

Reclamo e mediazione (Civitanova Marche 10-11/6/2016)

1. Con la presente relazione s'intende – premessi cenni alla configurazione originaria dell'istituto del reclamo e della mediazione – la nuova disciplina di tali istituti, entrata in vigore il 1° gennaio 2016, cercando di porre in risalto gli aspetti innovativi.

2. L'introduzione dell'istituto

Com'è noto l'istituto del reclamo e della mediazione sono stati disciplinati con l'inserimento, nel corpo del d. lgs. n. 546/1992¹, dell'art. 17 bis, rubricato appunto “Il reclamo e la mediazione”, dall'art. 39, c. 9, del d.l. n. 98/2011 conv. in l. n. 111/2011

Si tratta d'innovazione ispirata dall'intento di deflazionare il contenzioso tributario, che può però conseguire anche il risultato di una definizione più rapida delle pendenze ed eventualmente di realizzare in forme più spedite e meno onerose gli interessi delle parti in causa, consentendo all'amministrazione di riconsiderare le bontà del proprio operato e la serietà delle ragioni del contribuente ovvero di addivenire ad una soluzione condivisa della disputa.

Tali intenti sono stati affidati alla previsione (nella stesura originaria dell'art. 17 bis cit.), per le controversie di valore non superiore a ventimila euro², relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, dell'onere, di presentare “preliminarmente” reclamo, a pena d'inammissibilità del ricorso, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio (sanzione, quest'ultima, dichiarata incostituzionale da C. Cost. con sentenza 16 aprile 2014, n. 98).

¹ Salva diversa indicazione a tale decreto legislativo devono intendersi riferiti i successivi richiami normativi.

² Il valore della lite è dunque dato dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, “il valore è costituito dalla somma di esse”.

2.1 Ambito di applicazione.

Ciò escludeva l'applicabilità della disposizione agli avvisi di pagamento doganali, così come agli accertamenti sui tributi locali, non essendo atti emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Seppure non fossero mancate riserve, si era ammessa l'applicabilità del reclamo in caso d'impugnazione di diniego di rimborso, anche tacito³.

Per le ipotesi di controversie sulla determinazione delle perdite riportabili resta utile il riferimento all'imposta virtuale secondo le indicazioni della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9 del 19.3.2012⁴ (aliquote vigenti per il periodo accertato alla differenza tra perdita dichiarata o utilizzata o riportabile da un lato e accertata dall'altra, con eventuale addizione di quella accertata sull'utile accertato oltre il disconoscimento della perdita; nonché, in caso di persona fisica che abbia utilizzato la perdita d'impresa per ridurre altri redditi, maggiore imposta accertata e imposta virtuale relativa alla parte di perdita riportabile).

Erano (c. 4; e sono: c. 10) escluse le controversie di cui all'art. 47 *bis*, concernenti gli atti volti al recupero di aiuti di Stato.

2.2 Aspetti procedurali.

Il procedimento era (ed è, salvo quanto si noterà in prosieguo) disciplinato mediante il richiamo agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e al comma 4 dell'articolo 22⁵, in quanto compatibili, con l'effetto di

³ Su ciò v. PISTOLESI, Il reclamo e la mediazione nel processo tributario, in Rass. trib., 2012, 70-71..

⁴ Con applicazione delle aliquote vigenti per il periodo accertato alla differenza tra perdita dichiarata o utilizzata o riportabile da un lato e accertata dall'altra, con eventuale addizione di quella accertata sull'utile accertato oltre il disconoscimento della perdita; in caso di persona fisica che abbia utilizzato la perdita d'impresa per ridurre altri redditi, maggiore imposta accertata e imposta virtuale relativa alla parte di perdita riportabile)

⁵ Il reclamante deve essere assistito da un difensore abilitato, salvo il caso di controversia d'importo inferiore a quello previsto nell'art. 12); il reclamo può ovviamente riguardare solo atti impugnabili alla stregua dell'art. 19; il reclamo deve contenere tutti gli elementi prescritti per il ricorso dall'art. 18 e quindi, oltre alla indicazione dell'atto impugnato e del *petitum*, i motivi; la notificazione deve avvenire con le modalità prescritte dall'art. 16, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto

imporre al reclamante la redazione di un atto completo di tutti i requisiti del ricorso senza possibilità di modificarlo successivamente.

