consentire la mediazione.

3. Il valore di cui al comma 1 e' determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12.

4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12,18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili.

7. Il reclamo puo' contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, ne' l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilita' della pretesa e al principio di economicita' dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile e' riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili.

9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.

9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilita' di cui al comma 2.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente e' condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, puo' compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

L'ARTICOLO 17-BIS (post riforma)

«Art. 17-bis (Il reclamo e la mediazione)

1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e puo' contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente e' determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.

2. 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. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione e' avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al , decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall' . Nelle articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalita' di pagamento.L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all' . articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.»;

AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

le nuove disposizioni in merito all'istituto del reclamo-mediazione si applicano a decorrere dal 01/01/2016, nonché ai giudizi pendenti a tale data; esse quindi saranno applicabili ai ricorsi notificati dal contribuente dal primo gennaio 2016 in poi, quindi

N.B.

non è la data di notifica dell'atto a determinare l'utilizzo delle nuove o delle vecchie regole, ma quella in cui il contribuente notifica il ricorso.

ESEMPIO

se il cittadino\contribuente intende opporsi ad un atto notificato nel dicembre 2015:

✓qualora notifichi il ricorso nello stesso mese si applicheranno le vecchie regole;

✓qualora lo notifichi nel 2016 (entro i termini di decadenza), si applicheranno le nuove regole.

AMBITO OGGETTIVO

altra importante novità riguarda l'estensione dell'applicazione dell'istituto, saranno infatti reclamabili:

- atti di tutti gli enti impositori, **compresi gli Enti locali**;
- atti di accertamento dell'Agenzia delle Entrate;
- atti di riscossione (per vizi propri della cartella);
- atti di fermo amministrativo **ed ipoteca, e le controversie in materia catastale**.

Per quanto concerne l'importo delle controversie, però, l'istituto resta applicabile sino a un valore massimo di **20.000 Euro**.

Euroconference NEWS

Edizione di martedì 26 gennaio 2016

CONTENZIOSO

Mediazione per tributi locali: cambia la procedura per il ricorso

di **Fabio Garrini**

Il D.Lgs. 156/2015 ha riformato la disciplina di contenzioso e interpelli prevedendo, tra le altre cose, l'estensione della procedura di reclamo e mediazione anche ad ambiti diversi dagli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate; tale estensione coinvolge, pertanto, anche gli atti impositivi emessi dagli Enti locali. Sul punto constano anche le indicazioni della CM 38/E/15, soprattutto, ma non solo, per quanto riguarda decorrenza e tempistiche.

L'estensione del reclamo

Riscrivendo l'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92, modificandone alcune parti e lasciando immutate alcune previsioni, l'art. 9 c. 1 lett l) del D.Lgs. 156 del 24 settembre 2015 modifica la disciplina del reclamo e della mediazione tributaria, introdotto dal D.L. 98/2011 con riferimento agli atti notificati a partire dal 1 aprile 2012. Inizialmente la norma prevedeva che il contribuente che intendeva proporre ricorso avverso un atto emesso dall'Agenzia delle Entrate il cui valore (dato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato ovvero, in caso di controversie relative esclusivamente alla irrogazioni di sanzioni, dalla somma di queste ultime) non fosse superiore ad € 20.000, era tenuto a proporre preliminarmente un reclamo all'Ufficio che aveva emanato l'atto, eventualmente contenente una proposta di mediazione. Da notare che, mentre in un primo momento l'assenza dell'istanza di reclamo rendeva inammissibile il ricorso, successivamente l'art. 1, c. 611, lett. a), n. 1 della L. 147/2013 ha modificato la disciplina sul punto, sanzionando con la sola improcedibilità il mancato esperimento della procedura di reclamo.

Da ricordare che l'articolo 17-bis, al comma 6, contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori; sul punto si veda la conferma già offerta dall'Agenzia delle Entrate con la CM 9/E/12: medesima previsione (quindi obbligo di attivare la procedura di reclamo) deve applicarsi anche alla contestazione circa un rimborso richiesto dal contribuente al Comune, per rimanere nel tema esaminato nel presente contributo.

La CM 38/E/15, sul punto, interviene in particolare in merito all'entrata in vigore del nuovo articolo 17-bis: si evidenzia che l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. 156/15 prevede che le nuove disposizioni sul processo tributario si applichino, in via generale, a decorrere dal 1° gennaio 2016 ossia, come chiarito dalla relazione illustrativa al provvedimento, si applichino ai giudizi pendenti a tale data. Per quanto concerne gli atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (come ad esempio gli avvisi di accertamento emessi dai Comuni per i tributi di propria competenza), si deve ritenere che la nuova disciplina trovi applicazione con

riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente al Comune a decorrere dal 1° gennaio 2016. Quindi, anche per quanto riguarda avvisi notificati a fine 2015, si deve applicare tale procedura se la proposizione del ricorso avviene nel nuovo anno.

