

## Normativa e prassi

# Dalla riforma del processo tributario input a mediazione e conciliazione

29 Dicembre 2015

Esteso a tutti gli enti impositori e ad agenti e concessionari della riscossione, l'istituto per risolvere in via stragiudiziale le controversie di valore fino a 20mila euro



La **circolare n. 38/E** del 29 dicembre 2015 illustra le novità introdotte in materia di contenzioso tributario dal Titolo II del **Dlgs 156/2015** che - in attuazione della delega conferita al Governo con l'articolo 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 23/2014 - ha riformato la disciplina del processo tributario (Dlgs 546/1992) e ha apportato alcune modifiche all'ordinamento degli organi di giurisdizione tributaria (Dlgs 545/1992).

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni è fissata al 1° gennaio 2016<sup>(1)</sup>, fatta eccezione - come si dirà più avanti - per quelle sulla immediata esecutività delle sentenze non definitive, recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti ovvero relative ad atti derivanti da operazioni catastali, che si applicheranno a decorrere dal 1° giugno 2016. Le maggiori novità affrontate dalla circolare attengono alle tematiche di seguito descritte.

## Assistenza tecnica

In ordine all'assistenza tecnica, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 12 del Dlgs 546/1992, la circolare evidenzia innanzitutto che è stato elevato, da 2.582,28 a 3mila euro, il valore dei giudizi nei quali il contribuente può stare personalmente, facendo a meno di un difensore abilitato.

Per le cause di valore superiore a 3mila euro, il nuovo comma 10 dell'articolo 12 richiama l'applicabilità dell'articolo 182 cpc, in tema di difetto di rappresentanza o di autorizzazione nell'ambito del processo civile. In conseguenza di tale rinvio, il giudice, in caso di difetto di rappresentanza, assistenza o autorizzazione o di vizio che determina la nullità della procura al difensore, assegna alla parte privata un termine entro il quale è possibile sanare i vizi riscontrati,

con efficacia retroattiva. <sup>(2)</sup>

Non sono tenuti a munirsi di difensore abilitato l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le regioni, le province, i comuni, nonché gli agenti e i concessionari privati della riscossione <sup>(3)</sup>.

Sono entrati a far parte dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica i dipendenti dei Caf, con esclusivo riferimento ai contenziosi scaturenti dall'attività da loro prestata ai contribuenti (ad esempio, disconoscimento di spese mediche indicate nella dichiarazione compilata e trasmessa dal medesimo Caf).

Infine, la gestione dell'elenco dei soggetti abilitati alla rappresentanza e assistenza in giudizio è affidata al dipartimento delle Finanze, sulla base delle modalità che saranno indicate da un decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, sentito il ministro della Giustizia. L'articolo 12, comma 2, del Dlgs 156/2015 prevede che, fino all'approvazione del predetto Dm, restano applicabili le previgenti disposizioni di cui all'articolo 12 del Dlgs 546/1992. A tale riguardo, nella circolare si specifica che, considerato che il Dm concerne le modalità di tenuta dell'elenco dei difensori, le altre disposizioni sull'assistenza tecnica non interessate dall'emanazione dello stesso Dm entrano in vigore il 1° gennaio 2016 (in particolare, quella sul nuovo limite di valore di 3mila euro entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente).

### **Spese di giudizio**

In merito alle modifiche apportate all'articolo 15 del Dlgs 546/1992, nella circolare si osserva che nulla è cambiato rispetto al principio secondo cui le spese seguono la soccombenza, precisando che le nuove disposizioni stabiliscono che la compensazione è consentita soltanto *"in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni, che devono essere espressamente motivate"*.

Si evidenzia, inoltre, che il nuovo articolo 15 prevede espressamente l'applicabilità dell'articolo 96, commi primo e terzo, cpc, in tema di condanna al risarcimento dei danni per lite temeraria, che si aggiunge alla rifusione delle spese di lite.

Una rilevante novità è rappresentata, poi, dalla previsione del nuovo 2-*quater* dell'articolo 15, per il quale, con l'ordinanza che decide sull'istanza cautelare, la commissione tributaria provvede sulle spese della relativa fase e tale specifica pronuncia conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, *"salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito"*.