Al reclamante compete la facoltà di formulare una proposta di “mediazione”.

La Direzione provinciale o la Direzione regionale da cui l'atto è emanato, destinataria del reclamo, doveva (e deve, a differenza di altri soggetti impositori) provvedere “attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili”⁶.

L'amministrazione, ove stabilisca di non accogliere il reclamo⁷ o la mediazione⁸ ne “formula” una diversa.

Dal ricevimento del diniego da parte del reclamante o dalla notificazione dell'accoglimento parziale⁹, decorrevano i termini per la costituzione in giudizio, che comunque prendevano a decorrere dopo l'inutile decorso del termine di novanta giorni.

impugnabile (art. 21; o, come si dirà, del formarsi del silenzio-rifiuto) e deve esserne curato il deposito presso l'ufficio che ha emesso l'atto (art. 22).

⁶ Si è osservato che per questa via il potere di riesame degli atti amministrativi da parte dell'autorità che li ha emessi si trasforma in un dovere (NOCERA, Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012, in Fisco, 2012, 1096).

⁷ Comm. trib. prov.le Campobasso, sez. III, 24/02/2016, n. 147, in *Iltributario.it* 2016, 1 marzo, ha statuito che: “Nell'ipotesi di reclamo esperito con esito positivo, laddove oltretutto sia stata avanzata nuovamente – da parte del contribuente – la richiesta di condanna dell'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese e competenze di causa, non può essere accolta la richiesta dell'ufficio di declaratoria di totale cessazione della materia del contendere. L'annullamento del provvedimento, infatti, non costituisce ad ogni modo accoglimento integrale dell'istanza di reclamo, che produce pertanto gli effetti del ricorso ex art. 17 bis, comma 9, d.lg. 546/1992 nella formulazione vigente sino al 1 gennaio 2016”.

⁸ Sulla reale natura di tale “mediazione” cfr. *infra* nel testo.

⁹ Osserva M. Martis, Reclamo e mediazione fiscale. Un nuovo strumento di convergenza tra gli interessi del cittadino e della pubblica amministrazione, in *Riv. dir. trib.*, fasc.9, 2012, pag. 809: “... quando si parla di annullamento parziale, sembra doversi intendere che l'Agenzia delle Entrate possa limitare la propria pretesa, non solo incidendo sull'aspetto meramente quantitativo, ma anche modificando i contenuti e le motivazioni dell'atto ... Tra le due alternative sopra esposte, si ritiene perseguibile, quale ipotesi più coerente con il sistema, quella in forza della quale quando il legislatore, nell'art. 17 bis, si esprime in termini di annullamento parziale, intenda, in realtà, riferirsi ad una semplice riduzione quantitativa della pretesa, rinviando alla mediazione vera e propria (dove è ravvisabile un consenso tra amministrazione e contribuente), una riconsiderazione dei contenuti dell'atto impugnabile”.

In ordine alla mediazione, l'originaria formulazione della norma si limitava a richiamare le disposizioni dell'articolo 48 "in quanto compatibili", espressione che aveva fatto dubitare che l'applicazione in questione si riducesse all'abbattimento delle sanzioni.

2.3 La fase processuale.

Il processo proseguiva nelle forme normali¹⁰, ma non era praticabile la conciliazione giudiziale della lite ai sensi dell'art. 48.

Nelle controversie in questione, la condanna della parte soccombente doveva comprendere, oltre alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo.

