

Roma, 12 febbraio 2014

OGGETTO: Mediazione tributaria – Modifiche apportate dall’articolo 1, comma 611, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 – Chiarimenti e istruzioni operative

INDICE

Premessa	3
1. L'entrata in vigore	4
2. L'improcedibilità del ricorso	5
<i>2.1 L'istanza di sospensione giudiziale dell'esecuzione precedente alla conclusione del procedimento di mediazione.....</i>	<i>7</i>
<i>2.2 L'improcedibilità del ricorso anche nei confronti dell'agente della riscossione</i>	<i>7</i>
3. I contributi previdenziali e assistenziali.....	8
4. La sospensione della riscossione	9
5. L'instaurazione del giudizio.....	10
<i>5.1 La costituzione in giudizio delle parti.....</i>	<i>10</i>
<i>5.1.1 La costituzione in giudizio a seguito di impugnazione di atti emessi dall'agente della riscossione</i>	<i>12</i>

Premessa

L'articolo 1, comma 611, lett. a), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha apportato significative modifiche alla disciplina della c.d. mediazione tributaria di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

In particolare, per effetto di tali modifiche:

- la presentazione del reclamo (di seguito *istanza di mediazione* o, semplicemente, *istanza*) è condizione di procedibilità e non più di ammissibilità del ricorso;
- la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto impugnato sono sospesi *ex lege* in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla presentazione di una richiesta di parte;
- si applicano “*le disposizioni sui termini processuali*”, quali ad esempio le regole per il computo dei termini e la sospensione nel periodo feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, anche al termine di 90 giorni, entro il quale deve concludersi il procedimento di mediazione;
- la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, per i quali non sono dovuti né sanzioni né interessi.

Si forniscono di seguito i primi chiarimenti sulle modifiche introdotte dalla citata norma.

Per quanto non precisato nella presente circolare restano valide le indicazioni fornite con la circolare del 19 marzo 2012, n. 9/E.

1. L'entrata in vigore

L'articolo 1, comma 611, lett. b), della legge n. 147 del 2013, prevede che “*Le modifiche ... si applicano agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge*”, ossia dal 2 marzo 2014.

Conformemente a quanto precisato al punto 1.5 della circolare n. 9/E del 2012, per “*atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della presente legge*” si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 2 marzo 2014.¹

Sono pertanto regolamentate dalle nuove disposizioni le *istanze* presentate avverso gli atti notificati al contribuente a partire da tale data.

Continuano ad applicarsi le precedenti disposizioni con riferimento alle *istanze* presentate avverso atti notificati antecedentemente alla predetta data.

La nuova disciplina è altresì applicabile alle *istanze* riguardanti il rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori qualora, alla data del 2 marzo 2014, non sia già decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione della relativa istanza di rimborso.

Per converso, tali modifiche non si applicano alle *istanze* relative ai rifiuti taciti per i quali, alla predetta data, sia già decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso. Con riferimento a tali controversie, continuano ad applicarsi le previgenti disposizioni e i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 2012.

Si ricorda infine che l'istituto della mediazione tributaria non si applica alle controversie riguardanti i rifiuti taciti per i quali, alla data del 31 marzo

¹ Più precisamente rileva la data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario della stessa. Nel caso di atto notificato a mezzo posta anteriormente al 2 marzo 2014, ma ricevuto dal contribuente a decorrere da tale data, si applicano le nuove norme sulla mediazione.

2012, era già decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione della relativa istanza di rimborso.

2. L'improcedibilità del ricorso

L'articolo 1, comma 611, della legge n. 147 del 2013, ha sostituito il comma 2 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 con il seguente: “*La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità 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 può eccepire l’improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l’improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione*”.²

La presentazione dell'*istanza* non è più condizione di ammissibilità del ricorso, ma rileva come condizione di procedibilità dello stesso.

Ciò significa che solo dopo il compimento di 90 giorni dal ricevimento dell'*istanza* da parte dell'Ufficio³ decorrono i termini previsti per il compimento degli atti processuali (deposito del ricorso, delle controdeduzioni, di memorie e documenti, ecc.) e per l'adozione dei provvedimenti giudiziari, posto che, come si afferma al comma 9 dell'articolo 17-*bis*, a partire da tale data “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*”.

A seguito di presentazione dell'*istanza*, si attiva dunque il procedimento di mediazione che deve essere concluso entro 90 giorni dalla ricezione della stessa da parte dell'Ufficio⁴; qualora non venga adottato un provvedimento di

² Nella versione antecedente la modifica in esame, il comma 2 del citato articolo 17-*bis* prevedeva che “*La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio*”.

³ Per brevità, nella presente per Uffici si intendono, per il settore Entrate, le Direzioni regionali e provinciali e il Centro operativo di Pescara e, per il settore Territorio, le Direzioni regionali-Territorio e gli Uffici provinciali-Territorio.

⁴ Si osserva che, qualora non contenga una proposta di mediazione, il contenuto del reclamo non si differenzia sostanzialmente da quello del ricorso.

accoglimento totale o formalizzato un accordo di mediazione, decorso il predetto termine, l'*istanza* produce gli effetti del ricorso e il contribuente, se intende costituirsi, deve farlo nei successivi 30 giorni.

