



Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 85

21.03.2016

Reclamo/Mediazione e nuovo sistema sanzionatorio

A cura di Pasquale Pirone

Categoria: Contenzioso

Sottocategoria: Mediazione tributaria

La modifica del contenzioso tributario intervenuta con il D.Lgs. n. 156/2015, con entrata in vigore dal 1° gennaio 2016 (per controversie ancora pendenti in tale data) ha interessato anche l'istituto del reclamo-mediazione, previsto dal nostro legislatore in via obbligatoria per le liti di valore inferiore a 20.000 euro. La presente fiscal ripropone il dettaglio delle novità riguardanti il predetto strumento deflattivo del contenzioso concentrandosi in particolar modo sulle cause di decadenza e sulle nuovi sanzioni (ridotte) previste in caso di perfezionamento dell'accordo.

Premessa

Il D.Lgs. 156/2015 contenente la riforma del contenzioso tributario, modifica anche l'istituto del reclamo-mediazione.

In particolare, oltre ad estenderne le ipotesi di applicazione anche a tutti gli enti impositori (prima era previsto solo per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate), agli agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché alle controversie in materia catastale, è stabilito, che per gli atti notificati a decorrere dal 1° gennaio 2016, la presentazione del ricorso produce automaticamente gli effetti del reclamo-mediazione.

È infatti, integralmente sostituito il comma 1 dell'art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992 (rubricato "Il reclamo e la mediazione".)

Comma 1 art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992

(Nuova formulazione)

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.

Si ricorda che prima della riforma introdotta da D.Lgs. n. 156/2015, il legislatore stabiliva che, il reclamo/mediazione trovava applicazione obbligatoria soltanto per le controversie tributarie di valore non superiore a ventimila euro "relative ad atti emessi dell'Agenzia delle Entrate". Dunque, il soggetto che presentava ricorso avverso un atto il cui valore (dato dal tributo contestato al netto di sanzioni ed interessi) doveva obbligatoriamente allegare al ricorso un'istanza di reclamo-mediazione (penna l'improcedibilità del ricorso).

Comma 1 art. 17-bis D. Lgs n. 546/1992

(Vecchia formulazione)

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

Con la nuova previsione normativa, dunque, per le controversie di valore inferiore a 20.000 euro, non è più obbligatorio presentare insieme al ricorso una formale proposta di reclamo-mediazione, poiché la presentazione del ricorso produce automaticamente il procedimento di reclamo-mediazione. Il contribuente ha, comunque, la facoltà di inserire nel ricorso una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, già esercitabile, sulla base del testo normativo antecedente, attraverso la presentazione del reclamo.

Pertanto, con la proposizione del ricorso, la parte resistente che ne riceve la notifica è chiamata a riesaminare l'atto emanato e a valutare l'eventuale proposta di mediazione fatta dal contribuente (ricorrente).

In precedenza, invece, se al ricorso non era allegata l'istanza di reclamo-mediazione, il ricorso poteva essere dichiarato improcedibile.

Art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992

<i>Prima e dopo</i>	<i>Obbligo/Non obbligo</i>	<i>Quali atti</i>
Prima del D.Lgs. 156/2015	<i>Per le liti di valore inferiore a 20.000 vi era l'obbligo di allegare al ricorso istanza di reclamo-mediazione pena l'improcedibilità del ricorso.</i>	Solo atti emessi dall'Agenzia delle Entrate.
Dopo il D. Lgs. 156/2015	<i>Per le liti di valore inferiore a 20.000 la presentazione del ricorso produce automaticamente gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione.</i>	Atti emessi da tutti gli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché alle controversie in materia catastale.



Una volta presentato il ricorso (che come detto produce gli effetti del reclamo mediazione), questi non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 dalla data di notifica alla controparte. Quindi, ciò sta significando, che prima di costituirsi eventualmente in giudizio, il ricorrente deve attendere il decorso dei predetti 90 giorni durante i quali, è esperita l'attività di reclamo-mediazione da parte dell'organo amministrativo (parte resistente).
 Il predetto termine di 90 giorni è soggetto ai termini di sospensione feriale (dal 1° agosto al 31 agosto).

L'accordo di mediazione

L'eventuale accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte dell'ufficio e del contribuente e deve contenere l'indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione (tributo, interessi e sanzioni) e le modalità di versamento degli stessi, comprese le eventuali modalità di rateizzazione.
 La tabella che segue riporta il momento in cui si ritiene perfezionato l'accordo di mediazione.

Le novità per il pagamento rateale

Art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992	
Oggetto lite	Quando si perfezione
Atto impositivo o di riscossione.	Con il pagamento, entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata.
Controversia avente ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla richiesta di restituzione di somme.	Con la sottoscrizione dell'accordo stesso.
Controversie aventi ad oggetto operazioni catastali.	Con la sottoscrizione dell'accordo stesso.

Con il D.Lgs. 159/2015 è modificato l'art. 8 comma 2 D.Lgs. n. 218/1997, applicabile anche all'accordo di mediazione e che prevede la possibilità di pagamento rateale.

