



# CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica



## **PRESUPPOSTI, EFFETTI E BENEFICI DELLA MEDIAZIONE TRIBUTARIA.**

---

*La riforma della mediazione tributaria agevola il contribuente. E' un passo decisivo per la deflazione del contenzioso e rimuovere, in sede amministrativa, vizi degli atti impositivi limitando il dispendio di risorse e l'alea del giudizio.*

---

**Raffaele Greco** (redattore Fabio Zambuto)

PUBBLICO - TRIBUTARIO

Estratto dal n. 6/2016 - ISSN 2532-9871

Publicato, Sabato 25 Giugno 2016

## 1. Premessa

L'art. 9, comma 1, lett. l) del **D. Lgs. 156 del 24 settembre 2015** ha completamente riscritto l'art. 17 *bis* del Decreto Legislativo n. 546/1992 che disciplina il processo tributario. La disposizione in parola prevede, per i ricorsi relativi a **controversie fiscali di valore inferiore ad € 20.000,00**, l'obbligo di attivazione del **procedimento preventivo di mediazione**.

La mediazione vigente nella nuova formulazione dal 1° gennaio 2016 è espressione dello spirito riformatore dell'art. 10 Legge 11 marzo 2014 n. 23, che ha delegato il governo all'introduzione di norme finalizzate al rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, tesa ad assicurare terzietà degli organismi giudicanti.

Col reclamo/mediazione si apre una **fase amministrativa preliminare al giudizio** che consente all'Ufficio di valutare se le ragioni del contribuente possano condurre a soluzioni in grado di definire stragiudizialmente la vertenza ed evitare un superfluo dispendio di risorse e l'alea del giudizio.

Il nuovo art. 17 *bis* offre elementi maggiormente caratterizzanti rispetto alla formula previgente e rappresenta, a parere di chi scrive, un passo in avanti per l'incentivo a **strumenti deflattivi del contenzioso tributario**, anche considerando che l'istituto trova applicazione anche per il contenzioso avente ad oggetto tributi locali.

Non può definirsi un appesantimento all'esercizio del **diritto di difesa del contribuente** che intende tutelarsi da illegittime pretese dell'amministrazione finanziaria. Come diffusamente si illustrerà di seguito, l'esito negativo della mediazione, non preclude certo l'azione giudiziaria del contribuente al quale basterà costituirsi in giudizio dinanzi alla competente Commissione Tributaria Provinciale.

Recita il nuovo **art. 17 bis** D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato *"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 può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è 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 e' 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 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.

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'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle 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.<sup>9</sup> 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.

## 2. Ambito di applicazione della mediazione tributaria

Nell'originaria previsione l'istituto del reclamo/mediazione riguardava solo le controversie di valore non superiore ad € 20.000,00 relative ad dall'Agenzia delle Entrate. Più ampiamente il nuovo art. 17 *bis* manca di tale specificazione avendo riguardo a tutte le *"controversie di valore non superiore ad euro ventimila"*.

Pertanto l'istituto deve ritenersi esteso a tutte le controversie fiscali. Pertanto vi si fanno rientrare anche le impugnazioni di atti emessi da **enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate** (ossia l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli) e dagli **enti locali**. Inoltre, il richiamo del comma 9 rende obbligatoria la mediazione per l'impugnazione di atti dell'**agente della riscossione** (n.d.r. Equitalia S.p.A) e dei **concessionari privati della riscossione** [1].

L'accesso alla mediazione resta precluso per le **controversie di valore indeterminabile**. Vi rientrano, invece, le controversie in materia di intestazione,

delimitazione, figura, estensione, classamento di terreni e ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promoscuità della particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento di singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale [2].

Più dettagliatamente, la mediazione è obbligatoria nel caso di ricorso avverso **atti autonomamente impugnabili** ai sensi dell'art. 19 del D. Lgs. 546/1992 e nel caso di **silenzio/dissenso** formatosi a seguito di **istanza di rimborso** proposta all'Amministrazione finanziaria.

Non formano oggetto di mediazione tributaria i casi di **diniego di autotutela** non potendo giudice tributario essere investito del merito del mancato esercizio di tale potere da parte dell'Amministrazione.

Considerato il richiamo agli atti dei concessionari della riscossione, può dirsi pacifico che l'istituto si applica anche alle impugnazioni di **cartelle di pagamento** (per vizi propri dell'atto), **fermi amministrativi di beni mobili registrati** ed **iscrizioni ipotecarie** sugli immobili.

## 2.1 Determinazione del valore di lite

Com'è agevole notare, l'oggetto della controversia può essere il più vario. Dunque l'individuazione delle controversie soggette a reclamo/mediazione avviene essenzialmente in base al **valore di lite**. Per la determinazione del valore di lite, il comma 1 dell'art. 17 *bis* rimanda ai criteri indicati all'art. 12, comma 2.

Il valore di lite è determinato con riferimento al solo **importo del tributo senza considerare interessi e sanzioni** mentre, per le controversie relative alle sole sanzioni, il valore della controversia è dato dalla somma di queste.

Può accadere che il medesimo atto impositivo o recuperatorio rechi la richiesta di pagamento per una pluralità di tributi, oppure che il contribuente abbia l'esigenza di impugnare una pluralità di atti impositivi.

Orbene, qualora l'atto si riferisce a più tributi il valore di lite è determinato con riferimento al totale delle imposte che formano oggetto di contestazione da parte del contribuente.

In presenza di impugnazione cumulativa di pluralità di atti, invece, il valore di lite è dato dal valore di ciascun atto impugnato: la mediazione, in sostanza, si applica se tutti gli atti impugnati hanno valore non superiore ad € 20.000,00. E' esclusa, invece, se anche uno solo di essi supera detto valore [3].

### 3. Instaurazione del procedimento di mediazione

La precedente stesura dell'art. 17 *bis* rendeva la mediazione un adempimento ulteriore e necessario per le controversie ivi ricomprese a pena di inammissibilità del ricorso.

Col riformato art. 17 *bis*, dal 1° gennaio 2016, l'instaurazione della procedura è l'**effetto automatico del del ricorso**.

Prescrive il comma 1 che *"il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa"*. Chiaro che il ricorso produce l'effetto di instaurare la mediazione e, contemporaneamente, determina la **pendenza della lite** giurisdizionale che rimane temporaneamente improcedibile finché la mediazione non è esaurita.

E' facoltà del contribuente sottoporre all'Amministrazione, unitamente al ricorso, una **proposta di definizione della lite** oppure attendere che l'Ufficio impositore, all'esito delle valutazioni sulle ragioni di fatto e diritto spiegate dal ricorrente, a formalizzi una proposta finalizzata alla definizione anticipata della vertenza.

### 4. Effetti processuali della mediazione tributaria

Il comma 2 dell'art. 17 *bis* stabilisce che il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del **termine di 90 giorni dalla data di notifica**, entro il quale deve essere conclusa la procedura.

Ciò significa che la notifica del ricorso dà immediatamente avvio alla mediazione che deve concludersi entro i successivi 90 giorni. Tale fase si colloca temporalmente tra l'avvio dell'azione giudiziaria (corrispondente alla notifica del ricorso) e l'eventuale giudizio, ed è finalizzata all'esame del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione [4].

La mediazione apre una fase di **quiescenza del ricorso**. L'azione giudiziaria dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale può proseguire solo dopo è spirato il termine dilatorio di 90 giorni. Il contribuente può costituirsi in giudizio entro i successivi 30 giorni con le modalità previste dall'art. 22 [5].

Inoltre il reclamo non obbliga al pagamento del **contributo unificato** almeno fintanto che, elasso il termine di 90 giorni, il contribuente non provvede alla costituzione in giudizio.

Di particolare interesse la previsione del comma 8 dell'art. 17 *bis* ove si legge che, nelle more del procedimento di mediazione, è **sospesa ex lege la riscossione** delle somme pretese con l'atto impugnato.

