

Mediazione, reclamo e conciliazione: le novità della riforma

1. Premessa

La riforma attuata dal d.lgs. n. 156/2015 si è mossa anche nella direzione dell'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso (art. 10, comma 1, lett. a) della legge delega n. 23/14). In questo contesto, si è ritenuto opportuno allargare l'ambito applicativo del reclamo (che riguarda oggi tutte le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, indipendentemente dall'ente impositore) e della conciliazione (che può essere esperita anche in fase d'appello e anche per le liti non definite in sede di reclamo).

La riforma mira così a ottenere un'ulteriore significativa riduzione del contenzioso tributario, in linea con il *trend* degli ultimi anni. La relazione illustrativa al d.lgs. n. 156/15 ricorda che il numero dei ricorsi è sceso dai 2.400.000 del 1996 ai 570.000 del 2014 e che, grazie all'introduzione del reclamo, i ricorsi di primo grado si sono quasi dimezzati tra il 2011 e il 2014, passando da 171.000 a 90.000.

2. Reclamo e mediazione

2.1. Il nuovo art. 17-bis

La norma, come modificata nel 2015:

- estende l'ambito applicativo dell'istituto a tutti gli enti impositori, agli agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53, d.lgs. n. 446/97, oltre che alle liti catastali di valore indeterminabile;
- semplifica le modalità di instaurazione del procedimento;
- rivede in senso più favorevole al contribuente la riduzione delle sanzioni;
- regola il pagamento delle somme dovute a seguito della mediazione;
- estende alle cause reclamabili la possibilità di esperire la conciliazione giudiziale.

Rimane inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause, anche in considerazione del fatto che esso è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).

Il valore della lite si determina ai sensi del nuovo art. 12, comma 2, d.lgs. n. 546/92 (mentre prima si richiamava l'art. 12, comma 5).

Non si è ritenuta necessaria la scelta un organo terzo che decida sul reclamo, perché, come si legge nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 156/15, *“se ciò può apparire necessario per una mediazione di tipo civile (in tema di diritti disponibili), una simile scelta non appare opportuna in campo tributario”*. In questo campo, infatti, *“l'istituto del reclamo appare essere più espressione dell'esercizio di un potere di autotutela dello stesso ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato; ciò allo scopo di indurre ogni amministrazione a rivedere i suoi errori prima dell'intervento del giudice”*. È stata invece ribadita l'autonomia, all'interno dell'ente, del soggetto che deve decidere

sul reclamo, per consentire un corretto esercizio del relativo potere.

2.2. L'entrata in vigore della nuova disciplina

Come molte altre disposizioni processuali introdotte dal d.lgs. n. 156/15, anche l'art. 17-bis si applica a decorrere dall'1.1.2016, e interessa i giudizi pendenti a tale data.

Ciò comporta che:

- gli atti prima non reclamabili (ad esempio, atti di accertamento catastale o atti dell'agente di riscossione) e non ancora definitivi al 31.12.2015 mutano regime processuale in base alla data di impugnazione: immediato ricorso in commissione sino al 31.12.2015, e reclamo a partire dall'1.1.2016;

- tutti i reclami, compresi quelli presentati prima dell'1.1.2016, vengono assoggettati alle nuove disposizioni in tema di riduzione delle sanzioni, modalità di pagamento ed esperibilità della conciliazione giudiziale.

Tuttavia, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 38/E del 2015, la nuova disciplina non si applica alle mediazioni già perfezionate nel 2015 col pagamento in unica soluzione o della prima rata.

2.3. La perdurante dicotomia tra reclamo e ricorso

Rispetto al passato, scolora ma non scompare la differenza tra reclamo e ricorso. Mentre il comma 1 del previgente art. 17-bis parlava di ricorso e di reclamo a esso preliminare, l'attuale comma 1 stabilisce che il ricorso *"produce anche gli effetti di un reclamo"* ed è improcedibile fino alla scadenza dei 90 giorni. Il reclamo risulta dunque assorbito dal ricorso, e non è più prevista la sua autonoma presentazione.

In precedenza, l'art. 17-bis dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso. La norma non è stata riprodotta, ma la distinzione fra ricorso e reclamo riemerge a livello testuale quando si prevede il rinvio della trattazione della causa per consentire *"l'esame del reclamo"* (comma 3) o l'istruttoria che sul *"reclamo"* deve svolgere l'organo destinatario (commi 4 e 5).

Viene trasposto nel comma 1 dell'art. 17-bis il vecchio comma 7, secondo cui il reclamo può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione della pretesa. Non si richiede più che la proposta sia motivata, ma la motivazione sembra comunque necessaria per poter convincere l'organo destinatario.

2.4. Effetti processuali del reclamo

L'art. 17-bis, comma 2 conferma l'improcedibilità del ricorso prima della scadenza dei 90 giorni previsti per la procedura amministrativa. Conferma anche la sospensione feriale di questo termine (vecchio comma 9), che può diventare quindi di 121 giorni.

Il comma 3 regola in modo più scarno, ma sostanzialmente analogo a prima, la costituzione in giudizio del contribuente. Prevede che:

- la costituzione in giudizio può avvenire solo dopo il decorso del termine di 90 o 121 giorni;

- se avviene prima, il giudice deve rilevare l'improcedibilità e rinviare la causa per consentire l'esame del reclamo.

Non prevede la sospensione feriale del termine di costituzione: non ce n'è bisogno, perché si tratta di un termine processuale, sicuramente sospeso.

Ci sono piccole differenze rispetto al passato, perché:

- non è più prevista l'eccezione di improcedibilità da parte dell'ente impositore;

- non è più previsto che, decorsi 90 giorni, il reclamo produce gli effetti del ricorso.

Viene confermato l'effetto derivante dalla modifica normativa del 2013, ossia la decorrenza del termine di costituzione in giudizio solo dalla scadenza dei 90 giorni, non dalla data antecedente in cui si sia in ipotesi conclusa in modo negativo la procedura amministrativa (vecchio comma 9).

Termina qui la disciplina processuale dell'istituto. I commi successivi dell'art. 17-bis riguardano il procedimento amministrativo e la riscossione delle somme accertate o mediate.

2.5. Il procedimento di reclamo

L'esame del reclamo resta riservato a strutture autonome da quelle che hanno emanato gli atti reclamabili. Ciò vale sia per le Agenzie fiscali che per gli altri enti impositori. L'art. 17-bis non parla a questo riguardo di agenti di riscossione.

Il comma 5 riproduce, con alcune differenze, il vecchio comma 8.

Conferma che l'organo destinatario può formulare una proposta di mediazione con riguardo ai tre criteri già previsti in passato, e che l'esito del reclamo rileva anche ai fini previdenziali. Però:

- non parla più di reclamo *"volto all'annullamento totale o parziale dell'atto"*: norma che, a livello sistematico, deponeva a favore della natura impugnatoria del processo tributario;

- non esclude più le sanzioni e gli interessi sui contributi previdenziali, che sono comunque escluse dal comma 7;

- non richiama più, se compatibili, le disposizioni dell'art. 48, perché il perfezionamento della eventuale mediazione è disciplinato dal comma 6.

Il comma 8 conferma che la riscossione delle somme accertate è sospesa durante il procedimento di reclamo, fino alla scadenza dei 90 o 121 giorni.

2.6. Il perfezionamento della mediazione

Ai sensi del novellato art. 17-bis, comma 6, la mediazione si perfeziona secondo modalità diverse a seconda che si tratti di liti di impugnazione o di rimborso. Infatti:

- nelle liti di impugnazione, si richiede il versamento, entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, delle somme mediate o della prima rata, secondo la disciplina dettata dall'art. 8 d.lgs. n. 218/97 sull'accertamento con adesione; la di-

disciplina è diversa da quella della conciliazione, che si perfeziona oggi con la sottoscrizione dell'accordo, senza bisogno del versamento;

- nelle liti di rimborso (non espressamente previste nel testo previgente), si richiede invece la sottoscrizione dell'accordo, che costituisce titolo per la restituzione e permette anche di agire in via monitoria davanti al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo.

2.7. La riduzione delle sanzioni

L'art. 17-bis, comma 7 incrementa sotto due aspetti il beneficio che il contribuente ritrae dalla riduzione delle sanzioni conseguente alla mediazione della lite. Infatti, le sanzioni passano dal 40% al 35%, e si calcolano sul minimo edittale invece che sull'ammontare delle imposte risultanti dalla mediazione.

Si hanno così tre diverse riduzioni delle sanzioni per i tre principali istituti deflattivi del contenzioso:

- riduzione a 1/3 in caso di accertamento con adesione;
- riduzione al 35% in caso di mediazione;
- riduzione al 40% o al 50% in caso di conciliazione giudiziale.

2.8. Le spese di giudizio

La disciplina delle spese di giudizio maggiorate è stata trasposta nel nuovo art. 15, comma 2-septies, d.lgs. n. 546/92, secondo cui *“nelle controversie di cui all'art. 17-bis le spese di giudizio di cui al comma 1 sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento”*. Si tratta delle spese poste a carico della parte interamente soccombente, *“con la duplice finalità di incentivare la mediazione, oggi estesa a tutti gli enti impositori, e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria ante causam”* (così la relazione illustrativa al decreto di riforma).

Non è stato riprodotto il secondo periodo del comma 10 del previgente art. 17-bis che, ai fini della compensazione delle spese, faceva riferimento ai *“giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”*. Resta comunque applicabile l'art. 15, comma 2, d.lgs. n. 546/92: sicché, fuori dai casi di soccombenza reciproca, le spese possono essere compensate solo *“qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate”*.

3. Conciliazione

3.1. Le modifiche del 2015

La riforma del 2015 introduce alcune importanti modifiche anche alla disciplina della conciliazione prima prevista dall'art. 48 d.lgs. n. 546/92, perché:

- ne estende l'ambito applicativo;
- anticipa il perfezionamento dell'istituto al momento di redazione del verbale o di sottoscrizione dell'accordo conciliativo;

- razionalizza i procedimenti conciliativi;
- aumenta il beneficio derivante dalla riduzione delle sanzioni.

Esistono tre diverse disposizioni in luogo del previgente art. 48: l'art. 48 (conciliazione fuori udienza), l'art. 48-bis (conciliazione in udienza) e l'art. 48-ter (definizione e pagamento delle somme dovute nei due casi).

3.2. Il nuovo ambito applicativo della conciliazione

L'art. 48, comma 1, d.lgs. n. 546/92 ammette la conciliazione *"in pendenza del giudizio"*, e dunque anche in fase d'appello. Il giudizio pende quando il ricorso è ammissibile e il ricorrente si è regolarmente costituito.

Lo stesso comma 1 ribadisce l'ammissibilità di una conciliazione parziale della lite. Sul piano sistematico, ciò segna una differenza poco giustificabile con l'accertamento con adesione, di cui il d.lgs. n. 218/97 non prevede la definizione parziale.

E' riconosciuta espressamente la conciliabilità delle liti di rimborso, perché, ai sensi dell'art. 48, comma 4, l'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e *"per il pagamento delle somme dovute al contribuente"*. A differenza di quanto previsto dal nuovo art. 69 d.lgs. n. 546/92, il rimborso non richiede alcuna garanzia a favore dell'erario, perché la conciliazione estingue la lite e definisce la sottostante obbligazione tributaria.

Non sono conciliabili le liti pendenti avanti la Corte di cassazione. La relazione illustrativa al d.lgs. n. 156/15 giustifica questa scelta *"stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto"*. Si può però osservare che, in certi casi, la Corte di cassazione è anche giudice del fatto, e la conciliazione avrebbe potuto trovare spazio anche in sede di legittimità.

3.3. La conciliazione fuori udienza

Il modello procedimentale della conciliazione *"fuori udienza"* ricalca quello previgente, e distingue a seconda del fatto che, al momento della presentazione dell'istanza congiunta alla commissione tributaria, sia o meno stata fissata la trattazione del ricorso:

- in caso affermativo, la commissione pronuncia con sentenza o con ordinanza la cessazione totale o parziale della materia del contendere;
- altrimenti, la cessazione della materia del contendere è dichiarata con decreto presidenziale.

Accordo conciliativo e istanza di definizione della lite parrebbero atti distinti, perché l'accordo è bilaterale, mentre l'istanza, congiuntamente sottoscritta, può essere presentata anche da una sola delle parti (allegando il documento contenente l'accordo). Però, la circolare n. 38/E del 2015 parla di un atto unico da sottoscrivere e depositare in commissione. Il deposito può avvenire anche dopo la scadenza del termine di cui all'art. 32 d.lgs. n. 546/92.

3.4. La conciliazione in udienza

L'art. 48-bis regola la conciliazione "*in udienza*", introducendo una disciplina tendenzialmente simmetrica a quella dell'art. 48.

L'iniziativa conciliativa è riservata alle parti, mentre in passato era previsto che anche la commissione tributaria potesse dare impulso all'accordo. Anche oggi, comunque, il giudice può invitare le parti alla conciliazione durante l'udienza, rinviando se necessario a un'udienza successiva.

A differenza dell'istanza di cui all'art. 48, quella in oggetto può essere sottoscritta e depositata da una sola parte, che intenda sottoporre all'altra la proposta conciliativa. La legge prevede lo stesso limite temporale stabilito per il deposito di memorie illustrative, ma la violazione di questo limite non dovrebbe comportare particolari conseguenze, perché la controparte resta libera di accettare o meno la proposta e, nel primo caso, non sembrano sussistere ragioni impeditive al perfezionamento di un valido accordo.

In udienza, la commissione verifica le condizioni di ammissibilità e invita le parti alla conciliazione, rinviando eventualmente a un'udienza successiva per il perfezionamento dell'accordo conciliativo, che avviene con la redazione dello stesso processo verbale di udienza, in cui sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo di riscossione o di rimborso delle somme conciliate.

Se il giudice rinvia l'udienza per permettere la conciliazione, e le parti raggiungono l'accordo prima di tale udienza, si dovrebbe applicare il modello procedimentale previsto dall'art. 48, con perfezionamento della conciliazione a seguito della sottoscrizione dell'accordo e del deposito della relativa istanza.

In ogni caso, l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere viene dichiarata con sentenza dalla commissione.

3.5. Il versamento delle somme dovute

L'art. 48-ter prevede l'obbligo di versamento delle somme conciliate e le conseguenze del suo inadempimento.

Il versamento delle somme dovute o della prima rata deve avvenire entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo di cui all'art. 48 o di redazione del processo verbale di cui all'art. 48-bis. Per il versamento rateale si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione: pertanto, possono darsi fino a 8 rate trimestrali di pari importo per ogni tipo di debito, e fino a 16 rate trimestrali se il debito supera i 50.000 euro.

Poiché il versamento rileva oggi solo sul piano della riscossione e non più su quello del perfezionamento dell'istituto, le conseguenze dell'inadempimento sono uguali nei casi di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima. Le somme non versate nei termini sono iscritte a ruolo, insieme alla sanzione di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471/97, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

3.6. La riduzione delle sanzioni

La riforma del 2015 modifica il criterio di calcolo della riduzione delle sanzioni, al fine di incentivare il ricorso alla conciliazione.

Mentre in passato le sanzioni erano applicabili nella misura del 40% delle somme *“irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione”* e, in ogni caso, in misura non inferiore al 40% *“dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”*, oggi il criterio di determinazione delle sanzioni è sempre basato sui minimi edittali (come nei casi di accertamento con adesione e di mediazione).

La circolare n. 38/E del 2015 esemplifica in questo modo:

- un avviso di accertamento recante una maggiore Irap di 10.000 con sanzione di 24.000 euro, irrogata nella misura edittale massima del 240%, viene conciliato con rideterminazione dell'imposta in 6.000 euro;
- in passato, la sanzione ridotta sarebbe ammontata a 5.760 euro (pari al 40% di 14.400 euro, che rappresenta il 240% di 6.000 euro);
- oggi, essa ammonterebbe invece a 2.880 euro (pari al 40% di 7.200 euro, che rappresenta il minimo edittale, cioè il 120% di 6.000 euro).