Il ricorso depositato dal contribuente in Commissione tributaria prima del decorso del predetto termine di 90 giorni è improcedibile.⁵

L'improcedibilità può essere eccepita dall'Ufficio, in sede di rituale costituzione in giudizio, ossia mediante il deposito delle controdeduzioni di cui all'articolo 23, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, entro il termine di 150 giorni dalla presentazione dell'*istanza* ai sensi del combinato disposto degli articoli 17-*bis* e 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (90 giorni per lo svolgimento del procedimento di mediazione + 60 giorni per la costituzione in giudizio del resistente).

Se il Giudice fissa l'udienza per una data antecedente al termine di cui all'articolo 17-*bis* (90 giorni per lo svolgimento del procedimento di mediazione + 60 giorni per la costituzione in giudizio dell'Ufficio + 30 giorni per l'invio dell'avviso di trattazione), l'Ufficio, prima dell'udienza, si costituisce in giudizio, eccepisce l'improcedibilità del ricorso e chiede il rinvio dell'udienza, in applicazione del combinato disposto degli articoli 17-*bis*, 30 e 31 del D.Lgs. n. 546 del 1992, al fine di consentire il corretto e tempestivo esercizio del diritto di difesa.

Qualora il Giudice non accolga l'eccezione di improcedibilità e da ciò derivi un ostacolo alla difesa dell'Ufficio, la sentenza emessa all'esito del giudizio può essere impugnata anche per violazione dell'articolo 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992.

⁵ Il ricorso è dunque procedibile alla scadenza del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'*istanza*, ossia quando, in caso di esito negativo della mediazione, l'*istanza* produce gli effetti del ricorso. Dal momento in cui il ricorso è procedibile decorrono i termini per la costituzione in giudizio delle parti.

2.1 *L'istanza di sospensione giudiziale dell'esecuzione precedente alla conclusione del procedimento di mediazione*

Come chiarito nel successivo punto 4, la presentazione dell'*istanza* comporta, ai sensi del comma 9-*bis* dell'articolo 17-*bis*, la sospensione *ex lege* dell'esecuzione dell'atto impugnato per 90 giorni.

Nel caso in cui il contribuente si costituisca prima dello scadere del termine di 90 giorni, la sospensione viene meno.

Se il contribuente, costituitosi prematuramente, chiede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ai sensi dell'articolo 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e il Presidente fissa la trattazione dell'istanza di sospensione anteriormente al decorso dei 90 giorni, l'Ufficio, con memoria, deduce preliminarmente che, a fronte di un ricorso improcedibile, non può essere svolta alcuna attività processuale, neppure cautelare, e chiede il rinvio della trattazione.

2.2 *L'improcedibilità del ricorso anche nei confronti dell'Agente della riscossione*

Come chiarito al punto 10.1.1 della circolare n. 9/E del 2012, nel caso in cui il contribuente impugni un atto emesso dall'Agente della riscossione e contesti sia l'attività dell'Agenzia delle entrate sia quella dell'Agente della riscossione, è tenuto comunque a presentare l'*istanza* prevista dall'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 e deve attendere il decorso dei 90 giorni per la costituzione in giudizio.

Ne consegue che anche in tal caso l'Ufficio può eccepire l'improcedibilità secondo le indicazioni fornite nel punto 2.

3. I contributi previdenziali e assistenziali

L'articolo 1, comma 611, della legge n. 147 del 2013, ha inserito al comma 8 dell'articolo 17-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992 il seguente periodo *“L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi”*.

Con circolare n. 9/E del 2012, al punto 1.4, era già stato chiarito che *“La mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, in quanto la loro base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Si tratta, in particolare, dei casi in cui la mediazione riguardi avvisi di accertamento o iscrizioni a ruolo conseguenti a liquidazione o controllo formale delle dichiarazioni*.

“In tal caso, il valore della lite va, ovviamente, determinato al netto dei contributi accertati.

“L'atto di mediazione deve quindi indicare anche i contributi ricalcolati sulla base del reddito imponibile determinato nell'atto stesso”.

Il pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali rileva ai fini del perfezionamento della mediazione e va effettuato tramite modello F24⁶ con le seguenti causali contributo da inserire nella sezione INPS:

- APMF per la gestione artigiani;
- CPMF per la gestione commercianti;
- LPMF per la gestione separata liberi professionisti.

⁶ Con la risoluzione del 19 aprile 2012, n. 37/E, sono stati istituiti i codici tributo per il versamento tramite F24 dei tributi dovuti a seguito di mediazione.

In caso di pagamento rateale, anche i contributi sono rateizzati e le singole rate versate tramite modello F24 con le causali indicate.

Il novellato comma 8 dell'articolo 17-*bis* prevede inoltre, similmente a quanto previsto per l'accertamento con adesione⁷, che sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali a seguito di mediazione non si applicano sanzioni e interessi.

