



IL RECLAMO E LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE DOPO IL D.LGS. N. 156/2015

Paola Rossi e Pasquale Saggese

ABSTRACT

Il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 recante “Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23”, ha introdotto modifiche di rilevante portata, da un lato, alla disciplina degli istituti del reclamo e della mediazione nel processo tributario e, dall’altro, alla disciplina della conciliazione giudiziale.

Tali modifiche hanno comportato un rafforzamento e una razionalizzazione complessiva degli istituti in argomento soprattutto al fine incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario.

Il presente documento si pone quale obiettivo quello di illustrare le novelle normative in questione, prestando particolare attenzione ai profili applicativi delle stesse e ai chiarimenti in merito forniti dall’Agenzia delle Entrate con le circolari n. 38/E del 29 dicembre 2015 e n. 12/E dell’8 aprile 2016.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Reclamo e mediazione tributaria. – 2.1 Estensione dell’ambito di applicazione. – 2.2. Procedimento. – 2.3. Fase di mediazione. – 2.4. Spese di giudizio. – 2.5. Decorrenza. – 3. Conciliazione giudiziale. – 3.1. Estensione dell’ambito di applicazione. – 3.2. Procedimento. – 3.2.1. Conciliazione “fuori udienza”. – 3.2.2. Conciliazione “in udienza”. – 3.3. Riduzione delle sanzioni. – 3.4. Versamento degli importi dovuti. – 3.5. Effetti penali.

1. Premessa

Le discipline degli istituti del **reclamo** e della **mediazione nel processo tributario** e della **conciliazione giudiziale** sono state oggetto di **importanti modifiche** per effetto dell’**art. 9 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156** recante “*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*”.

In particolare, la **lettera l)** del comma 1 del citato art. 9 ha **sostituito integralmente l’art. 17-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546¹**, rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”.

Tale istituto, anche dopo la riforma, continua a configurarsi come uno strumento obbligatorio che consente un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché una verifica circa la possibilità di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo con l’ente impositore, che la controversia prosegua davanti al giudice.

Le **lettere s) e t)** del suddetto art. 9 sono, invece, intervenute in modo significativo sulla disciplina della **conciliazione giudiziale**, che, a seguito delle modifiche, risulta attualmente contenuta in tre articoli del D.Lgs. n. 546/1992: l’art. 48, che rispetto alla previgente formulazione presenta rubrica e testo integralmente riscritti, ed i neointrodotti articoli 48-bis e 48-ter.

¹ Recante “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”.

Nello specifico, gli articoli 48 e 48-*bis* disciplinano le **due tipologie di conciliazione**, rispettivamente denominate “fuori udienza” e “in udienza”, mentre l’art. 48-*ter* detta disposizioni, comuni alle due tipologie di conciliazione, per la definizione, il pagamento ed il versamento delle somme conciliate.

Ad illustrare le novità delle discipline in argomento è intervenuta l’**Agenzia delle Entrate** con la **circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015** in cui è stato evidenziato che l’obiettivo perseguito dal legislatore delegato è stato quello di potenziare l’istituto del reclamo/mediazione, in modo da incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario e di rafforzare l’istituto della conciliazione, “*nell’intento di superare le criticità legate allo scarso utilizzo di tale istituto*”. Ulteriori chiarimenti in materia sono poi contenuti nella **circolare n. 12/E dell’8 aprile 2016**.

Tra le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale, le più rilevanti sono rappresentate dal fatto che, a differenza di quanto avveniva nel sistema previgente, essa è ora ammessa nel secondo grado di giudizio ed anche nel caso in cui la controversia sia soggetta a reclamo/mediazione.

È stato, inoltre, previsto che la conciliazione non si perfezioni più con il pagamento delle somme concordate o della prima rata, ma con la sottoscrizione dell’accordo o la formazione del processo verbale di conciliazione. Anticipando in tal modo il perfezionamento², vengono superati i problemi procedurali derivanti dall’eventuale mancato pagamento, che poteva intervenire quando l’estinzione del processo fosse oramai già stata dichiarata dalla Commissione adita, con conseguente necessità di appellare la sentenza o reclamare *ex art. 28 del D.Lgs. n. 546/1992* il decreto di estinzione per consentire la prosecuzione del giudizio³.

Sono state, infine, apportate diverse modifiche alle modalità di versamento degli importi conciliati la cui disciplina è ora contenuta nell’art. 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992 e negli articoli 8 del D.Lgs. n. 218/1997 e 15-*ter* del DPR n. 602/1973 (disposizioni modificate dal D.Lgs. n. 159/2015 recante “*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione*”).

Per il resto la conciliazione rimane un istituto applicabile a tutte le entrate devolute alla giurisdizione tributaria che consente la definizione totale e/o parziale della pretesa, ma anche di poter beneficiare della sola riduzione delle sanzioni (accettando di versare l’intero importo dell’imposta accertata)⁴.

² Viene in tal modo creata una disomogeneità di disciplina rispetto all’analogo istituto dell’accertamento con adesione che mantiene (art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997) il pagamento-perfezionante, mentre nella conciliazione il D.Lgs. n. 156/2015 ha introdotto l’accordo-perfezionante (art. 48 D.Lgs. n. 546/1992).

³ Per ovviare a tali problematiche, la Suprema Corte (cfr. per tutte, sent. n. 3560/2009 e n. 14547/2015) aveva sancito che, formato il processo verbale di conciliazione, la Commissione non poteva subito dichiarare l’estinzione del processo, ma doveva prima rinviare l’udienza per verificare il versamento degli importi conciliati. In caso di omesso versamento, il processo, all’udienza rinviata, era destinato a proseguire. Nel “nuovo” rito il perfezionamento è anticipato, quindi la pronuncia della Commissione viene a dichiarare un’estinzione già avvenuta, risultando così irrilevanti, ai fini del giudizio, le vicende successive relative al pagamento delle somme conciliate il cui omesso o tardivo versamento potrà dar luogo all’irrogazione di sanzioni amministrative, ma non comprometterà mai la validità della conciliazione.