La compensazione totale o parziale delle spese di lite fuori, del caso di soccombenza reciproca, deve essere esplicitamente motivata, con riferimento alle circostanze che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

3. L'intervento legislativo del 2013

Il legislatore è intervenuto sul testo originario dell'art. 17 bis già con l'art. 1, comma 611, lettera a), numero 1-4), l. n. 147/2013, n. 147¹¹, eliminando la (come si dirà, incostituzionale) previsione d'inammissibilità dell'originario c. 2 e qualificando invece la

¹⁰ Relativo alla legittimazione attiva dei soci delle società di persone ai quali vengano notificati degli avvisi di accertamento distinti da quelli della società (ipotesi per la quale Cass. n. 14815/2008 ha ritenuto sussistente litisconsorzio necessario), l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 9/E del 2012) ritiene che, in fase di reclamo, i singoli rapporti restino autonomi ed indipendenti, con conseguente legittimazione dei soci alla proposizione d'istanze di reclamo indipendentemente dalla società. La diversa determinazione dell'accertamento nei confronti della società deve comunque essere tenuta in considerazione per il socio, anche se questi non ha autonomamente mediato, ferma l'inapplicabilità della riduzione delle sanzioni. Il litisconsorzio non si estenderebbe alla società o ai soci che abbiano mediato.

¹¹ La modifica si applicava agli atti notificati a decorrere dal sessantesimo giorno successivo all'entrata in vigore della legge

presentazione del reclamo quale condizione di procedibilità, la cui mancanza era però rilevabile su eccezione dell'amministrazione finanziaria e solo in tal caso comportava il rinvio della trattazione a data successiva allo spirare del termine spettante all'organo destinatario per la comunicazione dell'accoglimento o del rifiuto con proposta di mediazione ¹².

Si era così eliminata, per i nuovi ricorsi, l'illegittimità che di lì a poco la Corte Costituzionale ha rilevato con sentenza 16 aprile 2014, n. 98, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del c. 2 nel testo originario.

Merita di essere segnalato che l' articolo 1, comma 611, lettera a), numero 4), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha introdotto il c. 9-bis dell'art. 17 bis, il quale dispone che “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”, salvo il caso d'improcedibilità per mancata proposizione del reclamo.

4. Cenni sulla natura dell'istituto. Le indicazioni della Corte Costituzionale.

4.1 Inquadramento.

Il reclamo è stato definitivo come un'istanza di riesame obbligatoria (nel senso dell'onere), con la quale il contribuente è tenuto a denunciare i vizi formali e sostanziali del provvedimento su cui si fonda la domanda di annullamento totale o parziale dello stesso e i motivi per cui censura l'operato dell'ente impositore.

¹² “La presentazione del reclamo e' condizione di procedibilita' 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, puo' eccepire l'improcedibilita' del ricorso e il presidente, se rileva l'improcedibilita', rinvia la trattazione per consentire la mediazione”

La dottrina ha assunto posizioni varie, soprattutto sul punto della riconducibilità dell'istituto al novero dei rimedi amministrativi o di natura processuale, in considerazione, per questa seconda opzione, dell'idoneità a produrre gli effetti del ricorso (secondo la formulazione originaria dell'art. 17 *bis*)¹³.

La possibilità di ricondurre la mediazione a una transazione (sul rilievo che il contraddittorio tra Ufficio e contribuente può portare a una composizione della controversia a seguito di reciproche concessioni tra le parti, con possibilità per l'amministrazione di riesaminare i presupposti di fatto e di diritto dell'atto) deve naturalmente conciliarsi con la disponibilità dell'obbligazione tributaria.

4.2 L'intervento della Corte Costituzionale.

Non può prescindersi dal richiamare le valutazioni espresse dalla Corte Costituzionale nella già citata sentenza, a proposito di molti dei dubbi di legittimità costituzionale sollevati all'introduzione dell'art. 17 bis d. lgs. n. 546/1992.