4. La sospensione della riscossione

L'articolo 1, comma 611, della legge n. 147 del 2013, ha aggiunto all'articolo 17-*bis*, dopo il comma 9, il comma 9-*bis* secondo cui *“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 improcedibilità di cui al comma 2”*.

Pertanto, a seguito della ricezione dell'*istanza*, l'Ufficio durante il procedimento di mediazione:

- non procede all'affidamento del carico, qualora l'atto impugnato sia un accertamento esecutivo o una successiva intimazione di pagamento di cui all'articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;
- comunica all'Agente della riscossione la sospensione della riscossione se l'atto impugnato è un ruolo;

⁷ L'articolo 2, comma 5, secondo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, prevede che, a seguito di accertamento con adesione, *“Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali... non si applicano sanzioni e interessi”*.

- non procede all'iscrizione a ruolo negli altri casi.

La sospensione della riscossione non opera con riferimento alle *istanze* improponibili, ossia che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992.⁸

Decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione dell'*istanza*⁹ senza che vi sia stato accoglimento della stessa o sia stato formalizzato un accordo di mediazione, la sospensione viene meno e sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di 90 giorni dalla presentazione dell'*istanza*, la sospensione non opera, senza necessità di attendere la dichiarazione giudiziale di improcedibilità del ricorso.

Resta ferma la possibilità di avvalersi delle disposizioni "speciali" in materia di riscossione straordinaria (in particolare, articoli 29, comma 1, lettera c), del D.L. n. 78 del 2010 e 15-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602).

5. L'instaurazione del giudizio

5.1 *La costituzione in giudizio delle parti*

Il comma 9 dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, stabilisce che *"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"*.

⁸ Cfr. punto 5.2 della circolare n. 9/E del 2012.

⁹ Al termine di 90 giorni si applicano le disposizioni sui termini processuali e quindi, diversamente da quanto previsto dalla previgente disciplina, le sospensioni e le proroghe previste per i termini processuali.

L'articolo 1, comma 611, della legge n. 147 del 2013, ha eliminato i successivi periodi, in base ai quali “*Se l’Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell’atto di accoglimento parziale*”, ed ha aggiunto il seguente “*Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali*”.

Ne consegue che per le *istanze* presentate avverso gli atti notificati a decorrere dal 2 marzo 2014, qualora il procedimento di mediazione non si sia concluso con un accoglimento o con la formalizzazione di un accordo, i termini per la costituzione in giudizio delle parti di cui agli articoli 22 e 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 decorrono, in ogni caso, dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'*istanza* da parte dell'Ufficio.

In altri termini, diversamente da quanto stabilito dalla previgente disciplina, la notifica del provvedimento dell'Ufficio che respinge o accoglie parzialmente l'*istanza*¹⁰ non rileva ai fini della decorrenza dei termini per la costituzione in giudizio delle parti.

Inoltre, per espressa previsione normativa, il termine di 90 giorni deve essere computato applicando le disposizioni sui termini processuali e quindi, diversamente da quanto previsto dalla previgente disciplina, tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 15 settembre, di cui alla legge n. 742 del 1969. Trovano inoltre applicazione tutte le disposizioni relative alla sospensione o interruzione dei termini processuali.

Con riferimento invece alle *istanze* presentate avverso gli atti notificati prima del 2 marzo 2014, alle quali continua ad applicarsi la previgente disciplina,

¹⁰ Si intendono confermate le indicazioni relative alle modalità di predisposizione e notifica dei provvedimenti di diniego e accoglimento parziale contenute nella circolare n. 9/E del 2012.

i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente e del resistente iniziano a decorrere:

- dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'*istanza* da parte dell'Ufficio, qualora non sia stato notificato il provvedimento di accoglimento della stessa ovvero non sia stato formalizzato l'accordo di mediazione;
- dalla notificazione, prima del decorso dei predetti 90 giorni, del provvedimento con il quale l'Ufficio respinge o accoglie parzialmente l'*istanza*.¹¹

5.1.1 La costituzione in giudizio a seguito di impugnazione di atti emessi dall'Agente della riscossione

Come chiarito al punto 2.2 della presente circolare, nel caso in cui il contribuente impugni un atto emesso dall'Agente della riscossione e sollevi eccezioni concernenti sia l'attività dell'Agenzia delle entrate sia quella dell'Agente della riscossione, deve attendere il decorso dei 90 giorni per la costituzione in giudizio.

Ne consegue che per le *istanze* presentate avverso gli atti notificati a decorrere dal 2 marzo 2014, il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente e quello per la costituzione in giudizio del resistente (compreso l'Agente della riscossione) decorrono dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'*istanza* da parte dell'Ufficio.

Per le *istanze* presentate avverso gli atti notificati prima del 2 marzo 2014, i termini per la costituzione in giudizio decorrono dalla scadenza dei predetti 90 giorni ovvero dalla notifica, prima del decorso dei 90 giorni, del provvedimento di rigetto o accoglimento parziale dell'*istanza*.

¹¹ Cfr. circolare n. 9/E del 2012, punti 10.1 e 10.2.

Le Direzioni regionali e le Direzioni regionali-Territorio vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici provinciali-Territorio dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA