



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF014
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it
Pag. 1 / 6

OGGETTO	RECLAMO/MEDIAZIONE TRIBUTARIA - AUMENTO DEL VALORE DELLA LITE
RIFERIMENTI	D.L. 50/2017; D.LGS. 546/1992; CM 30/2017
CIRCOLARE DEL	25/01/2018

***Sintesi:** una delle principali novità introdotte dalla cd. Manovra Correttiva in relazione all'istituto del reclamo/mediazione, riguarda gli atti ricevuti dal 1/01/2018, per i quali il limite del valore della lite tributaria, che obbliga all'attivazione della procedura, è aumentato da € 20.000 a € 50.000. L'Agenzia delle Entrate ha recentemente fornito chiarimento in relazione a tali modifiche.*

L'istituto del reclamo/mediazione si configura come uno strumento obbligatorio, che consente un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, anche al fine di evitare il proseguimento davanti al giudice tramite raggiungimento di un accordo.

Excursus: l'art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992, introdotto dal **D.L. 98/2011**, è stato successivamente modificato:

- ad opera della **L. 147/2013**
- ad opera del **D.Lgs. 156/2015** (che ha sostituito integralmente il citato art. 17-bis)
- da ultimo, ad opera del **D.L. 50/2017**.

MODIFICHE APPORTATE DAL D.L. 50/2017

- **innalzamento a € 50.000** (rispetto al precedente limite di € 20.000 vigente fino al 31/12/2017) della soglia di valore delle liti che delimita l'ambito di applicazione dell'istituto;
- **esclusione** dal perimetro applicativo dell'istituto delle controversie relative a **tributi che, sulla base del diritto comunitario, costituiscono risorse proprie tradizionali**;
- estensione agli agenti della riscossione della limitazione della **responsabilità contabile ai fatti e alle omissioni commessi con dolo nell'ambito della procedura di mediazione tributaria**, originariamente prevista per i rappresentanti dell'ente impositore che concludono la mediazione o accolgono il reclamo.

Con la CM 30/2017, l'Agenzia ha fornito chiarimenti circa modifiche del D.L. 50/2017, disponendo:

- che **per le parti dell'istituto rimaste invariate**
- restano applicabili le indicazioni fornite con i **seguenti documenti di prassi**:

DOCUMENTI DI PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL RECLAMO/MEDIAZIONE	
<u>C.M. 9/2012</u>	Primi chiarimenti e istruzioni operative sulla mediazione tributaria introdotta dall'art. 39, co. 9, D.L. 98/2011
<u>C.M. 25/2012, par. 10.2</u>	Relazione tra la mediazione obbligatoria e l'accertamento con adesione
<u>C.M. 33/2012</u>	Risposte fornite ai quesiti
<u>C.M. 49/2012</u>	Atti emessi dagli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio
<u>C.M. 1/2014</u>	Modifiche apportate al D.L. 98/2011 dalla L. 147/2013
<u>C.M. 10/2014, p.ti 2.1 e 2.2</u>	Impugnazione della cartella per vizi propri dell'atto imputabili all'Agenzia e all'agente della riscossione e mediazione per rettifiche da accertamento sintetico
<u>C.M. 38/2015, par. 1.7</u>	Riforma del processo tributario operata dal D.Lgs. 156/2015 in attuazione della legge delega 23/2014

CONTROVERSIE OGGETTO DI RECLAMO/MEDIAZIONE

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI
 REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
 Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Avviso di accertamento del tributo
Avviso di liquidazione del tributo
Provvedimento che irroga le sanzioni
Ruolo e cartella di pagamento per vizi propri
Avviso di mora
Fermo dei beni mobili registrati (DPR 602/1973, art. 86)
Iscrizione di ipoteca sugli immobili (DPR 602/1973, art. 77)
Rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie, interessi o altri accessori non dovuti
Diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari
Ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie
Estensione anche ai tributi di competenza del Comune o altri Enti territoriali, quali, ad es. IMU, TARI e TASI
La tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, del D.Lgs. 546/1992, per costante orientamento giurisprudenziale, deve ritenersi non esauriente, dal momento che si considera «suscettibile di impugnazione qualsiasi atto, comunque formalmente denominato, che esponga una pretesa tributaria definita nel suo esatto ammontare» , dunque, ogni tipologia di atto autonomamente impugnabile, quale, ad esempio, l'avviso bonario (Nota IFEL 2016).