Si ricorda, però, una ulteriore modifica che riverbera i propri effetti sull'iter del ricorso; mentre in precedenza il reclamo richiedeva l'indicazione di una apposita istanza all'interno dell'atto, il nuovo comma 1 dell'articolo 17-bis efficace dal 1.1.2016 stabilisce che "il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa". In sostanza, come confermato dalla CM 38/E/15, il reclamo è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso, eventualmente con la possibilità di inserire una proposta di mediazione.

La nuova tempistica da rispettare per la costituzione in giudizio

Dal punto di vista sostanziale cosa accade? Il novellato comma 2 dell'articolo 17-bis stabilisce 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 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 al Comune (data di ricezione, nel caso di notifica tramite servizio postale) ed è soggetto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

Durante la pendenza del procedimento di reclamo/mediazione il contribuente non può costituirsi in giudizio: tale costituzione dovrà avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del periodo riservato alla mediazione (90 giorni). Durante tali 90 giorni viene peraltro sospesa la riscossione delle somme derivanti dal provvedimento.

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 "trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge". In precedenza tale misura era fissata al 40%.

L'aspetto che lascia più perplessi è però l'articolazione del soggetto che deve gestire questa mediazione. E' stata infatti ribadita dal comma 4 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92 l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere sul reclamo, per consentire un corretto esercizio del relativo potere. Più precisamente, con riferimento alle Agenzie fiscali, il novellato comma 4, riproducendo la previgente disposizione, affida l'esame del reclamo e della proposta di mediazione ad apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Con riferimento agli altri enti impositori ai quali è stato esteso l'istituto del reclamo, il legislatore ha invece rimesso alla organizzazione interna di ciascuno di essi l'individuazione della struttura eventualmente deputata alla trattazione dei reclami.

Ma quindi è obbligatorio per il Comune individuare un ufficio diverso che valuti il reclamo? Se questo può aver senso per i Comuni di più grandi dimensioni, pare assurdo per i moltissimi Comuni di ridotte dimensioni, dove il soggetto che ha emesso l'atto si occupa di molte mansioni all'interno del Comune e, in alcuni casi (non rari) all'interno del Comune non vi è altro soggetto che possa avere le competenza necessarie in ambito tributario.

Peraltro, sul punto, la CM 38/E/15 rammenta che l'opzione di istituire un soggetto "terzo" deputato all'istruttoria, come previsto per la mediazione civile, è stata esclusa dal legislatore atteso che, come si legge nella relazione illustrativa, in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione si configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela nonché più adeguata determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, allo scopo di indurre ogni Amministrazione a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice.

Con specifico riferimento alla gestione degli atti emessi dai Comuni, pare possibile che a valutare il reclamo sia lo stesso soggetto che ha emesso l'atto, ma allora questa nuovo istituto esteso agli atti emessi dagli Enti locali nulla aggiunge in più rispetto all'autotutela da sempre utilizzata. Semplicemente, quindi, la novità consiste nella nuova procedura e nella nuova tempistica per la gestione della costituzione in giudizio, che avverrà tra il novantesimo e il centoventesimo giorno da quello di notifica al Comune del ricorso.

Per approfondire le problematiche relative al contenzioso tributario vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

Master di 6 giornate intere

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO CON LUIGI FERRAJOLI

Spunti e suggerimenti operativi per affrontare il contenzioso tributario e rafforzare le strategie difensive

Ricorso contro fermo o ipoteca: si applica la mediazione tributaria?

Autore : Maria Monteleone

Data: 28/04/2016

Ricorso in Commissione tributaria contro fermo o ipoteca: istruzioni per calcolare il valore della controversia e sapere se è soggetta a mediazione obbligatoria.

La nuova **mediazione tributaria obbligatoria** si applica ai ricorsi notificati a partire dal **1 gennaio 2016** che abbiano ad oggetto atti dell'Agenzia delle Entrate, di altri enti creditori o di Equitalia, purché di **valore non superiore a 20.000 euro**.

Deve trattarsi di atti o provvedimenti concernenti **imposte** e **tasse** (imposte sui redditi, bollo auto tassa rifiuti ecc.) o la materia **catastale**. Tra questi atti rientrano anche la comunicazione di iscrizione di **fermo amministrativo** sul veicolo o di **ipoteca** su un immobile.

Ma come fare a sapere se essi hanno valore inferiore a 20.000 euro e sono quindi soggetti al procedimento di reclamo-mediazione obbligatoria?

La risposta è in una recente **circolare dell'Agenzia delle Entrate [1]**.

Per la determinazione del **valore di una controversia tributaria** si fa riferimento alle disposizioni

© Riproduzione riservata - La Legge per Tutti Srl

di legge **[2]**, per le quali il valore della lite coincide con l'**importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni** irrogate con l'atto impugnato.

In caso di controversie relative esclusivamente alle **sanzioni**, il valore è costituito dal loro ammontare.

