

Seminario di aggiornamento per i giudici tributari della Regione Friuli Venezia Giulia, Veneto, Trento e Bolzano – Udine, 12-13 aprile 2019

Relazione del dott. Francesco Zanetti

Mediazione e conciliazione nel processo tributario, accordi fra le parti

Il reclamo e la mediazione tributaria

Come noto, il testo dell'articolo 17-bis del decreto n. 546, rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”, è stato integralmente sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera l), del decreto legislativo n. 156 del 2015.¹

Le modifiche introdotte riguardano in particolare:

- ✓ l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto a tutti gli enti impositori, agli agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997, nonché alle controversie in materia catastale;
- ✓ la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;
- ✓ la quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;
- ✓ le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;
- ✓ l'estensione anche alle cause reclamabili della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale.

Il legislatore delegato, dunque, ha eliminato, al comma 1 dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, il richiamo agli atti dell'Agenzia delle Entrate, così ricomprendendo tra le liti reclamabili anche le controversie riguardanti tributi gestiti da:

- Agenzia delle Dogane;
- Agenzia del Territorio;
- Monopoli di Stato;
- Enti locali;

¹ Con circolare n. 38/e del 29 dicembre 2015 l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modifiche apportate al decreto n. 546/1992. Per le parti dell'istituto rimaste invariate si richiamano le indicazioni già fornite con le circolari n. 9/E del 19 marzo 2012, n. 25/E del 19 giugno 2012 (punto 10.2), n. 33/E del 3 agosto 2012, n. 49/T del 28 dicembre 2012, n. 1/E del 12 febbraio 2014 e n. 10/E del 14 maggio 2014.

- agente per la riscossione.

Tenuto conto della natura degli atti degli agenti e dei concessionari privati della riscossione, si ritiene che il reclamo possa trovare applicazione per le impugnazioni concernenti vizi propri delle cartelle di pagamento ovvero avverso i fermi di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del DPR n. 602 del 1973 o ancora avverso le iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi dell'articolo 77 del DPR n. 602 del 1973

I commi 1 e 10 del nuovo art. 17-bis prevedono, infine, che non sono reclamabili:

- gli atti di valore indeterminabile;
- gli atti di recupero di aiuti di Stato di cui all'art. 47-bis.

E' stata, tuttavia, prevista la reclamabilità degli atti di cui all'art. 2, comma 2, primo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992 relativi al classamento e all'attribuzione della rendita catastale, pur essendo di valore indeterminabile.

Si evidenzia, inoltre, che il comma 6 dell'articolo 17-bis ha ora espressamente previsto che rientrano nell'ambito di applicazione dell'istituto il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori; ipotesi, peraltro, già riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate in via interpretativa.

Da ultimo l'articolo 10 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha modificato la disciplina del reclamo/mediazione elevando da ventimila a cinquantamila euro la soglia di valore delle liti che delimita l'ambito di applicazione dell'istituto ed escludendo espressamente le controversie relative a tributi che, sulla base del diritto comunitario, costituiscono risorse proprie tradizionali. L'innalzamento della soglia di valore delle controversie mediabili si applica agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Si ricorda che il valore della lite deve essere determinato prendendo come riferimento l'importo a titolo di tributo contestato nel ricorso, con esclusione di sanzioni e interessi. Se si controverte in tema di atti irrogativi di sole sanzioni bisogna riferirsi al valore di queste ultime. In caso di liti da rimborso il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo d'imposta.

In caso di accertamenti che contengono la contestazione di violazioni rilevanti ai fini di più tributi, il valore della lite è dato dalla somma dei vari tributi richiesti, al

netto delle sanzioni e degli interessi. In caso di diversi accertamenti impugnati con un unico ricorso, il riferimento deve essere al singolo provvedimento.

Dunque per le liti di valore inferiore a 50 mila euro, è ormai prevista – come condizione di procedibilità (e non più di ammissibilità) – la preventiva proposizione del reclamo. Soltanto in caso di mancato accoglimento, da parte dell'ente impositore, lo stesso produce gli effetti del ricorso e può essere iscritto a ruolo e seguire il normale iter in Commissione tributaria.