CONTROVERSIE ESCUSE DAL RECLAMO/MEDIAZIONE

Controversie di valore superiore a € 50.000 (con decorrenza dal 01/01/2018)
Controversie di valore indeterminabile fatta eccezione per quelli di cui all'art. 12, co. 2, D.Lgs. 546/1992 (e cioè quelli attinenti al classamento degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale)
Controversie in materia di aiuti di Stato individuate dall'art. 47-bis D.Lgs. 546/1992. Nello specifico, si tratta delle controversie aventi ad oggetto il recupero degli aiuti di Stato incompatibili con il diritto comunitario, in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione Ue, nonché dei relativi interessi e sanzioni
Controversie relative ad atti non impugnabili
Controversie sui provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 ("Sanzioni accessorie") del D.Lgs. 472/1997
Controversie concernenti istanze di cui all'art. 22 ("ipoteca e sequestro conservativo") del D.Lgs. 472/1997.
Tributi costituenti risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2, paragrafo 1, lett. a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26/05/2014 (novità disposta dalla L. 96/2017 di conversione del D.L. 50/2017, che a tal fine ha aggiunto il co.1-bis all'art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992).

ATTI DOGANALI

La C.M. 21/D/2015 e i successivi atti emanati dall'Agenzia delle Dogane, hanno precisato che sono da ritenersi esclusi dalla mediazione, ma non dal reclamo, anche gli atti aventi ad oggetto tributi costituiti da risorse proprie tradizionali; tale eccezione non vale per **gli atti di irrogazione delle relative sanzioni** per i quali si applica sia il reclamo che la mediazione.

Tuttavia, può essere oggetto di reclamo e di mediazione **l'iva riscossa all'importazione** posto che, relativamente a tale tributo **"...laddove il legislatore ha voluto escluderla (es. nel caso della transazione fiscale ex art.182 ter del R.D. 267/1942) tale esclusione è stata affermata e ribadita"**. Pertanto, sono esclusi solo gli atti che rientrano nella nozione di **risorse proprie tradizionali dell'UE**.

CONTROVERSIE RELATIVE ALLE RISORSE UE

Il reclamo/mediazione non si applica alle controversie relative alle risorse proprie tradizionali comunitarie, quali, in specie, "prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero".

AUMENTO DELLA SOGLIA DEL VALORE DELLA LITE

Come evidenziato in premessa, il **D.L. 50/2017** ha **aumentato a € 50.000**, rispetto al precedente valore di € 20.000, la soglia di valore della lite per l'accesso alla procedura di reclamo/mediazione. Per la **determinazione del suddetto valore** si fa riferimento al dettato dal co. 2, art. 12, del D.Lgs. 546/1992, per effetto del richiamo operato dal co. 1, art. 17-bis, dello stesso D.Lgs. 546/1992, oggetto di chiarimenti forniti dalla stessa Agenzia con la C.M. 9/2012.



D.Lgs. 546/1992, art. 12, co. 2: per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Pertanto, il valore della controversia è determinato con riferimento a **ciascun atto impugnato**:

- **alle imposte contestate**, e non a quelle accertate, con **esclusione**:
 - **degli interessi**
 - **delle sanzioni correlate al tributo** (anche se erogate in atto separato)
 - di altri eventuali importi diversi da "imposte" (es: **contributi IVS**, ecc.)
- **alle sole sanzioni**: se il contenzioso si è instaurato avendo ad oggetto le sole sanzioni contestate indipendentemente dal numero di soggetti interessati (es: coobbligati).



Irrogazione di sole sanzioni (o impugnazione delle sole sanzioni): il valore della lite è costituito dalla somma delle sanzioni contestate. La CM 33/2012 riporta i chiarimenti circa l'applicabilità del reclamo/mediazione ai provvedimenti concernenti le sole sanzioni alle sanzioni con particolare riguardo a quelle in materia di trasmissione telematica delle dichiarazioni e per la mancata emissione di scontrino/ricevuta e i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni per omesso/tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione.