Il giudice delle leggi ha ricordato che “che la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri finalizzati al perseguimento di interessi generali è subordinata al triplice requisito che il legislatore non renda la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, contenga l'onere nella misura meno gravosa possibile e operi un congruo bilanciamento tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire”, mentre la disposizione censurata ... si discosta[va] dalle riferite indicazioni in quanto comporta[va] la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale” (la Corte aveva anche esplicitato che, con riguardo ai rapporti non esauriti ai quali sarebbe

¹³ In ordine alla tesi, già sulla base della formulazione originaria della norma, della pendenza immediata del processo, BASILAVECCHIA, Dal reclamo al processo, in Corr. trib., 2012, 842.

stata ancora applicabile la disposizione in esame, l'eventuale omissione della previa presentazione del reclamo rimaneva priva di conseguenze giuridiche)

Con la medesima pronuncia è stato invece escluso: che contrasti con l'art. 24 Cost., l'obbligo del contribuente di indicare nel reclamo le proprie prospettazioni difensive, senza che gli sia consentito di modificarle nell'eventuale successivo giudizio tributario, osservando che ciò non “determina alcun pregiudizio per il diritto di difesa del contribuente, in quanto, nel caso in cui il reclamo venga accolto o la mediazione conclusa, il contribuente non avrà interesse ad adire la commissione tributaria”, mentre, in tutti gli altri casi, “il processo avrà ad oggetto lo stesso originario provvedimento amministrativo, cioè un atto nei confronti del quale il ricorrente ha potuto, nel consueto termine di sessanta giorni, proporre le proprie prospettazioni difensive. D'altro canto, proprio in ragione del fatto che i motivi del ricorso sono già contenuti nel reclamo e non sono successivamente modificabili, deve escludersi che l'amministrazione finanziaria possa avanzare una pretesa diversamente motivata o fondata su nuovi presupposti”;

che fossero violati gli art. 3, 24 e 25 Cost., in quanto mancava la previsione “che la mediazione tributaria [fosse] svolta da un soggetto terzo rispetto alle parti”, perché questa, “sia che venga proposta nel reclamo del contribuente, sia che venga proposta d'ufficio, si svolge solo tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, parti del rapporto d'imposta, senza l'intervento di alcun terzo nel ruolo di mediatore” con la conseguente “impossibilità di ricondurre la mediazione tributaria al modello di quella civilistica”, se non addirittura “all'ambito mediatorio propriamente inteso”, non essendo “conferente il richiamo alla direttiva n. 2008/52/Ce”, in materia di controversie transfrontaliere in materia civile e commerciale, ma con “l'espressa esclusione ... della materia fiscale”, e trattandosi piuttosto di “una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse

parti (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, su un piano di parità, sicché deve escludersi che un tale procedimento conciliativo possa violare il diritto di difesa del contribuente o il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge” (sul punto la Corte ha però disatteso la tesi, prospettata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 9/E/2012, che il requisito fosse soddisfatto con l'affidamento dell'intero procedimento a strutture “diverse ed autonome” rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili)¹⁴.

Ancora la Corte ha escluso che vi fosse contrasto con gli art. 3, 24 e 113 cost., in conseguenza della “preclusione, per il contribuente, della possibilità di agire in giudizio durante il tempo previsto per lo svolgimento della procedura amministrativa introdotta con tale atto”.

In particolare, sotto questo profilo, la Corte afferma che “il reclamo e la mediazione tributari ..., col favorire la definizione delle controversie in una fase pregiudizionale, tendono a soddisfare l'interesse generale sotto un duplice aspetto: da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette controversie; dall'altro, riducendo il numero dei processi di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi e un più attento esame di quelli residui. Inoltre, la concorrenza di altri preventivi istituti deflattivi ... non esclude né l'astratta adeguatezza né la concreta idoneità e utilità del reclamo e della mediazione al soddisfacimento dell'indicato interesse generale”. E che il legislatore ha perseguito tale interesse generale in maniera consona ed esercitando correttamente la sua discrezionalità “prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riguardo alle liti che rappresentano il

¹⁴ Il rilievo della Corte circa la non riconducibilità dell'istituto in discussione alla mediazione prevista in altri ambiti e l'ulteriore considerazione che solo l'amministrazione può attivare poteri di autoannullamento sembra a maggior ragione rilevante dopo l'allargamento “soggettivo” operato dal legislatore del 2015, di cui *infra* nel testo

numero più consistente delle controversie tributarie e, al contempo, a quelle di esse che comportano le minori conseguenze finanziarie sia per la parte privata sia per quella pubblica”

Le problematiche connesse alla tutela cautelare sono state affrontate dal legislatore con lo strumento della sospensione della riscossione e dei pagamenti (in un ottica che connette la cautela all'esecutività dell'atto).