Qualora il debitore impugni la comunicazione di **iscrizione di fermo** di beni mobili o di **ipoteca su immobili**, il valore della controversia va determinato con riferimento all'atto impugnato e, come previsto per la quantificazione del **contributo unificato**, deve essere calcolato in base al valore dei crediti per tributi - al netto di interessi, sanzioni (salvo che le sanzioni non costituiscano un accessorio al tributo per cui si procede, bensì pretesa autonoma) e altri oneri accessori - per i quali l'Agente della riscossione ha comunicato l'iscrizione del fermo o dell'ipoteca.

Anche nel caso in cui il ricorrente, oltre a contestare vizi propri del fermo o dell'ipoteca, contesti anche i **crediti** per i quali si procede, si deve far riferimento al **valore complessivo dei crediti tributari** come detto in precedenza.

Di conseguenza, se il valore complessivo dei crediti tributari sottostanti al fermo o all'ipoteca **supera 20.000 euro**, la lite non è soggetta al procedimento di mediazione anche se le iscrizioni a ruolo contestate abbiano un valore inferiore alla predetta soglia.

In altri termini, quando con lo stesso ricorso il debitore impugni, oltre al fermo o ipoteca con valore superiore a 20.000 euro, anche le **singole iscrizioni a ruolo** di valore inferiore, prevale il rito ordinario di impugnazione su quello speciale del reclamo-mediazione.

Gli stessi criteri si applicano, analogamente, nel caso di impugnazione di una **cartella di pagamento** che cumula distinte iscrizioni a ruolo anche se eseguite da diversi enti creditori, se si contesta integralmente la cartella per **vizi propri**, nonché le singole iscrizioni a ruolo per **vizi riferiti all'attività degli enti creditori**.

Note:

[1] Ag. delle Entrate, circolare n. 12 dell'8.4.16.

© Riproduzione riservata - La Legge per Tutti Srl

[2] Art 12, c. 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Autore immagine: 123f com

© Riproduzione riservata - La Legge per Tutti Srl

SEMPLIFICAZIONE DEL PROCEDIMENTO

- il procedimento di reclamo verrà **attivato automaticamente con la presentazione del ricorso**, pertanto non sarà più necessario allegare l'istanza di reclamo-mediazione all'atto; **la proposta di mediazione sarà dunque una facoltà, non un obbligo;**

- Con la proposizione del ricorso, **si aprirà automaticamente una fase amministrativa di 90 giorni, durante la quale ex art 17-bis, co. 2 il ricorso è improcedibile** (che si computano dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'Ente, se notificato per posta), **durante la quale sono sospesi i termini di riscossione e pagamento**; la fase amministrativa è sospesa dal primo al 31 agosto di ogni anno;

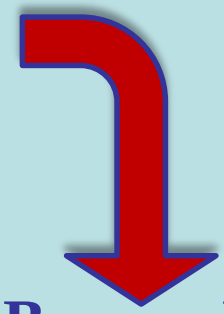
- L'istruttoria è **svolta da una struttura dell'Ente impositore autonoma rispetto a quella che ha emesso l'atto**;

- Qualora il reclamo-mediazione abbia avuto esito negativo, **il contribuente dovrà costituirsi in giudizio solo nei 30 giorni successivi alla scadenza del termine di 90 giorni.**

SANZIONI RIDOTTE

prevista anche la riduzione delle sanzioni, nel caso in cui la controversia sia chiusa con la mediazione.

- la riduzione applicabile sarà, infatti, **pari al 35%** e non più al 40%, sul minimo edittale;



N.B. **N.B.**

- la riduzione varrà anche per i procedimenti pendenti al primo gennaio 2016 , per cui l'accordo non sia stato raggiunto.

PAGAMENTO DEL DOVUTO

Il procedimento di mediazione si perfeziona con:

- la sottoscrizione dell'accordo;

- il versamento, entro 20 giorni, dell'intero importo dovuto, o della prima rata (se il contribuente opta per la dilazione).

In caso di rateazione, si potrà ottenere sino ad un **massimo di 8 rate trimestrali.**

(16 rate per gli importi oltre 50.000 Euro).

ESTENSIONE DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

- dal primo gennaio 2016 (a prescindere dalla data di avvio della causa), saranno, poi, conciliabili in giudizio, sia nel primo che nel secondo grado, **anche gli atti per cui è stata già esperita la fase della mediazione;**

- la riduzione delle sanzioni dovuta in virtù della conciliazione è pari al 50%; vi sono, però, delle differenze, tra la conciliazione fuori udienza e quella che avviene in udienza:

1) **nel primo caso**, una delle parti ha la facoltà di presentare, entro l'ultima udienza di trattazione, un'istanza congiunta che contenga una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia già aderito;

2) **nel secondo caso**, la presentazione può avvenire **entro 10 giorni liberi prima della data di trattazione**; in seguito alla valutazione positiva dell'ammissibilità, la commissione invita le parti alla definizione.

- Con la sottoscrizione del verbale si perfezionerà la conciliazione, senza necessità di attendere il versamento della prima rata.