CASI	DETERMINAZIONE DEL VALORE
Atto che si riferisce a più tributi (per esempio, Irpef e Irap ovvero imposta di registro, ipotecaria e catastale)	Il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente
Impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti	Individuazione del valore della lite con riferimento a ciascun atto impugnato con il ricorso cumulativo

ATTI NOTIFICATI DAL 01/01/2018				
CASI	TIPOLOGIA	IMPORTI	IMPORTI CONTESTATI	RECLAMO
A	Imposte	€ 25.000	L'imposta contestata (€ 25.000) è inferiore a € 50.000	SI
	Interessi	€ 2.000		
	Sanzioni	€ 20.000		
B	Imposte	€ 40.000	L'imposta contestata (€ 40.000) è inferiore a € 50.000	SI
	Interessi	€ 5.000		
	Sanzioni	€ -		
C	Imposte	€ 55.000	L'imposta contestata (€ 55.000) è superiore a € 50.000	NO
	Interessi	€ 1.500		
	Sanzioni	€ 7.000		
C	Imposte	€ -	Le sanzioni contestate (€ 25.000) sono inferiori a € 50.000	SI
	Interessi	€ -		
	Sanzioni	€ 25.000		

Esempio - accertamento per più tributi –di calcolo del valore della lite

La Beta STL riceve un avviso di accertamento contenente i seguenti importi (l'importo di interessi e sanzioni è assunto in maniera casuale). Il valore della lite va calcolato con riferimento al **totale delle imposte** che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente.

Intendendo impugnare l'atto nella sua totalità:

- verifica se l'atto è soggetto a reclamo/mediazione sulla scorta delle somme richieste
- appurando che il valore della controversia non ecceda l'importo di € 50.000 al fine di esperire la procedura di reclamo/mediazione prima della proposizione del ricorso in CTP.

DESCRIZIONE	IMPORTI	DESCRIZIONE	IMPORTI	DESCRIZIONE	IMPORTI
Ires	€ 30.000,00	Irap	€ 3.000,00	Iva	€ 15.000,00
Interessi	€ 1.500,00	Interessi	€ 150,00	Interessi	€ 750,00
Sanzioni	€ 4.500,00	Sanzioni	€ 450,00	Sanzioni	€ 2.250,00
Totale	€ 36.000,00	Totale	€ 3.600,00	Totale	€ 18.000,00

VALORE LITE	IMPORTI	Il totale dell'importo contestato è pari a € 57.600. Tuttavia, poiché l'importo va considerato al netto di interessi e sanzioni, lo stesso sarà pari a € 48.000. Pertanto, occorre proporre il reclamo/mediazione. Quanto detto vale per gli atti impugnabili notificati dal 01/01/2018 cui si applica il nuovo limite di € 50.000. Se l'atto fosse stato anteriore alla suddetta data, lo stesso sarebbe stato oggetto di ricorso direttamente in CTP in quanto in precedenza sussisteva il limite di € 20.000.
Ires	€ 30.000,00	
Irap	€ 3.000,00	
Iva	€ 15.000,00	
TOTALE	€ 48.000,00	

In caso di **impugnazione parziale dell'atto**, il valore della lite va determinato sulla base non dell'importo accertato, ma di quello contestato in sede di ricorso.

Pertanto, **considerando i dati esposti nell'esempio**:

- qualora il contribuente intendesse procedere all'impugnazione parziale delle somme accertate, contestando quindi solo alcune imposte contenute nell'atto,
- deve esperire il reclamo/mediazione qualora il tributo/tributi contestati siano nel totale inferiori alla soglia di € 50.000.

RICORSO CUMULATIVO – CALCOLO DEL VALORE DELLA LITE

Nel caso di pluralità di atti impugnati in via cumulativa (es.: accertamento Iva su più annualità, il valore della lite va individuato **con riferimento a ciascun atto impugnato col ricorso cumulativo**.



N.B.: solo in relazione ai singoli atti aventi un valore non superiore ad € 50.000, il contribuente è **tenuto ad esperire il tentativo di mediazione**.

Esempio: si considerino **due avvisi di accertamento, di cui uno indica imposte per € 35.000 e l'altro reca imposte per € 25.000**, oggetto di ricorso cumulativo. Gli atti sono entrambi oggetto di reclamo, anche se il valore complessivo delle imposte è superiore al valore soglia di € 50.000.

DINIEGO DI RIMBORSO

Riguardo alle controversie aventi ad oggetto il **rifiuto espresso o tacito** alla restituzione di tributi, il valore della controversia va determinato **tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso**, al netto degli accessori (D.Lgs. 546/1992, art. 17-bis, co. 6).



Istanza per più periodi d'imposta: il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta.

Pertanto, nel caso in cui **l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta**, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Da ciò deriva che il valore della lite è dato dall'importo del **tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta**.

Esempio: diniego del rimborso delle imposte a seguito di richiesta riguardante più periodi d'imposta. Per semplicità di calcolo si considera l'applicazione della nuova normativa che considera il nuovo limite dal 2018.