5. Il recente intervento normativo.

In questo quadro, l'art. 17 bis è stato dunque sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera l), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016. Di seguito si farà cenno agli aspetti più innovativi

5.1 Presupposti applicativi

Circa l'ambito oggettivo di applicabilità resta ferma, come detto, l'espressa esclusione dei ricorsi ex art. 47 bis d. lgs. n. 546/1992 (aiuti comunitari).

Le disposizioni relative a reclamo e mediazione si applicano ora senz'altro alle “controversie di valore non superiore a ventimila euro”, cosicché resta fermo il limite quantitativo (cui il giudice delle leggi come detto non ha mancato di dare rilievo), ma l'istituto del reclamo concerne ora l'impugnazione degli atti di natura tributaria – nei limiti in cui non esulino dalla giurisdizione tributaria – da qualunque ente impositore promanino.

Il c. 9 estende l'applicabilità delle norme in questione “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” (cioè i soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni, iscritti nell'apposito albo istituito presso il Ministero delle finanze: c.d.

concessionari locali); dunque ora l'istituto riguarda anche le cartelle esattoriali, pure se impugnate per vizi propri e gli atti impugnabili relativi ai tributi locali.

Al profilo “soggettivo” resta collegata una differenza di disciplina: mentre le Agenzie delle Entrate, delle dogane e dei monopoli continuano a provvedere “sul reclamo “mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti”, per gli altri enti impositori (c. 4) tale previsione si applica solo “compatibilmente con la” loro “struttura organizzativa” (si è già osservato che la terzietà dell'organo non è stata considerata rilevante sotto il profilo della legittimità costituzionale).

I criteri di determinazione del valore della controversia a questi fini sono gli stessi dell'art. 12, c. 2, espressamente richiamato, col chiarimento che non sono reclamabili le controversie di valore indeterminato, ad eccezione di quelle dell'art. 2, c. 2, primo periodo”, cioè quelle “promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

5.2 Aspetti procedurali

E' stata modificata, in modo probabilmente più lineare, la descrizione dell'avvio del procedimento ed il rapporto col ricorso giurisdizionale.

Secondo la disciplina previgente “chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo” quale condizione di procedibilità del ricorso stesso”; ora si prevede direttamente (c. 1) che “il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo”, fermo restando che il contribuente può inserire nel ricorso “una proposta

di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa" (c. 1); con ciò il reclamo e la mediazione vengono ad inserirsi, anche temporalmente, quale incidente del processo.

Il termine per l'impugnazione resta quello comune dell'art. 21, c. 1, di giorni sessanta dalla data di notificazione dell'atto impugnato; ma il ricorso "non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla notificazione dell'atto impugnato" (viene ribadito che si tratta di termine – adesso anche più coerentemente che in passato – assoggettato alla sospensione feriale dei termini processuali: cfr. c. 2).

La nuova formulazione esplicita che entro tale termine "la procedura deve essere conclusa", il che sembra richiedere alle amministrazioni che in detto termine un provvedimento – positivo o negativo, ma espresso – venga adottato; ma in caso di prolungata inerzia lo scadere del termine rende comunque procedibile il ricorso e fa scattare i conseguenti oneri d'iniziativa processuale.

Resta confermato (c. 5) che 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 sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa".

L'amministrazione ha specificato tali criteri con la circolare n. 38/E/2015 del 29.12.2015.