Come accennato la riforma del 2015 ha inoltre semplificato le modalità di instaurazione del procedimento, posto che il nuovo art. 17-bis stabilisce ora che *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo”*. Ciò significa che, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione.

Nell'ambito di tale procedura è, infine, confermata la facoltà del contribuente di presentare un'istanza di mediazione.

Durante la pendenza del procedimento di reclamo/mediazione, e cioè a decorrere dalla notifica del ricorso e nei successivi 90 giorni, calcolati applicando le regole dei termini processuali, si verificano i seguenti effetti:

- il ricorso non è procedibile, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 17-bis. Come chiarito dal successivo comma 3, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni;
- inoltre, la Commissione Tributaria Provinciale, se rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta prima dello scadere dei novanta giorni, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo;
- sono sospesi ex lege la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione, come previsto dal comma 8 dell'articolo 17-bis.

La fase dell'istruttoria segue le regole già previste nella previgente disciplina. Innanzitutto il reclamo e la mediazione sono gestiti da apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili per l'Agenzia e ove possibile per gli altri enti (art. 17-bis co. 4 del D.lgs. 546/92).

Il successivo comma 5 riproduce sostanzialmente la previsione secondo cui l'organo che procede all'istruttoria, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale

proposta di mediazione del contribuente, formula d'ufficio una propria proposta di mediazione.

Ove le motivazioni del reclamo giustificano l'annullamento dell'atto l'Ufficio porta a conoscenza del contribuente il provvedimento di accoglimento dell'istanza. Allo stesso modo l'Ufficio accoglie l'istanza del contribuente quando ritiene che i presupposti del rimborso richiesto siano sussistenti. L'accoglimento dell'istanza determina senz'altro il venir meno dell'interesse ad agire in giudizio e rende, pertanto, inammissibile l'eventuale ricorso giurisdizionale².

Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 5.4) sono poi illustrati i criteri che gli uffici devono osservare per definire la vertenza tramite mediazione, che, in base al dato normativo, sono:

- l'incertezza della questione controversa;
- il grado di sostenibilità della pretesa;
- l'economicità dell'azione amministrativa.

Il primo parametro per vagliare la definibilità mediante mediazione è la presenza di giurisprudenza di legittimità sull'argomento. Ove non siano presenti decisioni della Suprema Corte sul punto, né documenti di prassi, la mediazione può essere motivata sulla base della presenza di orientamenti delle Commissioni tributarie.

È il caso di precisare che, in adesione a preminenti esigenze di uniformità e imparzialità del comportamento degli Uffici, è esclusa la possibilità di mediare in relazione a questioni risolte in via amministrativa con apposito documento di prassi, cui gli Uffici devono necessariamente attenersi anche nella gestione delle relative controversie.

Per quel che riguarda la sostenibilità della pretesa, si vaglia anche la giurisprudenza di merito nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio interessato, sempre considerando il tutto alla luce della giurisprudenza di Cassazione. In sintesi, la proponibilità dell'accordo di mediazione è direttamente correlata, soprattutto per le questioni di fatto, al prevedibile esito sfavorevole del giudizio di merito.

Sull'economicità, si considera altresì l'eventuale condanna alle spese, nonché l'impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione dell'attività amministrativa,

² Sul punto si veda, in senso conforme, Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia sent. n. 348 del 25 agosto 2015 e Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia sent. n. 111 del 12 dicembre 2018.

nel rispetto degli altri principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza. Si tratta di un criterio residuale che sostanzialmente accompagna i precedenti.

Restano invariate anche le modalità di perfezionamento dell'accordo di mediazione, che può avvenire:

- con il pagamento, entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione;
- con la sottoscrizione dell'accordo stesso, se la controversia ha ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla richiesta di restituzione di somme. In tal caso l'accordo ha valore di "titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente" che consente, qualora non venga data esecuzione al pagamento concordato, l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario;
- con la sottoscrizione dell'accordo, per le controversie aventi ad oggetto operazioni catastali.

Il comma 7 dell'articolo 17-bis ridetermina, infine, in senso più favorevole per il contribuente, il beneficio della riduzione delle sanzioni dovute a seguito dell'intervenuto accordo di mediazione, nella misura del *"trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge"*.