⁴ La circolare del Ministero delle Finanze 18 dicembre 1996, n. 291 ha chiarito che è legittimo porre in essere un accordo conciliativo al solo fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni (c.d. *conciliazione “a zero”*). In questo caso, il ricorrente verserà l’intero importo della maggiore imposta, ma potrà beneficiare del versamento rateale senza garanzie, nonché della riduzione delle sanzioni.

Eccezione fatta per le modifiche in tema di versamenti, i nuovi articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992 si applicano ai giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2016, trovando applicazione senza deroghe l'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2015⁵.

2. Reclamo e mediazione tributaria

2.1. Estensione dell'ambito di applicazione

Una **prima rilevante novità** recata dal nuovo testo dell'art. 17-*bis* attiene all'**ambito di applicazione** dell'istituto.

Come è noto, la versione precedente dell'art. 17-*bis* stabiliva che il reclamo era necessario per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore sino a 20.000,00 euro.

L'eliminazione dell'inciso "*relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate*" nel testo del **comma 1** del nuovo **art. 17-*bis*** ha comportato che l'obbligo del reclamo, **fermo il limite di valore di ventimila euro della controversia**, è ora esteso agli **atti emessi da tutti gli enti impositori**, anche quindi diversi dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli o un ente locale).

Resta ferma l'esclusione delle liti su atti relativi al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il diritto comunitario, di cui all'art. 47-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992⁶.

Viene altresì disposto che le **controversie di valore indeterminabile⁷ non sono reclamabili**, ad eccezione di alcune controversie in materia catastale, indicate nell'art. 2, comma 2, primo periodo del D.Lgs. n. 546/1992, **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**.

Il **comma 9** del nuovo **art. 17-*bis*** estende espressamente le norme su reclamo e mediazione, **per quanto compatibili**, anche **agli Agenti della Riscossione** ed ai c.d. "concessionari locali" iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

Al riguardo la Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015 precisa che tali soggetti non hanno la disponibilità del tributo, per cui l'istituto può trovare applicazione nei casi, ad esempio, di vizi propri delle cartelle di pagamento da essi emesse ovvero di impugnazione di fermi di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del DPR n. 602/1973 o di iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi

⁵ Le disposizioni sulla nuova conciliazione si applicano, quindi, anche ai processi pendenti, non avendo rilevanza il momento in cui il giudizio, di primo o di secondo grado, sia stato incardinato. Da ciò consegue che, per i giudizi attualmente in grado di appello ed instaurati prima dell'entrata in vigore delle modifiche, è esperibile la conciliazione dinanzi la Commissione tributaria regionale, anche se la conciliazione sia stata inutilmente tentata in primo grado, mentre le conciliazioni per le quali il pagamento perfezionante è avvenuto entro il 31 dicembre 2015 seguono il vecchio rito (così cit. circ. n. 38/E/2015, par. n. 1.11).

⁶ Cfr. il comma 10 del nuovo art. 17-*bis* che riproduce integralmente il contenuto del previgente comma 4. Al riguardo, va comunque ricordato che attualmente – per effetto dell'art. 49 della legge 24 dicembre 2012, n. 234 – la cognizione delle controversie sul recupero di aiuti di Stato incompatibili è devoluta alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. A tal fine, il predetto art. 49 ha inserito le lettere *m-quinquies*) nel comma 1 dell'art. 119 e *z-sexies*) nel comma 1 dell'art. 133 del codice del processo amministrativo, di cui all'allegato 1 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

⁷ Si pensi all'atto con cui viene contestata la sanzione accessoria *ex* art. 12 del D.Lgs. n. 471/1997 relativa alla chiusura dei locali commerciali a seguito di ripetute violazioni in materia di scontrini fiscali.

dell'art. 77 del citato DPR n. 602. In sostanza, la disposizione in esame ha la finalità di consentire anche a detti soggetti di procedere al ritiro dei loro atti impugnati.

Quest'ultima disposizione è assai importante, in quanto è ora pacifica l'applicabilità della fase di reclamo anche nei casi in cui il contribuente, raggiunto da atti della riscossione, contesti la pretesa sia nel merito che per vizi propri della cartella di pagamento o altro atto similare. In tal caso, egli potrà notificare il reclamo sia all'ente impositore che all'Agente della Riscossione, senza rischiare alcuna inammissibilità con riferimento ai vizi propri della cartella, per mancato rispetto dei termini per la costituzione in giudizio⁸.

La circostanza che il novellato comma 6 dell'art. 17-*bis* contemplice espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia anche il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori, codifica, a livello normativo, l'ipotesi già profilata dall'Agenzia delle Entrate in via interpretativa circa l'obbligo ad esperire la fase di reclamo/mediazione anche con riferimento alle **liti di rimborso**⁹.

Nel vigore della nuova disciplina, l'individuazione delle controversie soggette al reclamo avviene dunque sulla base di un **unico criterio**, cioè il **valore della lite non superiore a ventimila euro**. Per la determinazione di detto valore si fa riferimento alle disposizioni dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, che sullo specifico punto sono rimaste invariate¹⁰.

In argomento, peraltro, con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito i dubbi relativi alla modalità di determinazione del valore della lite nell'ipotesi in cui l'avviso di accertamento rettifichi le perdite dichiarate¹¹ e nell'ipotesi di ricorso contro la comunicazione di iscrizione di fermo di beni mobili registrati o di ipoteca¹².