Restano dunque aperte le medesime possibilità: accoglimento totale o parziale del reclamo ed annullamento in autotutela (totale o parziale), reiezione, nel qual caso l'ente impositore è tenuto a formulare "d'ufficio" una proposta di mediazione

Dalla scadenza del detto termine di novanta giorni (anche in caso di previa comunicazione del rigetto o dell'accoglimento parziale)

decorre il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente, che resta quello ordinario dell'art. 22, c. 1, cioè “trenta giorni ... a pena d'inammissibilità”.

Durante il termine per il completamento della procedura di reclamo e mediazione (c. 8) sono sospesi “riscossione e ... pagamento” delle somme dovute, fermo restando che non è sospeso il corso degli interessi, circostanza che diviene rilevante solo “in caso di mancato perfezionamento della mediazione”.

5.3 Rapporti col processo

Rispetto alla precedente formulazione (c. 9 bis) non è riprodotta la previsione che la sospensione non si applica nel caso di mancata proposizione del reclamo, ciò che è in linea con la previsione che il reclamo è ormai “effetto” del ricorso.

Deve anche notarsi che non è più previsto che l'improcedibilità (già c. 2) debba essere eccepita dall'amministrazione con la memoria di costituzione in giudizio, essendo invece previsto che la Commissione, d'ufficio, rilevi che la costituzione del ricorrente è avvenuta prima dello spirare del termine di novanta giorni, provvedendo in tal caso senz'altro a rinviare la trattazione della causa (c. 3).

La circolare 35/E citata riconosce l'automaticità della sospensione, ma la esclude, condivisibilmente, nel caso di ricorso inammissibile (ad esempio perché proposto oltre il termine dell'art. 21, c. 1)

La costituzione del ricorrente deve ancora avvenire nel termine (art. 22, c. 1) di giorni trenta a pena d'inammissibilità.

Il giudizio prosegue nelle forme comuni, ma non è ora più prevista la preclusione della conciliazione giudiziale, ove il processo continui, per effetto della tempestiva costituzione del ricorrente¹⁵.

In ordine alle spese di lite, il comma 2 *septies* dell'art. 15 prevede, specificamente per controversie che rientrano nell'ambito di applicabilità dell'art. 17 *bis*, che le spese di giudizio “sono maggiorate del 50 per cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento”: ciò che sembra escludere qualsiasi tipo di discrezionalità del giudice.

5.4 La mediazione

La mediazione si perfeziona – come in precedenza – col versamento delle somme concordate o con la prima rata, che deve avvenire entro venti giorni dalla sottoscrizione (stante il richiamo testuale all'art. 8 del d. lgs. n.218/1997 per l'accertamento con adesione), se si tratta d'impugnazione di atto impositivo o di riscossione; in caso di ricorso avverso rifiuto espresso tacito di rimborso, con la sottoscrizione dell'accordo, che (c. 6) diviene “titolo per il pagamento delle somme dovute”, da intendersi come titolo esecutivo che abilita appunto all'esecuzione in sede ordinaria.

Lo stesso momento deve considerarsi rilevante per le controversie in tema di atti catastali, che saranno aggiornati secondo i termini concordati.

E' ribadito (c. 5) che l'esito del provvedimento rileva anche “per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi”, sulle quali non si applicano sanzioni e interessi, secondo la previsione incentivante del c. 7, che inoltre riduce (dal 40 al 35%) le sanzioni amministrative.

¹⁵ A. RUSSO, Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario, in Fisco, 2011, 4843, spiegava l'esclusione con la sostanziale sovrapposizione dei due istituti.

6 Applicabilità *ratione temporis* della nuova disciplina

Come afferma l'amministrazione nella circolare n. 38/E del 29.12.2015, la nuova disciplina è applicabile ai ricorsi presentati dopo l'1.1.2016 (l'immediata qualificazione di "ricorso" rende più agevole l'applicazione del principio *tempus regit actum*), anche se relativi ad atti notificati anteriormente dagli enti impositori o dagli agenti della riscossione; mentre l'art. 12, c. 1, del d.l. n. 156/2015, specifica espressamente che essa deve trovare applicazione già nei procedimenti di mediazione già pendenti a detta data.