Pagamento rateale	
Prima e dopo	N. rate possibili
Dopo il D.Lgs. n. 159/2015	E' 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. Ovviamente, nel caso della mediazione non trova applicazione la possibilità delle 16 rate poiché come detto la mediazione ha ad oggetto liti di valore inferiore a 20.000 euro. Quindi, la rateizzazione avverrà in un massimo di 8 rate.
Prima del D. Lgs. n. 159/2015	La rateizzazione era ammessa in un massimo di 8 rate, elevate a 12 nel caso di somme superiori ai 50.000 euro, secondo quanto stabilito dal previgente articolo 48 del Decreto n. 546, richiamato dal comma 8 del previgente articolo 17-bis del medesimo D.Lgs. n. 546/1992.
Il pagamento della prima rata va eseguito entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo di mediazione. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre e su di esse sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.	

Iscrizione a ruolo

In caso di mancato versamento dei termini previsti dell'importo dovuto in unica soluzione o della prima rata o di una delle rate successive alla prima, si procede con l'iscrizione a ruolo.

Iscrizione a ruolo		
Pagamento	Ipotesi	Conseguenza
Unica soluzione	<i>Mancato versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo di mediazione.</i>	L'accordo non si perfeziona e le somme sono iscritte a ruolo.
Pagamento rateale	<i>Mancato versamento della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo di mediazione.</i>	L'accordo non si perfeziona e le somme sono iscritte a ruolo.
Pagamento rateale	<i>Mancato versamento di una delle rate successive alla prima.</i>	Si decade dal beneficio della rateazione, con conseguente iscrizione a ruolo degli importi risultanti dalla mediazione, qualora la rata non sia versata entro il termine di pagamento della rata successiva (articolo 15-ter, comma 2, del DPR n. 602 del 1973). In tal caso gli importi saranno iscritti a ruolo maggiorati della sanzione prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, aumentata della metà (ovvero 30% + 15%) e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.



Il contribuente che omette di versare una rata successiva alla prima e provvede a versarla entro il termine di scadenza della rata successiva, deve comunque applicare sull'importo dovuto la sanzione e gli interessi come previsti dall'istituto del ravvedimento operoso. Ovviamente, poiché, per evitare l'iscrizione a ruolo il versamento della rata omessa deve avvenire entro il termine di versamento della rata successiva e poiché le rate

successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre, al massimo potrà trovare applicazione il ravvedimento "intermedio" (regolarizzazione entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria) che nella sua formulazione in vigore dal 1° gennaio 2016 prevede l'applicazione di una sanzione pari a 1/9 del 15% (cioè 1,67%).

Tale considerazione scaturisce dal fatto che in caso di pagamento rateale, come è stato detto, ogni rata è da pagarsi trimestralmente (ovvero ogni 90 giorni).

Inoltre, come chiarito nella Circolare n. 38/E/2015 dall'Agenzia delle Entrate, in caso di omesso versamento in unica soluzione o in caso di omesso versamento della prima rata il contribuente può, comunque, evitare l'iscrizione a ruolo ricorrendo al ravvedimento e provvedendo al versamento entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento (ovvero 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo di mediazione).

Infine, trova applicazione altresì il comma 3 dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973, secondo cui è esclusa la decadenza in caso di c.d. "**lieve inadempimento**" ovvero in caso di:

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

Il comma 7 del novellato art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992 ridetermina, in modo più favorevole per il contribuente, le sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione.

Comma 7 art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992

(Dopo il D.Lgs. n. 156/2015)

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.

Con tale previsione normativa, dunque, il contribuente è favorito sotto un duplice aspetto, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 38/E/2015:

- 1) le sanzioni sono ridotte al 35% (mentre in precedenza la percentuale era fissata al 40 per cento);

L'accordo di mediazione e la nuova sanzione

- 2) le sanzioni sono irrogabili sulla base del minimo edittale previsto dalla legge (e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione).

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

Sanzioni accordo di mediazione		
<i>Prima e dopo</i>	<i>Sanzione</i>	<i>Riferimento</i>
Prima del D.Lgs. n. 156/2015	40%	Irrogabili in rapporto al tributo risultante dalla mediazione.
Dopo il D. Lgs, n. 156/2015	35%	Del minimo previsto dalla legge.

A quali atti si applicano le nuove disposizioni

Le nuove disposizioni viste fin qui si applicano, a decorrere dal 1° gennaio 2016, ovvero ai giudizi pendenti a tale data (Circolare n. 38/E/2015 dove è richiamata la relazione illustrativa al D. Lgs. n. 156/2015 in cui è affermato quanto appena detto).

Applicazione vecchia e nuova disciplina		
<i>Ipotesi</i>	<i>Vecchia/nuova disciplina</i>	<i>Riferimento</i>
Atti impugnati dopo il 1° gennaio 2016.	Nuova disciplina	Circolare n. 38/E/2015.
Atti impugnati prima del 1° gennaio 2016 e ancora pendenti.	Nuova disciplina.	
Atti per i quali al 1° gennaio 2016 il procedimento di reclamo-mediazione risulta già perfezionato attraverso il pagamento in unica soluzione o della prima rata.	Vecchia disciplina	
Atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di altri enti impositori).	Nuova disciplina solo per quelli notificati dal decorrere (impugnati) dal 1° gennaio 2016.	

- Riproduzione riservata -