ANNO	IMPORTI	RECLAMO
2015	€ 25.000	SI
2016	€ 55.000	NO

Si noti che, **se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta** e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera € 50.000, per quest'ultimo il contribuente deve presentare istanza di mediazione prima dell'eventuale instaurazione del giudizio.

AUTOTUTELA PARZIALE

Il reclamo/mediazione si applica anche qualora, in sede di autotutela parziale, l'Amministrazione finanziaria:

- riduca l'ammontare del tributo accertato al di sotto della soglia di € 50.000,
- purché ciò avvenga in pendenza dei termini per la proposizione del ricorso.

Nota: l'istituto non trova applicazione qualora tale riduzione abbia luogo dopo la notifica del ricorso.

La **C.M. 30/2017** richiama quanto già affermato dalla stessa Agenzia con la **C.M. 33/2012** al fine di confermare quanto segue in relazione a:

⇒ **autotutela intervenuta prima dell'impugnazione avverso atto di valore > € 50.000;**

Esempio: si consideri l'ipotesi della notifica di un atto di valore complessivo superiore a € 50.000. Nel caso in cui **intervenga un provvedimento di autotutela parziale in pendenza dei termini di proposizione del ricorso**, per effetto del quale la controversia risulti di valore non superiore al suddetto limite:

- il contribuente che intenda proporre ricorso è tenuto a **notificare preventivamente l'istanza di reclamo/mediazione**,
- considerato che il valore della controversia (al momento dell'impugnazione) non è superiore a € 50.000.

⇒ **autotutela intervenuta dopo dell'impugnazione avverso atto di valore > € 50.000;**

Esempio: si consideri l'ipotesi della notifica di un atto e che il valore della relativa controversia risulti superiore a € 50.000.

Nel caso in cui, **successivamente alla notifica del ricorso giurisdizionale ma prima del deposito di quest'ultimo nella segreteria della CTP**, intervenga un provvedimento di autotutela parziale che riduce la pretesa tributaria a un valore non superiore a € 50.000:

- **non è applicabile l'istituto del reclamo/mediazione**,
- atteso che il valore della controversia al momento dell'impugnazione è superiore alla soglia anzidetta.

DECORRENZA DELLA NUOVA SOGLIA DEL VALORE DELLA LITE

Con riferimento all'entrata in vigore dell'innalzamento della soglia di valore delle controversie mediabili, il co. 2 dell'art. 10 del D.L. 50/2017 precisa che:



ATTENZIONE: le modifiche si applicano agli **atti impugnabili notificati a decorrere dal 1/01/2018**.

A tal fine, per l'**individuazione del giorno di inizio della decorrenza del termine**, l'Agenzia ripropone le indicazioni fornite con la C.M. 9/2012 in merito alla nozione di atto notificato.

PERFEZIONAMENTO DELLA NOTIFICA

In particolare, la notifica si considera perfezionata:

- al momento della ricezione dell'atto da parte del contribuente e, dunque,
- rileva la data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario.

Ne consegue che:

- se l'atto è **notificato a mezzo posta anteriormente al 01/01/2018**,
- ma **ricevuto** dal contribuente **successivamente a tale data**,

l'eventuale controversia innanzi alla CTP, anche di valore superiore a € 20.000 e fino a € 50.000, ricade nell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione.

Qualora l'**impugnazione concerne il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori**, occorre considerare quanto disposto dal co. 2, art. 21, D.Lgs. 546/1992, secondo cui il ricorso non può essere proposto prima del decorso di 90 giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione.



Nota: il **reclamo/mediazione trova applicazione** anche nei casi in cui, alla data del 1/01/2018, non sia decorso il termine di 90 giorni dall'avvenuta presentazione di istanze relative a rimborsi superiori a € 20.000 e fino a € 50.000, **mentre non opera se**, alla medesima data, tale termine dilatorio risulti già spirato.

In sintesi, il reclamo/mediazione si applicano ai seguenti casi:

RECLAMO/MEDIAZIONE PER LE SEGUENTI CONTROVERSIE DI VALORE SUPERIORE A € 20.000 E FINO A € 50.000
Atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 01/01/2018
Rifiuti taciti per i quali, alla data del 01/01/2018, non sia interamente decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione



Nota: l'Agenzia delle Dogane, con Provv. prot. n. 146811/RU del 29/12/2017, ha provveduto ad aggiornare il contenuto delle avvertenze relative alla riscossione mediante ruolo delle entrate tributarie di sua competenza al fine di tener conto del nuovo limite.