Naturalmente se il ricorso essere proposto tardivamente, quindi risultare inammissibile, oppure proposto per l'impugnazione di un atto non facente parte di quelli reclamabili, il termine per la costituzione in giudizio del contribuente decorre dalla data di notifica del ricorso, non trovando efficacia la sospensione ex lege dei termini processuali [6].

## 5. Istruttoria del reclamo e criteri di valutazione del ricorso

L'esame del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione deve svolgersi, nel caso di impugnazione di emanati dalle Agenzie fiscali, presso **apposite strutture**, differenti ed autonome da quelle interessate dell'istruttoria degli atti reclamati.

Quanto agli altri enti impositori l'istruttoria sul reclamo è affidata a strutture interne, compatibilmente con la struttura organizzativa dell'Ufficio interessato.

Il che significa, nella pratica, che presso i **comuni e gli enti di ridotte dimensioni** potrebbe accadere che tale compito sia affidato al medesimo funzionario responsabile che ha l'istruttoria per l'emanazione dell'atto impugnato, senza che ciò possa inficiare la validità del procedimento.

Quanto ai criteri di valutazione del reclamo, il comma 5 dell'art. 17 *bis* impone all'Ufficio di avere riguardo alla "incertezza delle questioni controverse", al "grado di sostenibilità della pretesa" e di uniformarsi al "principio di economicità dell'azione amministrativa".

**L'incertezza delle questioni** dovrebbe modellarsi sull'orientamento teso all'inammissibilità del ricorso allorché l'impugnazione sia fondata su questioni riguardo le quali v'è consolidato orientamento di prassi ovvero giurisprudenziale (in particolare di legittimità), a meno che il contribuente non sia in grado di fornire elementi capaci da determinare un mutamento di orientamento.

Il **grado di sostenibilità della pretesa** è evidentemente subordinato alla capacità dell'Ufficio di sostenere giuridicamente e documentalmente la pretesa avanzata con l'atto impugnato.

Corollario di quanto innanzi è l'obbligo per l'Ufficio di uniformare l'attività, anche nel procedimento di mediazione, al **principio di economicità dell'azione amministrativa**, ossia condurre una rapida ed efficiente istruttoria senza gravare il procedimento di oneri inutili ed operare nel rispetto dei principi di legalità, trasparenza, pubblicità e non perdere di vista il principio di **indisponibilità della pretesa tributaria** [7].

Nella pratica tutto ciò potrebbe realizzarsi mediante richieste di incontri e di produzioni documentali per consentire all'Amministrazione di addivenire ad una rapida valutazione del reclamo e formulare una proposta di mediazione oppure, in caso di palese illegittimità della pretesa, revocare in via di autotutela l'atto impugnato.

## 6. Perfezionamento della mediazione

Le modalità di perfezionamento della mediazione sono distinte a seconda che la controversia ha per oggetto **l'impugnazione di un atto impositivo o di riscossione**, oppure la richiesta di **restituzione somme**.

Nel primo caso, è necessaria la preliminare sottoscrizione dell'accordo da parte del contribuente. La mediazione si perfeziona solo col pagamento, nel termine di venti giorni successivi alla sottoscrizione dell'accordo, delle somme dovute oppure della prima rata per il di composizione della lite con dilazione di pagamento.

Per le liti di rimborso la mediazione è perfezionata con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale v'è indicazione degli importi spettanti al contribuente oltre i termini e le modalità di pagamento. L'accordo siffatto è titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

## 6.1 Regime sanzionatorio agevolato e pagamenti rateali

Espressamente, il comma 7 dell'art. 17 *bis* prevede che, in caso di accordo di mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del **35% del minimo previsto dalla legge**. Per le controversie relative a contributi previdenziali ed assistenziali, l'esito positivo della mediazione esclude l'applicazione di interessi e sanzioni.

Si tratta evidentemente di una disciplina di maggior favore rispetto al regime sanzionatorio agevolato previsto per l'**accertamento con adesione** (riduzione delle sanzioni ad un terzo) e la **conciliazione giudiziale** (riduzione nella misura del 40%).