Tramite una disposizione di favore per il contribuente, già presente nella precedente formulazione del comma 2-*bis* dell'articolo 15, il secondo periodo del nuovo comma 2-*sexies* prevede che la riscossione delle somme liquidate a favore degli enti impositori e degli agenti e concessionari della

riscossione può essere effettuata soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Di contro, in caso di sentenza che condanni l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di lite, si applica la normativa di cui al nuovo articolo 69, comma 1, primo periodo, in vigore dal 1° giugno 2016, per il quale *“Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente ... sono immediatamente esecutive”*.

In merito alle nuove disposizioni del comma 2-*octies* dell'articolo 15, che addebita le spese del processo alla parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione, qualora il riconoscimento delle pretese sia inferiore al contenuto dell'accordo proposto, la circolare delinea le seguenti ipotesi:

1. una parte risulta totalmente soccombente e, in aderenza ai principi generali in materia, a essa sono addebitate le spese di lite, salvo il caso in cui sussistano gravi ed eccezionali ragioni
2. ricorre la soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta conciliativa, rifiutata da una delle parti per un giustificato motivo, nel qual caso le spese sono compensate
3. ricorre la soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta, rifiutata da una delle parti senza giustificato motivo, nel qual caso il giudice pone le spese del processo a suo carico
4. ricorre la soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare uguale o superiore al contenuto della proposta, nel qual caso il giudice dispone la compensazione delle spese.

### **Reclamo e mediazione**

Il Dlgs 156/2015 ha integralmente sostituito l'articolo 17-*bis* del Dlgs 546/1992, concernente il reclamo e la mediazione, con un nuovo testo, pur lasciandone invariata l'obbligatorietà per le controversie di valore non superiore a 20mila euro.

La circolare pone in evidenza le maggiori innovazioni, che riguardano:

- l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto a tutti gli enti impositori, agli agenti e ai concessionari privati della riscossione (cartelle di pagamento impugnate per vizi propri, fermi di beni mobili registrati e iscrizioni di ipoteche sugli immobili), nonché alle controversie in materia catastale, prima escluse in quanto di valore indeterminabile
- la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento, laddove la norma afferma che, per le controversie di valore non superiore a 20mila euro, *“il ricorso produce*

*anche gli effetti di un reclamo”*

- la riduzione della sanzione, quantificata in modo più favorevole al contribuente, in quanto la sanzione dovuta a seguito di mediazione è ridotta al 35% (in precedenza, era ridotta al 40%), ed è irrogabile sulla base del minimo previsto dalla legge (non più in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla mediazione)
- la possibilità di conciliare anche le cause reclamabili, in quanto non è stata riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione
- la disciplina del pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione (dal momento che il comma 6 del nuovo articolo 17-*bis* stabilisce l'applicabilità delle disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del Dlgs 218/1997, le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre e sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi, calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata; 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 rateizzazione, sono iscritti a ruolo i residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni ed è irrogata la sanzione di cui all'articolo 13 del Dlgs 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta; trova applicazione il comma 3 dell'articolo 15-*ter* del Dpr 602/1973, per il quale è esclusa la decadenza quando ricorre il "lieve inadempimento"; per i procedimenti aventi a oggetto avvisi di accertamento esecutivi, emessi ai sensi dell'articolo 29 del DI 78/2010, il recupero delle somme non versate a seguito di mediazione va effettuato attraverso l'intimazione ad adempiere al pagamento).

La circolare chiarisce, inoltre, che le nuove regole si applicano alle controversie di competenza dell'Agenzia delle Entrate pendenti al 1° gennaio 2016, precisando che, se alla medesima data del 1° gennaio 2016, la mediazione risulta già perfezionata attraverso il pagamento in unica soluzione o della prima rata, la misura della riduzione della sanzione e le modalità di pagamento rimangono disciplinati dalle norme in vigore fino al 31 dicembre 2015.

Relativamente alle controversie inerenti agli atti prima esclusi dalla mediazione (ad esempio, atti di accertamento catastale o di altri enti impositori), la circolare sottolinea che la nuova disciplina si applica con riferimento ai ricorsi notificati dal contribuente a decorrere dal 1° gennaio 2016.

### **Sospensione dell'atto impugnato e sospensione della sentenza**

Il Dlgs 156/2015 ha potenziato la tutela cautelare, intervenendo sull'articolo 47 del Dlgs 546/1992 e codificando i principi stabiliti dalla Corte costituzionale e dalla Corte di cassazione sulla possibilità

di sospendere gli effetti della sentenza.

In proposito, la circolare sottolinea che:

- il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di danno grave e irreparabile
- le parti possono chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado sia di appello, analogamente a quanto previsto nel processo civile
- il giudice può subordinare la sospensione a un'idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un decreto ministeriale (si tratta del decreto previsto dal nuovo articolo 69 del Dlgs 546/1992, che vale per tutte le ipotesi in cui sia richiesta la prestazione di garanzia nell'ambito del processo tributario).

Per la sospensione degli effetti dell'atto in primo grado, la circolare conferma che valgono i presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, già desumibili dal testo dell'articolo 47 vigente fino al 31 dicembre 2015. Si dà risalto, inoltre, alla previsione di immediata comunicazione "*alle parti in udienza*" del dispositivo dell'ordinanza con cui il collegio provvede sull'istanza di sospensione e all'applicabilità - durante il periodo di sospensione - degli interessi contemplati dall'articolo 39 del Dpr 602/1973 (attualmente, al tasso del 4,5% annuo).

Al fine di disciplinare la sospensione degli effetti delle sentenze, il legislatore delegato ha modificato gli articoli 49 e 52 del Dlgs 546/1992 e ha introdotto nel medesimo decreto il nuovo articolo 62-bis. Al riguardo, nella circolare si afferma che, mentre per la sospensione della sentenza di primo grado è richiesta la ricorrenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, per la sospensione della sentenza di appello è sufficiente il solo *periculum in mora*. Ciò in quanto la fondatezza delle ragioni dell'istante è stata già valutata dal giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione, impugnata innanzi alla Corte suprema.

Per espressa previsione di legge, il contribuente può chiedere la sospensione degli effetti dell'atto anche quando questo sia stato confermato da una sentenza di merito e, a tal proposito, nella circolare si chiarisce che questa facoltà offre tutela al contribuente in varie ipotesi, tra le quali quella in cui sia stata emanata una sentenza di cassazione con rinvio.

Infine, attraverso le modifiche all'articolo 65, la tutela cautelare è estesa al giudizio di revocazione, nel quale si applicano le disposizioni dell'articolo 52, in quanto compatibili.

### **Conciliazione giudiziale**

La circolare chiarisce che la disciplina della conciliazione giudiziale è stata interamente riscritta, attraverso i nuovi articoli 48 (conciliazione fuori udienza), 48-bis (conciliazione in udienza) e 48-ter (definizione e pagamento delle somme dovute a seguito di conciliazione) del Dlgs 546/1992.

Le più importanti novità descritte nella circolare possono così riassumersi:

- estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto al secondo grado di giudizio e alle controversie soggette al reclamo/mediazione
- la conciliazione fuori udienza si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo e quella in udienza si perfeziona con la redazione del processo verbale (nella precedente disciplina, la conciliazione si perfezionava con il pagamento in unica soluzione ovvero della prima rata)
- l'accordo e il processo verbale costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente
- il versamento delle intere somme dovute o della prima rata va effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo o di redazione del processo verbale
- si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del Dlgs 218/1997 (è ammesso il pagamento in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali, se le somme dovute superano i 50mila euro; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata; si applicano le disposizioni sul "lieve inadempimento", contenute nel comma 3 dell'articolo 15-ter del Dpr 602/1973)
- in caso di mancato pagamento entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o dalla redazione del processo verbale o, a fronte di rateizzazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione per omesso versamento, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta (con riferimento alle controversie vertenti sugli avvisi di accertamento esecutivi, il recupero delle somme non versate a seguito di conciliazione va effettuato mediante l'intimazione ad adempiere al pagamento)
- le sanzioni dovute a seguito di conciliazione sono ridotte al 40% del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio; tale percentuale è elevata al 50%, se la conciliazione viene conclusa in grado di appello.

### **Esecuzione delle sentenze**

Il decreto di riforma 156/2015 ha inserito nel Dlgs 546/1992 l'articolo 67-bis, che riconosce in via generale l'esecutività immediata delle sentenze delle commissioni tributarie, alla stessa stregua di quanto previsto per i giudizi civile e amministrativo.

In attuazione del citato principio generale, è stato completamente riscritto l'articolo 69 ed è stato

abrogato il successivo articolo 69-*bis*, che sanciva l'esecutività delle sentenze su atti derivanti da operazioni catastali soltanto dopo il passaggio in giudicato.

Anche a seguito delle modifiche apportate all'articolo 68, è stata, tuttavia, mantenuta la riscossione frazionata in pendenza di giudizio, allo scopo di non aggravare gli obblighi di versamento del contribuente.

Infine, sono state arretrate modifiche all'articolo 70, individuando nel giudizio di ottemperanza l'unico rimedio processuale per l'esecuzione delle sentenze, siano esse definitive o meno, ed eliminando, quindi, la possibilità di esperire le ordinarie procedure esecutive, consentita dalla normativa in vigore fino al 31 dicembre 2015.

Per quanto concerne le modifiche all'articolo 68, la circolare specifica, in particolare, che la nuova lettera c-*bis*) disciplina le modalità di riscossione nelle due diverse ipotesi di pendenza del giudizio di rinvio e di mancata riassunzione della causa, a seguito di sentenza di cassazione con rinvio.

Nel primo caso, l'imposta, con i relativi interessi, deve essere versata per l'ammontare dovuto in pendenza del giudizio di primo grado (un terzo) e, nel secondo caso, per l'intero importo indicato nell'atto, considerato che la mancata riassunzione determina l'estinzione del processo e la definitività dell'atto originariamente impugnato.

Il nuovo testo dell'articolo 69 ha previsto l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali.

Lo stesso articolo 69 prevede, altresì, che il pagamento di somme di importo superiore a 10mila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia, la cui disciplina è rimessa a un apposito Dm (*cf*r commento alle modifiche in tema di assistenza tecnica e di sospensione degli effetti dell'atto e della sentenza). I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

Un'ultima importante precisazione della circolare riguarda l'entrata in vigore delle nuove disposizioni degli articoli 67-*bis* e 69, nonché dell'abrogazione dell'articolo 69-*bis*.

Più specificamente, nella circolare si chiarisce che:

- in base all'articolo 12 del Dlgs 156/2015, tali disposizioni operano a decorrere dal 1° giugno 2016
- anche se la norma sull'entrata in vigore non specifica null'altro, si ritiene che per l'applicazione delle medesime disposizioni occorra far riferimento alle sentenze depositate

dal 1° giugno 2016

- sempre in base all'articolo 12 del Dlgs 156/2015, fino all'approvazione del Dm previsto dall'articolo 69 del Dlgs 546/1992 relativamente alla disciplina della garanzia, restano applicabili le previgenti disposizioni di detto articolo 69
- pertanto, le nuove disposizioni si applicano con riguardo alle sentenze depositate dal 1° giugno 2016 oppure dalla data del suddetto Dm, se approvato successivamente

per le sentenze già depositate alla data del 1° giugno 2016 e, in mancanza del Dm, anche per quelle depositate successivamente a tale data, rimane in vigore il precedente testo dell'articolo 69, ai sensi del quale per i giudizi aventi a oggetto il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi e accessori versati spontaneamente, la sentenza di condanna dell'ufficio al pagamento di somme può essere eseguita soltanto dopo il passaggio in giudicato.

---

**1)** L'operatività delle nuove norme processuali va riferita a tutti i giudizi pendenti alla data della loro entrata in vigore. **2)** Attraverso il rinvio all'articolo 182 cpc, è stato codificato il principio già affermato dalla giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenza 189/2000) e della Corte di cassazione (tra le altre, sentenza 29567/2011), secondo cui nel processo tributario l'inammissibilità del ricorso può essere dichiarata soltanto qualora la parte privata non dia esecuzione all'ordine del giudice di conferire regolare incarico al difensore abilitato. **3)** Ai sensi del precedente testo dell'articolo 12 del Dlgs 546/1992, vigente fino al 31 dicembre 2015, gli agenti e i concessionari della riscossione non potevano stare in giudizio personalmente.

di

**Antonietta Bencivenga**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/dalla-riforma-del-processo-tributario-input-mediazione-e>