⁸ Nella versione antecedente della norma, il reclamo era circoscritto agli atti dell'Agenzia delle Entrate, e non riguardava gli atti emessi dall'Agente della Riscossione. Il problema si poneva sui termini per la costituzione in giudizio, quando il contribuente, nel ricorso contro il ruolo, eccepiva vizi imputabili ad entrambi i soggetti. Solo per l'Agenzia delle Entrate era infatti necessario instaurare la fase di reclamo, e solo in tal caso, di conseguenza, il termine per la costituzione in giudizio decorreva dallo spirare dei 90 giorni dalla notifica del reclamo *ex art. 17-bis* del D.Lgs. n. 546/1992. Di contro, per i vizi imputabili ad Equitalia, non operando il reclamo, i termini per la costituzione in giudizio erano quelli ordinari, coincidenti con i 30 giorni dalla notifica del ricorso ad Equitalia. Allora, se si accoglieva la tesi dell'Agenzia delle Entrate (ribadita nella circ. 14 maggio 2014, n. 10, par. 2.1), il contribuente, per depositare il reclamo, doveva attendere, per tutti i vizi sollevati nel ricorso (pure per quelli imputabili all'Agente della Riscossione), lo spirare dei 90 giorni dalla notifica dell'atto, e ciò lo esponeva, per forza di cose, ad un rischio di inammissibilità per i vizi imputabili all'Agente della Riscossione, derivante dal mancato rispetto del termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso a quest'ultimo per la costituzione in giudizio.

⁹ Cfr. circolare n. 9/E del 19 marzo 2012, par. 1.1. L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, par. 19.1.3., ha precisato che qualora la mediazione tributaria (o la conciliazione giudiziale) riguardi la restituzione di tributi indebitamente versati dal contribuente, spettano gli interessi di cui all'art. 1 (*interesse per ritardato rimborso delle imposte*) del D.M. 21 maggio 2009, da calcolarsi con le medesime modalità, a prescindere dalla circostanza che il rimborso sia riconosciuto da un provvedimento amministrativo, da un accordo conciliativo o da una sentenza. Gli interessi per ritardato pagamento dei tributi dovuti dal contribuente a seguito di attività di controllo e liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, eventualmente definiti anche in sede di mediazione e conciliazione, sono disciplinati, invece, dall'art. 6 del citato D.M. Si ricorda che, il citato D.M. continuerà ad applicarsi sino a quando non saranno approvati i decreti attuativi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 159/2015, che dovranno rivedere integralmente i tassi di interesse fiscali.

¹⁰ Ai sensi di quest'ultima norma "*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*".

¹¹ Par. 19.1.4.

¹² Par. 19.2.6.

Per quanto riguarda la prima ipotesi, è stato ribadito che restano valide le indicazioni contenute nel par. 1.3.1. della circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 in quanto in proposito non sono state apportate modifiche all'art. 17 *bis* del D.Lgs. n. 546/1992¹³.

Con riferimento alla seconda ipotesi, è stato precisato che il valore della controversia va determinato in base al valore complessivo dei crediti per tributi al netto di interessi, sanzioni (salvo che le sanzioni non costituiscano pretesa autonoma) e altri oneri accessori, per i quali l'Agente della Riscossione ha comunicato l'iscrizione del fermo o dell'ipoteca. Tale regola, ad avviso delle Entrate, vale anche nel caso in cui il ricorrente, oltre a contestare vizi propri del fermo o dell'ipoteca, contesti anche i crediti per i quali si procede; pertanto, se il valore complessivo dei crediti tributari sottostanti al fermo o all'ipoteca supera i 20.000 euro, la lite non è soggetta al procedimento di mediazione anche se le singole iscrizioni a ruolo contestate abbiano un valore inferiore alla predetta soglia¹⁴.

Nel nuovo testo dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 **non è più stabilito che per le liti soggette a reclamo è inibita la conciliazione giudiziale.**

Per questa ragione, se le parti non hanno trovato un accordo in sede di mediazione, rimane ferma la possibilità di stipulare, successivamente, la conciliazione giudiziale, che peraltro, in seguito alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, sarà ammessa pure in appello (v. *infra*, nel testo).

Secondo quanto chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E/2015 (par. 1.7.7), possono essere **oggetto di conciliazione anche le cause, pendenti al 1° gennaio 2016**, di valore non superiore a ventimila euro e concernenti atti dell'Agenzia delle Entrate, per le quali sia stata esperita infruttuosamente la mediazione in applicazione della previgente disciplina.

2.2. Procedimento

La nuova formulazione dell'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevede, con un'inversione terminologica, non più che “*il reclamo produce gli effetti del ricorso*” ma che “*il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo*”: ergo, da un lato, è chiara la natura processuale del procedimento di reclamo¹⁵, dall'altro, senza necessità di alcun rinvio all'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992, è pacifico che il reclamo altro non è che un ricorso, per cui devono essere presenti tutti i requisiti per la formazione di tale atto, pena, eventualmente, l'inammissibilità.

La proposizione dell'impugnazione produce dunque, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione. In sostanza, il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso.

¹³ L'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che la nuova disposizione introdotta nel quarto comma dell'art. 42 del DPR n. 600/1973, secondo cui a seguito di accertamento, in caso di presentazione di istanza per lo scomputo delle perdite pregresse, è sospeso il termine per la presentazione del ricorso, si applica a prescindere dalla circostanza che l'impugnazione sia soggetta o meno al procedimento di mediazione.

¹⁴ Ad avviso delle Entrate, gli stessi criteri si applicano nel caso di impugnazione di una cartella di pagamento che cumula distinte iscrizioni a ruolo anche se eseguite da diversi enti creditori, qualora si contesti integralmente la cartella per vizi propri, unitamente alle singole iscrizioni a ruolo per vizi riferiti all'attività degli enti creditori.

¹⁵ Anche nella nuova disciplina è, infatti, espressamente previsto che il termine di 90 giorni entro cui deve concludersi la fase di mediazione soggiace alla sospensione feriale dei termini processuali.

Ad avviso dell’Agenzia delle Entrate¹⁶, la pregressa disciplina prevedeva, invece, un’apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all’attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale con il successivo deposito del ricorso.