Da ultimo si ricorda che è prevista una disciplina specifica sul regime delle spese processuali.

La parte soccombente è 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 (art. 15, co. 2-septies D.lgs. 546/92). Qualora, invece, il reclamo venisse accolto ovvero fosse rigettato senza successiva costituzione in giudizio del ricorrente, nulla è dovuto quanto al ristoro delle spese³.

La conciliazione giudiziale

Anche la disciplina della conciliazione nel processo tributario è stata modificata in modo significativo dal decreto legislativo 156/2015, al fine di garantire una

³ A favore di un riconoscimento delle spese di lite Commissione Tributaria Provinciale di Udine sent. n. 345 del 12 ottobre 2016 (non definitiva).

razionalizzazione complessiva delle norme che la costituiscono, chiarendo alcuni profili problematici⁴.

Il decreto legislativo in parola ha attuato una revisione dell'istituto sostituendo il testo originario dell' art. 48 d.lgs. 546/1992 e introducendo due nuove disposizioni: gli artt. 48-bis e 48-ter. La disciplina dell'istituto si sviluppa ora prevedendo una conciliazione "fuori udienza" (art. 48); una conciliazione "in udienza" (art. 48 bis) e delle disposizioni comuni per la definizione ed il pagamento delle somme dovute (art. 48 ter).

L'obiettivo della riforma (art. 10 lett. a della legge delega n. 23 del 2014) è stato quello di un *"rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario"*, *nell'intento di superare la criticità legata allo scarso utilizzo di tale istituto e "anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità"*.

Le modifiche introdotte riguardano in particolare:

- l'individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione e di nuove regole per il pagamento delle somme dovute
- l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto al secondo grado di giudizio ed alle liti rientranti nella disciplina di cui all'art. 17 bis;
- l'espressa previsione della conciliabilità delle liti da rimborso;
- la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni.

Quanto alla nuova disciplina del perfezionamento della conciliazione le modifiche appaiono piuttosto incisive rispetto alla struttura fondamentale dell'istituto.

Come noto la conciliazione prima della riforma del 2015 era disciplinata sulla scorta di quanto previsto nell'accertamento con adesione per quanto attiene alle modalità di perfezionamento. Il pagamento era dunque condizione per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

⁴ Per i primi chiarimenti in merito alle modifiche apportate al decreto n. 546/1992 si rimanda alla circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 ed alla circolare n. 12 del 08 aprile 2016. In precedenza sull'art. 48, tra i documenti di prassi più rilevanti, si richiama C.M. n. 98 del 23 aprile 1998 e, con specifico riferimento alle valutazioni che l'ufficio deve effettuare per valutare la possibile conciliazione di una controversia, si ricorda Circolare n. 22/E dell'11 giugno 2012).

Ciò aveva creato alcune dubbi procedurali. In particolare, risultava difficile, in talune fattispecie, contemperare l'estinzione del giudizio con la verifica dell'effettivo pagamento: in particolare si riteneva opportuno una volta redatto il verbale ovvero depositato l'atto conciliativo che il giudice rinviasse ad altra udienza, successiva al termine previsto ex lege per il versamento (venti giorni), per verificare l'avvenuto versamento. Solo se il versamento era stato compiuto, il giudice poteva dichiarare l'estinzione del giudizio.

Ancora più problematica era l'ipotesi di conciliazione depositata in giudizio prima della fissazione dell'udienza con particolare riferimento al procedimento da adottare e agli eventuali rimedi al decreto di estinzione non seguito da versamento⁵.

La nuova disciplina, sotto tale profilo, rimuove queste difficoltà, posto che la sottoscrizione dell'accordo o la redazione del processo verbale perfezionano la conciliazione e costituiscono titolo per la riscossione nonché causa di legittimazione a pronunciare la cessazione della materia del contendere⁶.

Nella nuova formulazione si è, dunque, stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto⁷.

Viene da sé che ogni inadempimento del contribuente non inficia la conciliazione, ma ridonda in provvedimenti di riscossione di quanto non versato e delle relative sanzioni⁸.

⁵ Secondo Cass. Civ. sent. n. 14547 del 13 luglio 2015: *“In tema di contenzioso tributario, gli atti dichiarativi delle varie specie di conciliazione di cui all'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 non determinano di per sé la cessazione della materia del contendere, che si ha solo con il versamento della somma concordata, sicché, nella conciliazione cosiddetta "breve postfissazione", in cui la proposta è depositata dopo la fissazione dell'udienza e prima della trattazione in camera di consiglio, la Commissione Tributaria Provinciale, nel silenzio della norma, deve rinviare l'udienza di trattazione ad una data successiva alla scadenza del termine per il versamento, decorrente dalla comunicazione dell'ordinanza di rinvio, in applicazione analogica della disciplina dettata per la conciliazione cosiddetta "breve prefissazione", in cui la proposta è depositata prima della fissazione dell'udienza di trattazione, ed, in mancanza di tale rinvio e del versamento, la sentenza dichiarativa dell'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere è appellabile dall'Ufficio, che non può essere costretto all'esecuzione di una conciliazione inesistente, né privato della sua legittima pretesa di far valere l'interesse ad una pronuncia del giudice di merito sul rapporto giuridico controverso”*.

⁶ In ciò determinando una significativa differenza rispetto agli istituti dell'accertamento con adesione e del reclamo/mediazione

⁷ Con riferimento al testo previgente la natura novativa della conciliazione era riconosciuta dalla giurisprudenza maggioritaria: cfr. Cass., Sez. trib., 20 settembre 2006, n. 20386, Cass., Sez. trib., 3 ottobre 2006, n. 21325; Cass., Sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24931; Cass., Sez. trib., ord. 6 maggio 2015, n. 9019. Vi sono, tuttavia, sentenze di natura contrarie quali, ad esempio, Cass., Sez. trib., 13 febbraio 2009 n. 3560 in cui si afferma che la conciliazione non può essere ricondotta al genere della novazione e ciò anche ritenendo le categorie civilistiche inadeguate a dare spiegazione della conciliazione nel processo tributario. Infine, secondo Cass. sez. trib. 24 febbraio 2017, n. 4807 l'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997.

La seconda rilevante attuazione del “rafforzamento” della conciliazione, richiesto dalla legge delega, è data dalla sua applicabilità in grado di appello⁹. L'altra novità riguarda la possibilità di conciliare anche le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione.

Il nuovo testo dell'art. 48, inoltre, fa chiarezza quanto al termine ultimo entro il quale la conciliazione può essere presentata.

Nel caso di conciliazione fuori udienza l'art. 48 richiama genericamente la pendenza del giudizio, mentre l'art. 48 *bis* per la conciliazione in udienza rimanda al termine di cui all'art. 32 co. 2 entro il quale può essere presentata da una delle parti istanza per la conciliazione.

Va detto che l'esistenza di un rapporto processuale validamente costituito rappresentava già una condizione imprescindibile secondo la giurisprudenza di legittima: *“la conciliazione in materia tributaria è concepita dall'art. 48, comma 5, del d.P.R. n. 546 del 1992 come una forma di composizione convenzionale della lite nella sede del processo, con la conseguenza che essa postula non soltanto la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'amministrazione, ma anche l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria della commissione tributaria, la cui mancanza determina la inefficacia della conciliazione medesima”* (cfr. Cass. Civ. sent. n. 12314 del 06 ottobre 2001).

Si può subito notare come sia stato eliminato il limite temporale, presente nel vecchio testo dell'art. 48, rappresentato dalla possibilità di conciliare non oltre la

⁸ Il comma 2 dell'articolo 48-*ter* stabilisce che il versamento delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata, vada effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, per la conciliazione “fuori udienza”, o di redazione del processo verbale, per la conciliazione “in udienza”. Il comma 3 dell'articolo 48-*ter* disciplina l'ipotesi di mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o del verbale di conciliazione o, in caso di rateizzazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, prevedendo l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione per omesso versamento, prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, aumentata della metà ed applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta. Ai sensi del comma 4 dell'articolo 48-*ter*, per il versamento rateale delle somme dovute “*si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*”.

⁹ Va detto che in precedenza si era posto rimedio a tale divieto promuovendo accordi atipici, costituiti dalla congiunzione di una rinuncia parziale all'appello e di un'autotutela parziale. Tale soluzione se da un lato consentiva una definizione della lite concordata tra le parti dall'altro non beneficiava della riduzione delle sanzioni prevista per la conciliazione.

prima udienza; sebbene detto limite, anche prima della novella legislativa, si riteneva non operante in casi di udienze di mero rinvio¹⁰.

È indubbio che oggi la conciliazione può essere esperita anche dopo la prima udienza, sia nel primo che nel secondo grado di giudizio, e, quindi, nel corso per l'intera durata del giudizio di merito.

Va da sé che un ovvio limite temporale va comunque individuato nel momento in cui la causa è trattenuta in decisione, superato il quale sarebbe vanificato lo scopo deflattivo a cui è preordinata la conciliazione.

Peraltro, occorre rammentare che, in precedenza, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4626 del 22 febbraio 2008, si era espressa ritenendo che la proposta di conciliazione giudiziale raggiunta dalle parti fuori del processo (cfr. vecchio articolo 48, comma 5) poteva essere depositata sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza. Nella fattispecie la Suprema Corte non ha ritenuto applicabile il minor termine - di venti giorni liberi prima della trattazione - previsto in generale per il deposito di documenti. Tale conclusione, chiariscono i giudici, sarebbe coerente con la finalità perseguita dalla disposizione dell'articolo 48 di contribuire alla deflazione del contenzioso tributario. La particolarità del regime di favore previsto per la conciliazione giudiziale in ambito tributario, come puntualmente rilevato dal giudice di legittimità, si riverbera sulla disciplina per essa dettata dalle norme del D.lgs. 546/1992: specificamente, nella circostanza che al relativo atto non si applica la disciplina generale stabilita per il deposito dei documenti dall'articolo 32 del decreto sul contenzioso tributario.

La terza attuazione dell'estensione dell'area applicativa riguarda, infine, le liti da rimborso. Nella vigenza del precedente testo, era assai discussa l'ammissibilità di una conciliazione su queste liti. L'ostacolo principale per una soluzione positiva della questione era dato dal tenore letterale dell'art. 48 che era stato certamente concepito avendo come modello la conciliazione di un atto impositivo.

Il nuovo testo dell'art. 48, sulla scorta dell'esperienza maturata nell'ambito della mediazione tributaria, rimuove ogni dubbio, disponendo al comma 4 che *“L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”*. In senso analogo a quanto previsto per la mediazione, raggiunto l'accordo, l'effetto estintivo del giudizio si produce

¹⁰ Sul punto si veda Cass. Civ. sent. n. 9222 del 18 aprile 2007: *In tema di contenzioso dinanzi alle commissioni tributarie, è valida la conciliazione giudiziale preconcordata fuori dalla udienza raggiunta dopo alcune udienze di mero rinvio”*.

immediatamente e l'eventuale inadempimento non è più una questione tributaria ma di competenza del giudice ordinario.

Come accennato in precedenza la conciliazione può essere perfezionata “fuori udienza” (art. 48) ovvero “in udienza” (art. 48 bis).

La conciliazione fuori udienza, a sua volta, può avvenire ante oppure successivamente alla fissazione dell'udienza di trattazione. La procedura è così schematizzabile:

- ante fissazione udienza: le parti, con istanza congiunta, depositano l'accordo di conciliazione concluso¹¹, esso può riferirsi anche ad una parte della controversia;
- vaglio giudiziale sulla legittimità dell'accordo, da parte del presidente di sezione;
- decreto del presidente che così dichiara la cessata materia del contendere (ove l'accordo sia totale) oppure dichiara la cessazione parziale della materia del contendere, salvo procedere all'assegnazione della causa per il suo proseguo;
- post fissazione udienza: la Commissione procede al giudizio di ammissibilità dell'accordo e pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere oppure ordinanza di cessazione parziale del contendere e procede all'ulteriore trattazione della causa.

Si ritiene che l'istanza di conciliazione debba contenere, oltre ai dati identificativi della controversia, la manifestazione della volontà di conciliare, con indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici; la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione; la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione; la data, la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio e la sottoscrizione del contribuente o, nei casi in cui vi sia obbligo di assistenza tecnica, anche del difensore.

Si precisa che, in presenza di difensore, deve essere espressamente conferito nella procura il potere di conciliare e transigere la controversia.

¹¹ L'utilizzo del termine accordo e la presenza di un'istanza congiunta portano a chiedersi quale sia la natura della conciliazione ed in particolar modo se si possa riconoscere alla stessa una valenza transattiva. A parere di chi scrive è difficile inquadrare la conciliazione in uno schema di tipo negoziale/transattivo di matrice civilistica. A ciò osta la tendenziale indisponibilità del diritto che forma oggetto della lite. È dunque più corretto ricondurre la riduzione della pretesa erariale a ipotesi di divergenza giustificata dalla incertezza e opinabilità della soluzione a fronte di un'obbligazione tributaria controversa. Propende per la natura pubblicistica e tributaristica della conciliazione Cass. Civ. sent. n. 3560 del 13 febbraio 2009.

Il procedimento di conciliazione in udienza può invece essere così riassunto:

- ciascuna delle parti, fino a 10 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione può presentare istanza per la conciliazione (totale o parziale)¹²;
- ancorché non è più previsto che la proposta sia inserita nell'istanza di discussione pubblica si deve ritenere che la conciliazione non possa prescindere dalla richiesta di pubblica udienza necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione;
- all'udienza la Commissione, valutate le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione, eventualmente rinviando la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo;
- ove le parti riescano a raggiungere l'accordo, all'udienza fissata, ne sarà redatto processo verbale, con indicazione delle somme dovute e delle modalità e termini di pagamento, esso sarà titolo per la riscossione;
- in tal caso, la Commissione, ove l'accordo si sia formato su tutta la materia del contendere, dichiarerà, con sentenza, l'estinzione del giudizio;
- per contro, ove la conciliazione tra le parti sia stata parziale (eventualità testualmente ammessa dal primo comma), si ritiene che la Commissione debba procedere con ordinanza, così dichiarando la parziale estinzione della materia del contendere e proseguendo il giudizio per i capi oggetto del permanere di contestazioni (si precisa, tuttavia, che il co. 4 dell'art. 48-bis, verosimilmente per mera svista, prevede solo l'estinzione dell'intero giudizio, dichiarata con sentenza).

Un profilo non espressamente disciplinato dall'art. 48 bis riguarda il "passaggio" tra i due procedimenti. In particolare appare ragionevole ritenere che, a fronte di un'istanza di parte, nel caso in cui non si raggiunga in udienza un accordo conciliativo e la Commissione rinvii la causa ad una nuova udienza, le parti possano comunque formalizzare un accordo conciliativo fuori udienza, da depositare in giudizio ai sensi del nuovo art. 48.

Per quanto concerne la riduzione delle sanzioni, la relativa disciplina è contenuta nel comma 1 dell'articolo 48-ter, che stabilisce la riduzione al quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio; la percentuale è elevata al cinquanta per cento se la conciliazione avviene in appello.

¹² Nel caso di istanza presentata fuori termine, qualora l'altra parte si dimostri interessata alla conciliazione si ritiene corretto e possibile che le parti possano comunque raggiungere un accordo conciliativo in udienza. In senso contrario tuttavia Commissione Tributaria Regionale Lombardia sent. n. 718 del 8 febbraio 2016.

Si evidenzia, infine, che, a seguito delle modifiche arrecate al sistema sanzionatorio tributario dal D.Lgs. n. 158 del 2015, la disciplina del cumulo giuridico in caso di conciliazione è identica a quella prevista per l'accertamento con adesione. In particolare, è stata estesa anche alla conciliazione giudiziale la disciplina recata dal citato articolo 12, comma 8 - secondo cui *“le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta”*.

Per concludere, quanto alla disciplina delle spese di lite, si rammenta che le stesse devono intendersi compensate, salvo che le parti abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

In ordine alle controversie oggetto di conciliazione giudiziale, si ricorda, poi che esiste una specifica disciplina contenuta nell'articolo 15, comma 2-octies, del decreto n. 546, ove è previsto che, qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dalla controparte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata.

RICHIAMI BIBLIOGRAFICI ESSENZIALI

Art. 17 bis d.lgs. n. 546/1992

2018 Corasaniti Giuseppe, Dall'Agenzia delle entrate istruzioni sul reclamo/mediazione: una riforma ancora incompleta Commento a circ. Agenzia entrate 22 dicembre 2017, n. 30/E in Corriere tributario, 2018, fasc. 8, pp. 600-606

2018 Napolano Maddalena, Il procedimento di reclamo-mediazione nel contenzioso tributario: ambito di applicazione e nuovi limiti Commento a art. 17 bis d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 in Bollettino tributario d'informazioni, 2018, fasc. 9, pp. 647-655

2017 Carinci Andrea, La mediazione funziona solo con un arbitro terzo in Diritto e pratica tributaria, 2017, fasc. 3, pt. 1, pp. 1101-1102

2017 Corasaniti Giuseppe, L'incessante evoluzione del reclamo/mediazione: pregi e difetti di un istituto in continuo rinnovamento in Corriere tributario, 2017, fasc. 21, pp. 1639-1645

2017 Corasaniti Giuseppe, L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione tributaria in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, fasc. 4, pt. 1, pp. 1442-1486

2015 Gioè Chiara, Il regime delle spese della procedura di reclamo in *Rassegna tributaria*, 2015, fasc. 4, pp. 881-902

2015 La Rocca Sergio, Il reclamo e la mediazione nel "nuovo" processo tributario in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2015, fasc. 23, pp. 1693-1700

2015 Sandulli Piero, La Corte costituzionale analizza la mediazione tributaria Nota a C. Cost. 16 aprile 2014, n. 98 in *Rivista di diritto processuale*, 2015, fasc. 3, pp. 815-820

2014 Glendi Cesare, Tutela cautelare e "nuova" mediazione tributaria in *Corriere tributario*, 2014, fasc. 4, pp. 275-282

2013 Attardi Christian, Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute sulla teoria generale del processo tributario in *Corriere tributario*, 2013, fasc. 18, pp. 1446-1454

2013 Carinci Andrea, Il rispetto dei termini per l'esaurimento della procedura di reclamo condiziona l'ammissibilità del ricorso Nota a *Comm. Prov. - Reggio Emilia sez. III 30 maggio 2013, n. 125* in *Corriere tributario*, 2013, fasc. 31, pp. 2456-2460

2013 Cipollini Claudio, L'accoglimento parziale del reclamo in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2013, fasc. 23, pp. 1701-1705

2013 D'Ayala Valva Francesco, La Corte costituzionale preannuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria Nota a C. Cost. 6 dicembre 2012, n. 272 in *Rivista di diritto tributario*, 2013, fasc. 2, pt. 2, pp. 82-101

2013 D'Episcopo Mario, Criteri di valutazione da parte degli Uffici dell'istanza di reclamo-mediazione in *Corriere tributario*, 2013, fasc. 12, pp. 975-981

2013 Pistolesi Francesco, Ammesso il deposito del reclamo/ricorso prima dei termini per sospendere l'efficacia esecutiva dell'atto impositivo Nota a *Comm. Prov. - Reggio Emilia sez. III 30 maggio 2013, n. 125* in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013, fasc. 11, pp. 887-892

2012 Bellè Brunella, Mediazione e reclamo: due istituti inutili in *Rivista di diritto tributario*, 2012, fasc. 10, pt. 1, pp. 863-873

2012 Busa Vincenzo, Le nuove prospettive della mediazione tributaria in Corriere tributario, 2012, fasc. 11, pp. 765-767

2012 Capolupo Saverio, Mediazione tributaria e accertamento con adesione in Corriere tributario, 2012, fasc. 8, pp. 584-592

2012 Glendi Cesare, Tutela cautelare e mediazione tributaria in Corriere tributario, 2012, fasc. 12, pp. 845-852

2012 Marcheselli Alberto, La nuova mediazione fiscale: tra istanze deflazionistiche e mutamenti strutturali del rapporto fisco-contribuente Intervento al Convegno "Le recenti riforme legislative in materia di processo tributario", Torino, 1 ottobre 2011 in Diritto e pratica tributaria, 2012, fasc. 5, pt. 1, pp. 1177-1193

Artt. 48 – 48 bis – 48 ter D.lgs. n. 546/1992

2017 Bianchi Lorenzo, L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 Nota a Cass. sez. tribut. 24 febbraio 2017, n. 4807 in Diritto e pratica tributaria, 2017, fasc. 5, pp. 2243-2259

2017 Corasaniti Giuseppe, L'evoluzione normativa e giurisprudenziale della disciplina del reclamo e della mediazione tributaria in Diritto e pratica tributaria, 2017, fasc. 4, pt. 1, pp. 1442-1486

2017 Marelli Enrico, Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco Nota a Cass. sez. tribut. 24 febbraio 2017, n. 4807 in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, 2017, fasc. 11, pp. 895-900

2016 Frasoni Guglielmo, Suraci Rossella, L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione in Corriere tributario, 2016, fasc. 6, pp. 429-437

2016 La Rocca Sergio, La conciliazione giudiziale ed extragiudiziale nel processo tributario ex artt. 48, 48-bis e 48-ter del D.Lgs. n. 546/1992 in Bollettino tributario d'informazioni, 2016, fasc. 11, pp. 822-827

2015 Glendi Cesare, Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime da c.p.c. e legge delega in Corriere tributario, 2015, fasc. 1, pp. 16-21

2015 Marelli Enrico, Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario in Rassegna tributaria, 2015, fasc. 6, pp. 1368-1384

2013 Colella Sossio, Considerazioni sull'efficacia della conciliazione giudiziale a seguito dei recenti interventi normativi e orientamenti giurisprudenziali in Bollettino tributario d'informazioni, 2013, fasc. 4, pp. 246-252

2011 Azzoni Valdo, L'ingiustificato rifiuto della conciliazione determina la condanna alle spese anche nel processo tributario? in Bollettino tributario d'informazioni, 2011, fasc. 15-16, pp. 1177-1179

2011 Azzoni Valdo, Effetti (inesistenti) della natura novativa della conciliazione giudiziale sui periodi di imposta successivi Nota a Cass. sez. tribut. 19 giugno 2009, n. 14300 in Bollettino tributario d'informazioni, 2011, fasc. 6, pp. 462-464

2010 Tesauro Francesco, La procedura della conciliazione nel processo tributario Nota a Cass. sez. tribut. 13 febbraio 2009, n. 3560 in Giurisprudenza italiana, 2010, fasc. 8-9, pp. 1959-1960

2007 Brighenti Fausta, Conciliazione giudiziale e disponibilità dell'obbligazione tributaria Nota a Cass. 3 ottobre 2006, n. 21325 in Bollettino tributario d'informazioni, 2007, fasc. 17, pp. 1398-1399

2007 Randazzo Franco, La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto Relazione al Convegno Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso, Pescara, 5 ottobre 2007 in Rivista di diritto tributario, 2007, fasc. 11, pt. 1, pp. 987-1005

2002 Basilavecchia Massimo, La conciliazione giudiziale può essere fuori udienza ma deve restare interna al processo Commento a Cass. sez. tribut. 6 ottobre 2001, n. 12314 in Corriere tributario, 2002, fasc. 11, pp. 983-985

2001 Cantillo Michele, Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione giudiziale in Rassegna tributaria, 2001, fasc. 1, pp. 64-71

2001 Lamberti Cesare, I rappresentanti degli Uffici fiscali possono conciliare discrezionalmente? Nota a C. Cost. 24 ottobre 2000, n. 443 ord. Comm. Prov. Firenze 28 giugno 1999 in Corriere tributario, 2001, fasc. 20, pp. 1513-1517

2000 Ferlazzo Natoli Luigi, Considerazioni in tema di conciliazione giudiziale tributaria ed estinzione del giudizio in Rivista di diritto tributario, 2000, fasc. 9, pt. 1, pp. 849-858

2000 Marello Enrico, La conciliazione giudiziale nel processo tributario: il primo vaglio della Corte Osservazione a C. Cost. 24 ottobre 2000, n. 433 in Giurisprudenza costituzionale, 2000, fasc. 6, pp. 4411-4417

1997 Muscarà Mario, La conciliazione giudiziale nel processo tributario. in *Il nuovo diritto*, 1997, fasc. 1, pt. 1, pp. 12-15

1996 Batistoni Ferrara Franco, Conciliazione giudiziale: come, quando, perché. in *Bollettino tributario d' informazioni*, 1996, fasc. 21, pp. 1573-1576