Inoltre, l'espreso richiamo all'art. 8 del Decreto Legislativo n. 218/1997, consente l'accesso alla dilazione fino a **otto rate trimestrali** di pari importo ove la prima deve essere pagata nel termine di 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.

L'**omesso versamento delle rate** successive alla prima non risolve l'accordo. Tuttavia **il contribuente decade dal beneficio della rateazione** e le somme dovute in forza dell'accordo sono iscritte a ruolo con applicazione della sanzione prevista dall'art. 13 del D. Lgs. 471/1997, imponendo il pagamento di un importo pari al 30% della somma base, ed aumentato del doppio.

Trova altresì applicazione l'art. 15 *ter*, comma 3, del D.P.R. n. 602/1973, che esclude la decadenza dalla rateazione nei casi di "**lieve inadempimento**", ossia:

- insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a € 10.000,00;
- tardivo versamento della prima rata, non superiore a 7 giorni.

Anche per quest'ipotesi si applica il predetto art. 13 D. Lgs. 471/1997, con iscrizione a ruolo della quota parte di rata non versata, oppure dell'importo della prima rata versata in ritardo oltre l'applicazione della sanzione pari al 30% dell'importo base dovuto.

Tuttavia, l'iscrizione a ruolo non avviene nel caso in cui il contribuente si avvale del **ravvedimento operoso** [8] entro il termine di scadenza della rata successiva ovvero, nel caso di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza del termine per il versamento.

## 6.2 Accoglimento parziale del reclamo

In caso di accoglimento parziale del reclamo, secondo l'orientamento delineato dall'Agenzia delle Entrate [9] il contribuente, previa rinuncia al deposito del ricorso in ordine alle somme non oggetto di accordo con riguardo agli ulteriori motivi di doglianza non accolti, è rimesso in termini per usufruire della riduzione delle sanzioni in misura di un terzo con versamento integrale delle somme residue dovute [10].

## 7. Esito negativo della mediazione

La mediazione ha esito negativo quando non è possibile raggiungere un accordo capace di definire la controversia entro 90 giorni dalla notifica del ricorso. Non è previsto in questo caso l'obbligo dell'ente impositore di emanare un espresso provvedimento di rigetto. Dunque, trascorso il termine dilatorio di 90 giorni nel silenzio dell'Ufficio, la procedura deve ritenersi conclusa negativamente.

Il ricorrente avrà l'onere di costituirsi in giudizio entro i 30 giorni successivi presso la competente Commissione Tributaria Provinciale, secondo le modalità previste dall'art. 22 del D. Lgs. 546/1992.

Ad ogni buon conto, il rigetto dell'istanza di reclamo, ovvero la mancata conclusione dell'accordo di mediazione, non preclude la **conciliazione giudiziale** prevista dagli articoli 48, 48 *bis* e 48 *ter* del D. Lgs. 546/1992, non essendo stata prevista alcuna alternatività tra il procedimento di reclamo/mediazione e la conciliazione.

[1] art. 52 e 53, Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446

[2] ossia le controversie aventi ad oggetto le materie indicate all'art. 2, comma 2, primo periodo, D. Lgs. 546/1992.

[3] Circolare Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2012, n.9

[4] Circolare Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2015, n. 38 pag. 35.

[5] Qualora il contribuente dovesse costituirsi anticipatamente rispetto allo spirare del termine di 90 giorni, la Commissione Tributaria Provinciale è tenuta a rinviare la trattazione della controversia per consentire l'esaurimento della fase amministrativa.

[6] Circolare Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2015, n. 28 pag. 36.

[7] M. Lovisetti - D. Occagna, Il contenzioso in materia di tributi locali dopo il D. Lgs. 24 settembre 2015, n. 156,

Santarcangelo di Romagna, 2016.

[8] art. 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

[9] Circolare Agenzia delle Entrate del 29 dicembre 2015 n. 38, pag. 40.

[10] Trovando estesa applicazione l'art. 2 quater, comma 1 sexies, del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 come introdotto dall'art. 11, comma 1, lettera a), del D. Lgs. 159/2015