Resta confermato che, nelle liti reclamabili, il contribuente, entro il termine di proposizione del ricorso, può formulare, a sua discrezione, anche una **proposta di mediazione**. Se il reclamo non viene accolto o la mediazione non viene stipulata entro 90 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo, dallo scadere di detto termine decorre l’ulteriore termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del contribuente (art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992).

Il novellato comma 2 dell’art. 17-*bis* ribadisce l’**improcedibilità del ricorso** fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data della sua notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di reclamo/mediazione¹⁷. **Se la Commissione rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta in data anteriore** al predetto termine, **rinvia la trattazione della causa** per consentire l’esame del reclamo.

Tale ultima precisazione è importante: nella precedente versione dell’art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, come modificata dalla L. n. 147/2013, se il contribuente ometteva la fase di reclamo il rinvio dell’udienza era possibile solo su eccezione del resistente. Ora, per come è formulata la norma, il rinvio dovrebbe essere “processualmente dovuto”.

La riscossione ed il pagamento degli importi intimati con l’atto reclamato continuano ad essere sospesi fino allo spirare dei 90 giorni dalla notifica del ricorso/reclamo.

Viene meno peraltro la prescrizione secondo cui la sospensione non opera nei casi di improcedibilità del ricorso, ovvero quando il contribuente ha omissso la fase di reclamo/mediazione.

Il comma 8 dell’art. 17-*bis* stabilisce altresì che, decorso il termine di 90 giorni senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o perfezionamento della mediazione, il contribuente è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d’imposta per il periodo di sospensione.

Rimane ferma la disposizione secondo cui la fase di reclamo/mediazione va gestita da strutture autonome delle Agenzie fiscali, diverse da quelle che hanno curato la fase di accertamento, che sono state individuate negli uffici legali delle medesime Agenzie. Per gli **altri enti impositori** (si pensi agli enti locali), l’ultimo periodo del comma 4 del nuovo art. 17-*bis* stabilisce tuttavia che ciò opera **compatibilmente con la loro struttura organizzativa**.

2.3. Fase di mediazione

In merito alla mediazione vera e propria, i commi 5 e 6 dell’art. 17-*bis* stabiliscono che:

- se la **lite ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione**, il **perfezionamento** coincide con il versamento delle somme dovute o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell’accordo;

¹⁶ Cfr. circ. 38/E/2015, par. 1.7.2.

¹⁷ Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il termine di novanta giorni decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell’ente destinatario. Come già ricordato, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni.

- nelle **liti di rimborso**, il **perfezionamento** coincide con la sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicati le somme dovute e i termini e le modalità di pagamento¹⁸;
- per le **controversie** aventi ad oggetto operazioni **catastali**, la mediazione **si perfeziona** con la sottoscrizione dell'accordo e gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione e nei termini risultanti dall'accordo (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E/2015, par. 1.7.4);
- per il **versamento** delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie in caso di **inadempienza**, previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997¹⁹;
- le **sanzioni** sono **ridotte al 35% del minimo** edittale²⁰;
- in caso di **progressione**, è stata estesa anche al reclamo/mediazione la disciplina prevista dall'art. 12, comma 8, del D.Lgs. n. 472/1997²¹, secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una **sanzione unica** si applicano **separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta**;
- in caso di **accoglimento parziale del reclamo** si rendono applicabili le disposizioni recate dall'art. 2-*quater*, comma 1-*sexies*, D.L. n. 564/1994²², per cui il contribuente, **previa rinuncia al deposito del ricorso** con riguardo agli altri motivi di doglianza non accolti, è rimesso in termini per ottenere eventualmente la **riduzione delle sanzioni ad un terzo** prevista dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 (cfr. circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E/2015, par. 1.7.5).

¹⁸ L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Se dunque, stipulata la mediazione, l'ente impositore non onorasse il debito, il contribuente potrebbe immediatamente agire in sede esecutiva per la restituzione delle somme dovute.

¹⁹ Ne consegue che è possibile rateizzare il pagamento in un massimo di otto rate trimestrali oppure, se gli importi superano i cinquantamila euro, di sedici rate trimestrali. Dovrebbe trovare applicazione, stante il sistema dei rinvii normativi, l'art. 15-*ter* del DPR n. 602/1973, per cui, ferma restando la validità della mediazione, la decadenza dalla dilazione non dovrebbe verificarsi se la prima rata o l'unico versamento dell'intero ammontare delle somme dovute sono oggetto di "lievi inadempimenti", ossia insufficiente versamento per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a diecimila euro, oppure tardivo pagamento contenuto nei 7 giorni. In questi ultimi casi e in ipotesi di tardivo versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine per il pagamento di quella successiva è irrogata, sull'importo non pagato o pagato tardivamente, la sanzione pari (nel massimo) al 15% *ex art.* 13 del D.Lgs. n. 471/1997, ferma restando la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva o, in ipotesi di versamento in unica soluzione oppure di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza. In punto di decorrenza, opera l'art. 15, comma 4, lett. b), del D.Lgs. n. 159/2015 in materia di riscossione, per cui le novità relative agli effetti sanzionatori del tardivo pagamento delle rate trovano applicazione per le mediazioni perfezionate a decorrere dal 22 ottobre 2015 (per questa specifica fattispecie, dunque, siamo in presenza di una decorrenza anticipata rispetto alle altre norme del D.Lgs. n. 156/2015, in vigore, generalmente, dall'1 gennaio 2016).

In caso di mancato pagamento della totalità delle somme o della prima rata entro il termine previsto oppure di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento di quella successiva, gli importi derivanti dall'accordo non versati vengono iscritti a ruolo, maggiorati della sanzione del 45% parametrata al residuo dovuto a titolo di imposta (il riferimento è all'ordinaria sanzione del 30% da tardivo versamento *ex art.* 13 del D.Lgs. n. 471/1997, aumentata della metà).

²⁰ Nella precedente versione della norma, la riduzione era invece al 40%, peraltro non del minimo edittale ma, stante il rinvio alla disciplina sulla conciliazione, "*delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima*".

²¹ Disciplina che, nella formulazione originaria, era prevista solo per le ipotesi di accertamento con adesione.

²² Introdotte dall'art. 11, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 159/2015.

Resta fermo che l'accordo di mediazione ha valore anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, e che non sono dovuti, in tal caso, sanzioni e interessi.

2.4. Spese di giudizio

Per quanto concerne le spese processuali, il comma 2-*septies* dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 1, lett. f), n. 2, del D.Lgs. n. 156/2015, conferma il principio secondo cui nelle controversie di cui all'art. 17-*bis* le **spese di giudizio** sono **maggiorate del 50%** a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento. La norma, come evidenziato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, ha la finalità di incentivare la risoluzione stragiudiziale delle controversie e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria *ante causam*.

Nella precedente versione, la disciplina delle spese era invece contenuta nell'ambito dello stesso art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 e prevedeva che la parte soccombente fosse condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese processuali, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese sostenute per il procedimento di reclamo/mediazione, e che, fuori dai casi di soccombenza reciproca, la compensazione delle spese sarebbe stata concessa in presenza di giusti motivi, indicati in motivazione, che avessero indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.

2.5. Decorrenza

Le novità in materia di reclamo e mediazione nel processo tributario, ai sensi dell'art. 12 comma 1 del D.Lgs. n. 156/2015, sono divenute efficaci a **decorrere dal 1° gennaio 2016**.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto di riforma, le nuove norme processuali operano in relazione **a tutti i giudizi pendenti alla predetta data**, *“non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema infatti verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze”*.

Per quanto concerne gli **atti prima esclusi dalla disciplina del reclamo/mediazione** (ad esempio, gli atti di accertamento catastale o gli atti di enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate), la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38/E del 29 dicembre 2015 (par. 1.7) ha precisato che la nuova disciplina trova applicazione con riferimento ai **ricorsi notificati** dal contribuente **a decorrere dal 1° gennaio 2016**.

Con riguardo, invece, alle liti concernenti **atti dell'Agenzia delle Entrate di valore non superiore a ventimila euro**, già ricadenti nell'ambito di applicazione della previgente disciplina, trova applicazione la richiamata regola generale enunciata nella relazione illustrativa secondo cui le nuove disposizioni (con particolare riguardo alla riduzione delle sanzioni, alle modalità di pagamento e alla possibilità di esperire la conciliazione giudiziale in caso di esito negativo del reclamo/mediazione) si applicano ai **procedimenti di mediazione pendenti alla data del 1° gennaio 2016**.

3. Conciliazione giudiziale

3.1. Estensione dell'ambito applicativo della conciliazione

Come è noto, tanto nel “nuovo” quanto nel “vecchio” rito, è ammessa la conciliazione di ogni controversia, instaurata per questioni di fatto e/o di diritto, rientrante nella cognizione del giudice tributario.

Possono, inoltre, essere oggetto di conciliazione sia i provvedimenti con i quali vengono irrogate le sole sanzioni, in modo analogo a quanto previsto per la mediazione dall'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992²³, che le controversie aventi ad oggetto i provvedimenti che, come gli avvisi di classamento o i dinieghi di agevolazione, non importano la necessità di corrispondere un tributo o non possono beneficiare della riduzione delle sanzioni²⁴, così come allo stesso modo devono ritenersi oramai superate tutte le incertezze circa la conciliabilità delle liti da rimborso alla luce del nuovo testo del comma 4 dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, che prevede espressamente che l'accordo costituisca titolo per la riscossione anche “*per le somme dovute al contribuente*”, somme su cui devono essere calcolati gli interessi di cui all'art. 1 del DM 21 marzo 2009²⁵.

Come già anticipato, poi, in attuazione del “rafforzamento” degli strumenti deflativi richiesto dalla legge delega, il nuovo testo dell'art. 48 prevede la possibilità di conciliare anche le liti che si trovano in grado di appello, e non più solo le controversie pendenti nel primo grado di giudizio²⁶.

Condizione di ammissibilità della conciliazione è, quindi, unicamente la **pendenza del giudizio**, e ciò in attuazione di quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui presupposto della conciliazione è l'esistenza di un rapporto processuale validamente costituito, per cui nel caso in cui il ricorrente non sia costituito o il ricorso sia inammissibile non può darsi luogo alla conciliazione²⁷.

²³ Cfr. circolare n. 33/E del 2012, paragrafi 1.1. e 1.2.

²⁴ Così circolare n. 12/E del 2016, par. 19.1.2, in cui l'Agenzia precisa altresì che, in tale ipotesi, gli atti catastali andranno aggiornati a seguito del perfezionamento della conciliazione e nei termini risultanti dall'accordo.

²⁵ Cfr. *supra*, *sub* nota 9. Come già ivi ricordato, il DM 21 marzo 2009 continuerà ad applicarsi sino a quando non saranno approvati i decreti attuativi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 159/2015, che dovranno rivedere integralmente i tassi di interesse fiscali.

²⁶ In realtà il nuovo testo dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, eliminando ogni riferimento al limite temporale entro cui la conciliazione può aver luogo (limite che il previgente comma 2 dell'art. 48 individuava nella prima udienza dinanzi la Commissione tributaria provinciale), estende la conciliazione ad ogni grado del processo tributario, richiedendo quale unica condizione di ammissibilità che sia pendente un giudizio. In base a quanto chiarito nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 156/2015, la possibilità di estendere la conciliazione anche al grado di cassazione è stata esclusa dallo stesso legislatore “*stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto*”. In assenza di dati normativi in senso contrario, invece, deve ritenersi che la conciliazione possa avvenire nel giudizio di rinvio, posto che, ai sensi dell'art. 63, comma 3 del D.Lgs. n. 546/1992, “*in sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato*”. Le stesse considerazioni possono estendersi, altresì, al giudizio di revocazione di cui all'art. 66 del D.Lgs. n. 546/1992.

²⁷ Cfr. Cass., sez. trib., 26 marzo 2002, n. 4320 e Cass., sez. trib., 6 ottobre 2001, n. 12314.

La differenza tra i due gradi di giudizio riguarda, quindi, unicamente la misura delle sanzioni, che sono ridotte al 40 per cento del minimo se la conciliazione ha luogo in primo grado, ed al 50 per cento se perfezionata in grado di appello²⁸.

L'ulteriore estensione, sempre già anticipata, riguarda infine la possibilità di conciliare anche le liti soggette a reclamo/mediazione di cui all'art. 17-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992²⁹, instaurate a seguito del rigetto del reclamo ovvero della mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

3.2. Procedimento

Il procedimento che può condurre alla conciliazione della lite pendente è stato riformato sotto diversi profili dal D.Lgs. n. 156/2015, anche se continua a permanere la distinzione tra conciliazione “fuori udienza” e conciliazione “in udienza”. Le modifiche riguardano, in particolare, la conciliazione “fuori udienza” in cui alla parti è stata accordata una maggiore libertà procedimentale circa i modi e i tempi per concludere l'accordo conciliativo, limitandosi l'art. 48 a richiedere quale unica “incombenza”, il deposito dell'istanza congiunta.

Per il resto, la conciliazione potrà, come nel vecchio rito, essere parziale o totale³⁰ e, nel primo caso, il giudice emanerà un'ordinanza o un decreto di parziale estinzione del giudizio³¹ che sarà destinato a proseguire per la parte non conciliata.

Trattandosi, ai sensi dell'art. 84 c.p.c., di un atto che importa la disposizione del diritto in contesa, il difensore deve essere munito di procura che in via esplicita contempili il potere di conciliare la controversia.

Anche la “nuova” conciliazione continua ad essere sottoposta ad un **mero controllo di legittimità** da parte del giudice, il quale non potrà vagliare il merito dell'accordo conciliativo raggiunto, dovendosi limitare a valutare l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge (ad es. ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte rientranti nella giurisdizione del giudice tributario, etc.). Qualora non sussistano le condizioni di ammissibilità, la controversia sarà discussa e presa a decisione dalla Commissione.

3.2.1. Conciliazione fuori udienza

Relativamente alla conciliazione “fuori udienza”, l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che “*se in pendenza di giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta, sottoscritta personalmente o dai difensori, per la definizione totale o parziale della controversia*”.

²⁸ Nella precedente versione della norma, come già ricordato per la mediazione, la riduzione della sanzione era commisurata non al minimo edittale ma alle “*somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima*”.

²⁹ Di cui *amplius* nei paragrafi precedenti.

³⁰ In continuità con il precedente testo, gli articoli 48 e 48-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevedono che la conciliazione possa essere totale o parziale. Questo è un ulteriore elemento che differenzia la disciplina della conciliazione da quella dell'adesione: il D.Lgs. n. 218/1997, infatti, nulla prevede circa la possibilità di pervenire ad un accertamento con adesione solo parziale.

³¹ A seconda del fatto che l'accordo conciliativo sia depositato prima (decreto) o dopo (ordinanza) la fissazione dell'udienza di trattazione.

Questa tipologia di conciliazione si realizza con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una “**istanza congiunta**”, ossia di una proposta di conciliazione alla quale l’altra parte abbia previamente aderito, con la differenza rispetto al passato che nel nuovo rito ciascuna delle parti può effettuare il deposito (e non più, come in passato, esclusivamente l’Ufficio).

La circolare n. 38/E/2015 dell’Agenzia delle Entrate ricorda che l’istanza deve contenere:

- l’indicazione della Commissione tributaria adita e i dati identificativi della causa;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con l’indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici (**accordo conciliativo**);
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione³²;
- la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione;
- l’accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta, nonché delle somme concordate;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell’ufficio e del contribuente e/o del suo difensore.

Il nuovo testo dell’art. 48 non fissa un termine per il deposito dell’accordo conciliativo³³, ma l’Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 38/E/2015, ha ritenuto che un **limite temporale** sia comunque rappresentato **dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione**, momento superato il quale “*apparirebbe vanificato lo scopo deflativo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione*”. Pertanto, il deposito della proposta preconcordata deve avvenire **non oltre l’ultima udienza di trattazione**, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado.

Come anticipato, altra importante novità è quella relativa al **perfezionamento dell’accordo** che, ai sensi del comma 4 dell’art. 48, non avviene più nel momento del pagamento dell’intera somma dovuta o della prima rata³⁴, ma con **la sottoscrizione dell’accordo di conciliazione** nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento (ovvero sono indicati gli elementi – classamento e/o rendita – caratterizzanti la conciliazione in materia catastale).

Nella nuova formulazione –sempre secondo la circolare n. 38/E/2015 – si è stabilito il principio secondo cui l’intervenuto accordo ha **efficacia novativa del precedente rapporto**, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce all’iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall’accordo conciliativo e all’applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l’omesso versamento³⁵. Se, però, l’accordo conciliativo legittima **l’iscrizione a ruolo** del “nuovo” credito vantato dall’ente impositore, qualora sia il contribuente a vantare il credito e l’ente impositore non dia esecuzione al pagamento di quanto concordato, lo stesso accordo legittima il contribuente ad esperire **azione esecutiva**, analogamente a quanto previsto nella disciplina del reclamo/mediazione, trattandosi di somme per le quali risulta

³² Nel caso di conciliazione di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, dovranno essere indicati gli elementi che individuano i termini dell’accordo conciliativo, come l’indicazione del classamento o della rendita catastale rivalutata (così cit. circ. n. 38/E, par. 1.11.2).

³³ Che la pregressa disciplina individuava, invece, nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado.

³⁴ Che era da effettuarsi entro venti giorni dalla data di comunicazione del decreto presidenziale di estinzione (anche parziale) del giudizio.

³⁵ La disposizione risulta modificata rispetto alla previgente disciplina che attribuiva efficacia di titolo per la riscossione alla proposta conciliativa unitamente al decreto di estinzione della controversia.

incontestato l'*an* e il *quantum debeatur*.

Infine, ai sensi dei commi 2 e 3 dell'art. 48, se sussistono le condizioni di ammissibilità per dar luogo alla conciliazione, la Commissione, provinciale o regionale, adita se l'udienza di trattazione è stata già fissata dichiara la cessazione della materia del contendere, con sentenza, in caso di conciliazione totale della controversia, ovvero con ordinanza, nel caso di conciliazione parziale (in questo caso la sentenza sarà, infatti, adottata al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione).

Se, invece, la data di trattazione non è stata ancora fissata, provvede il Presidente della sezione con decreto, sia nel caso di conciliazione totale che parziale.

3.2.2. *Conciliazione in udienza*

Relativamente alla conciliazione "in udienza", il nuovo art. 48-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che **ciascuna delle parti possa presentare istanza** per la conciliazione totale o parziale della controversia entro il termine previsto dall'art. 32, comma 2 del medesimo decreto per il deposito delle memorie illustrative, ossia entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione, sia in primo che in secondo grado di giudizio.

Rispetto alla previgente disciplina non è stato modificato il termine entro cui presentare l'istanza, ma unicamente il riferimento all'atto entro cui includerla, che in precedenza era individuato nell'istanza di discussione in pubblica udienza (di cui all'art. 33 D.Lgs. n. 546/1992)³⁶ da notificare entro il medesimo termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione³⁷.

Seppur in assenza di indicazioni normative, deve ritenersi che la proposta di conciliazione non possa essere generica, ma debba contenere quantomeno i termini generali dell'accordo, al fine di consentire una seria valutazione degli elementi oggetto della proposta tanto dalla controparte, che da parte della Commissione tributaria adita.

Quest'ultima, in particolare, se in udienza ravvisa le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione nel corso dell'udienza di trattazione e, se necessario o opportuno ai fini della definizione della controversia, rinvia la causa ad una successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

Nell'ipotesi in cui l'accordo conciliativo sia raggiunto "in udienza", il comma 3 dell'art. 48-*bis* prevede che la conciliazione si perfeziona con la redazione del **processo verbale** nel quale sono indicate le somme dovute ed i termini e le modalità di pagamento. A differenza del precedente testo, il comma 3 non richiede più un "apposito" verbale di conciliazione, così suggerendo che i modi e i termini della conciliazione possano anche essere incorporati nel più generale verbale di

³⁶ In assenza di indicazioni normative, deve ritenersi che l'istanza per la conciliazione potrà esser contenuta in uno qualsiasi degli atti processuali, e, naturalmente, costituire anch'essa un atto processuale autonomo, da presentare sempre nel termine dei dieci giorni liberi prima della data di trattazione. A prescindere da dove sia contenuta, l'istanza per la conciliazione non può, in ogni caso, prescindere dalla presentazione anche della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione (in tal senso, circ. n. 38/E/2015, par. 1.11.3).

³⁷ La previsione di un termine più rigido per la presentazione dell'istanza rispetto a quanto previsto per la conciliazione "fuori udienza" è volta a garantire il diritto al contraddittorio, anche se nulla osta al perfezionamento di una conciliazione la cui istanza sia stata presentata fuori termine (anche perché le parti potrebbero sempre chiedere un rinvio dell'udienza per raggiungere la conciliazione fuori udienza).

udienza, redatto dal segretario della Commissione ai sensi del comma 2 dell'art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992.

Parimenti a quanto previsto per la conciliazione “fuori udienza” che si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, quella “in udienza” si perfeziona dunque con la redazione del processo verbale che ha anch'esso **efficacia novativa** del precedente rapporto e che costituisce titolo per l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo verbalizzato e per l'applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle somme in base allo stesso accordo dovute.

A seguito dell'intervenuta conciliazione totale della controversia, la Commissione adita, ai sensi del successivo comma 4, dichiara con **sentenza** l'estinzione del giudizio per **cessazione della materia del contendere**.

Per quanto concerne le **spese processuali**, se una parte formula una proposta conciliativa e l'altra non l'accetta senza giustificato motivo, l'art. 15, comma 2-*octies*, del D.Lgs. n. 546/1992, prevede che le stesse “*restano a carico di quest'ultima ... ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata*”.

In caso di conciliazione, invece, le **spese si intendono compensate**, salvo diverso accordo nel processo verbale di conciliazione.

3.3. Riduzione delle sanzioni

Come anticipato, il nuovo art. 48-*ter* del D.Lgs. n. 546/1992 disciplina, sia per la conciliazione “fuori udienza” che per quella “in udienza”, il pagamento delle somme dovute per effetto dell'intervenuto accordo conciliativo, nonché le modalità di pagamento e di recupero delle somme non versate.

Per quanto concerne la riduzione delle sanzioni, il comma 1 dell'art. 48-*ter* stabilisce la **riduzione al 40 per cento del minimo** previsto dalla legge, qualora l'accordo conciliativo intervenga nel **primo grado** di giudizio, mentre la percentuale è **elevata al 50 per cento** nel caso in cui la conciliazione intervenga in **grado di appello**.

Il criterio di determinazione delle sanzioni, ora **basato sul minimo previsto dalla legge** e modificato in senso più favorevole al contribuente al fine di incentivare il ricorso all'istituto, è lo stesso stabilito in caso di conclusione di un accertamento con adesione o di un accordo di mediazione (fatta salva la diversa percentuale di riduzione delle sanzioni prevista per il primo al 30 per cento e per la seconda al 35 per cento).

Sempre in tema di sanzioni, deve essere segnalata la modifica apportata all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997, in materia di **cumulo giuridico**, dal D.Lgs. n. 158/2015 relativo alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo. Come già ricordato a proposito della mediazione, il comma 8 del citato art. 12 prevede l'estensione alle definizioni raggiunte in sede di mediazione e di conciliazione della disciplina del cumulo già applicata all'accertamento con adesione. Tale estensione comporta che la sanzione venga unitariamente determinata limitatamente a ciascun tributo e a ciascun anno oggetto di definizione³⁸.

³⁸ In tal modo vengono enormemente ridotte le ipotesi in cui, nell'ambito della conciliazione, la disciplina del cumulo può avere effetto: in sostanza, quest'ultima sarà destinata ad operare solo quando, relativamente alla stessa annualità, il contribuente abbia commesso diverse violazioni relative allo stesso tributo.

Infine, ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 472/1997, la definizione agevolata delle sanzioni impedisce anche l'irrogazione delle pene accessorie³⁹.

3.4. *Versamento degli importi dovuti*

Come già anticipato, sia l'accordo conciliativo, sia il processo verbale costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore, somme che il comma 2 dell'art. 48-ter stabilisce che debbano essere versate per il loro intero importo o, in caso di versamento rateale, per quello della prima rata entro **venti giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo o di redazione del processo verbale di udienza.

Ai sensi del successivo comma 4, per il versamento rateale delle somme dovute "si applicano le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997"⁴⁰.

Ciò significa che, per le somme dovute fino a 50.000 euro, è ammessa la possibilità di pagamento in forma rateale in un **massimo di otto rate trimestrali** di pari importo, mentre per importi maggiori la dilazione è prevista fino a **sedici rate trimestrali**. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata e non devono prestarsi garanzie a prescindere dall'importo conciliato.

In caso di mancato pagamento della totalità delle somme dovute o della prima rata entro il termine previsto ovvero di una rata posteriore entro il termine di pagamento di quella successiva, **si decade** dal beneficio della dilazione e gli importi conciliati (a titolo di imposta, sanzioni e interessi) sono iscritti a ruolo dall'ufficio, unitamente alla **sanzione del 45 per cento** parametrata all'importo residuo dovuto a titolo di imposta⁴¹.

Analogamente a quanto previsto per il reclamo/mediazione, trova applicazione anche per la conciliazione l'art. 15-ter, comma 3, del DPR n. 602/1973, per cui, ferma restando la validità della conciliazione, la decadenza dalla dilazione non si verifica se la prima rata, una rata successiva o la totalità delle somme conciliate sono oggetto di "**lievi inadempimenti**", ossia di insufficienti versamenti per importi non superiori al 3 per cento della rata e, in ogni caso, a 10.000 euro, ovvero di tardivo versamento della **prima o unica rata** contenuto nei 7 giorni.

Se il versamento è effettuato con un **ritardo tale da non comportare decadenza**, la sanzione irrogabile per la tardività è pari (nel massimo) al 15 per cento⁴². È ammesso anche il ravvedimento operoso entro il termine di pagamento della rata successiva o, in ipotesi di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro novanta giorni dalla scadenza⁴³.

³⁹ La circolare del Ministero delle Finanze n. 23 del 1999 ha chiarito che le sanzioni accessorie non vengono irrogate anche nel caso in cui la definizione avvenga a seguito di accertamento con adesione, e, stante la similitudine tra i due istituti, alle stesse conclusioni può giungersi anche per la conciliazione giudiziale.

⁴⁰ In questo caso il legislatore ha uniformato le regole che presidono le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, mediazione e conciliazione.

⁴¹ L'art. 48-ter, comma 3, fa infatti riferimento all'ordinaria sanzione del 30 per cento da omesso versamento (di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997) aumentata della metà.

⁴² Ed infatti, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni si applica la sanzione dell'1 per cento per ciascun giorno di ritardo. Per i versamenti effettuati con un ritardo da quindici a novanta giorni si applica invece la sanzione del 15 per cento (cfr. art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997).

⁴³ Trova, quindi, applicazione l'art. 13, comma 1, lett. a) e a-bis) del D.Lgs. n. 472/1997 che importa la riduzione della sanzione a 1/10 (per i ritardi sino a 30 giorni) o a 1/9 (per i ritardi sino a 90 giorni) del minimo edittale.

3.5. Effetti penali

Con la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, sono state introdotte importanti novità relative agli **effetti degli istituti deflativi**, inclusa la conciliazione giudiziale, **sulla responsabilità penale del contribuente**.

In particolare, nel comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 è stata introdotta una specifica **causa di non punibilità** per i **delitti di omesso versamento** di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, del citato D.Lgs. n. 74/2000 (omesso versamento di ritenute, di IVA e indebita compensazione di crediti non spettanti), se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante pagamento integrale degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Fuori dei casi di non punibilità, invece, il comma 1 del nuovo art. 13-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000 prevede una **circostanza attenuante**, ossia che le pene siano diminuite fino alla metà e non si applichino le pene accessorie indicate nel precedente art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante pagamento integrale degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. In entrambi i casi, al fine di agevolare il pagamento del debito tributario, il comma 3 dell'art. 13 prevede che qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. Il Giudice penale ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione dei reati⁴⁴.

Per effetto del comma 2 del citato art. 13-*bis*, inoltre, il c.d. "patteggiamento", ossia l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p., può essere chiesto dalle parti solo quando ricorra la circostanza attenuante di cui al precedente comma 1, fatta salva l'applicazione delle cause di non punibilità di cui all'art. 13.

⁴⁴ Il termine massimo di sei mesi previsto dall'art. 13, comma 3 D.Lgs. n. 74/2000 per consentire il pagamento integrale dei debiti tributari in fase di rateizzo, da far poi valere in sede penale come causa di non punibilità, è stato ritenuto troppo esiguo dal Tribunale di Treviso, che con ordinanza del 23 febbraio 2016, ha rinviato alla Corte costituzionale la norma in quanto ritenuta in contrasto con la Costituzione sotto il profilo sia della parità di trattamento, che della ragionevolezza.