



Circolari per il professionista

Conciliazione giudiziale delle controversie tributarie - Riepilogo della disciplina

Via Monte Granatico 50 – 07033 Osilo (SS)

✉ E-Mail: info@studiomcanalis.com

☎ Telefono: +39 07942351

☎ Cell: +39 3389438007

🌐 www.studiomcanalis.com

1 PREMESSA

Le parti possono definire la lite tramite conciliazione giudiziale ai sensi degli artt. 48 - 48-ter del DLgs. 546/92. La conciliazione comporta, quale principale beneficio oltre alla possibilità di ridimensionamento della pretesa, la necessità di pagare le sanzioni nella misura del 40% del minimo in primo grado, del 50% del minimo in secondo grado o del 60% del minimo in Cassazione.

Il perfezionamento si ha non con il versamento delle somme ma con la sottoscrizione dell'accordo o del processo verbale. Gli importi possono essere versati ratealmente senza garanzie.

La convenienza a conciliare può emergere specie nelle situazioni caratterizzate da margini valutativi: si pensi agli accertamenti basati sulle "percentuali di ricarico", o alla determinazione di maggiori valori in caso di cessioni immobiliari. Oppure, in tema di accertamenti analitici sul reddito d'impresa, ove uno o più recuperi, in quanto infondati o soggetti a valutazioni interpretative, possono essere abbandonati con accettazione, ad opera del contribuente, dei restanti.

Al contribuente non è attribuito nessun diritto alla conciliazione giudiziale, posto che l'istituto ha come fondamento un libero accordo tra le parti.

Qualora l'imposta sia iscrivibile a ruolo in via frazionata, l'importo versato è computato in diminuzione dalle somme dovute per la conciliazione; se le somme già pagate risultassero eccedenti spetta la loro restituzione.

Il DLgs. 30.12.2023 n. 220 ha introdotto due novità molto rilevanti:

- l'abrogazione, per i ricorsi notificati dal 4.1.2024, dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92 in tema di reclamo-mediazione grazie al quale la pretesa, prima del deposito del ricorso, poteva essere oggetto di negoziazione con sanzioni ridotte al 35% del minimo (nel contesto attuale, quindi, dopo la notifica del ricorso l'unico modo per definire la controversia è la conciliazione¹);
- la possibilità di stipulare la conciliazione giudiziale di fronte alla Corte di Cassazione pagando le sanzioni nella misura del 60% del minimo, modificando l'art. 48-ter del DLgs. 546/92.

Ambito applicativo	Tutte le liti devolute alla giurisdizione tributaria eccetto risorse proprie UE
Sanzioni	Dovute al 40% del minimo (primo grado)
	Dovute al 50% del minimo (secondo grado)
	Dovute al 60% del minimo (Corte di Cassazione)
Cumulo giuridico delle sanzioni	Molto limitato (per singola imposta e per singolo anno)
Versamenti rateali	8 o 16 rate trimestrali per importi superiori a 50.000 euro (no per il recupero dei crediti di imposta)
Compensazione	Ammessa (no per il recupero dei crediti di imposta)
Effetti penali	Circostanza attenuante/causa di non punibilità
Contributi previdenziali	Non c'è effetto automatico
Conciliazione parziale	Ammessa
Negoziazione della pretesa	Possibile
Spese processuali	Automaticamente compensate

2 AMBITO APPLICATIVO

La conciliazione giudiziale è fattibile per qualsiasi lite rientrante nella giurisdizione tributaria con eccezioni molto circoscritte, sia per questioni di fatto che di diritto. Ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 546/92), *"appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di*

¹ L'art. 2 co. 3 del DLgs. 30.12.2023 n. 220 ha abrogato l'art. 17-bis del DLgs. 546/92 dal 4.1.2024. Per il sistema antecedente, qualora il valore della lite, calcolato in base all'art. 12 del DLgs. 546/92 (sola maggiore imposta richiesta nell'atto), non superasse i 50.000,00 euro le parti, dopo la notifica del ricorso, disponevano di 90 giorni per stipulare la mediazione, decorsi i quali scattava il termine di 30 giorni per il deposito. Ove le parti avessero raggiunto un accordo, le sanzioni sarebbero state ridotte al 35% del minimo.

ogni genere e specie comunque denominati” compresi quelli regionali, provinciali, comunali, le addizionali, le sanzioni, gli interessi e ogni altro accessorio.

Dunque, non ha rilevanza la tipologia di tributo, di atto o di ente impositore: nel momento in cui l'entrata ha natura fiscale, può essere conciliata, chiaramente su accordo delle parti. Rientrano nella conciliazione non solo le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP, ma pure i tributi locali (es. IMU, TASI), la tassa di concessione governativa e così via. Pertanto possono formare oggetto di conciliazione le liti su ogni atto impositivo, *in primis* avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione e cartelle di pagamento, inclusi gli atti irrogativi di sole sanzioni².

2.1 AVVISI DI RECUPERO DEI CREDITI DI IMPOSTA

Gli avvisi di recupero del credito di imposta rientrano nella conciliazione giudiziale, sia per i crediti non spettanti che per i crediti inesistenti³.

Quanto esposto è stato confermato dalla prassi⁴, superando un precedente e diverso orientamento che negava la conciliazione per i crediti inesistenti⁵.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, stipulata la conciliazione il pagamento non può avvenire mediante compensazione né in forma rateale⁶.

2.2 CARTELLE DI PAGAMENTO E ATTI DELLA RISCOSSIONE

Nulla osta alla conciliazione giudiziale di liti su atti della riscossione, come cartelle di pagamento, intimazioni ad adempiere, fermi di auto e comunicazioni ipotecarie, sebbene i margini per un accordo siano ridotti per le misure cautelari.

La conciliazione, che ha sempre come base un accordo pattizio, può avvenire, a seconda dei casi, con l'ente impositore, l'Agente della Riscossione oppure con il concessionario locale. Ove i termini della conciliazione riguardino il debito fiscale, di norma avviene con l'ente impositore.

Se non figura una diversa pattuizione nell'accordo conciliativo, gli aggi di riscossione⁷ e gli interessi di mora ex art. 30 del DPR 602/73 vengono, a nostro avviso, meno. In caso di conciliazione sottoscritta con il solo ente impositore, l'Agente della Riscossione, se ritiene di perseguire la pretesa inerente agli aggi e/o agli interessi di mora, deve, a seconda delle ipotesi, intervenire nel processo (se il ricorso non è stato a questi notificato) o appellare la sentenza di estinzione⁸.

² Circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2012 n. 33, § 1.1 e 1.2, in tema di mediazione fiscale.

³ Tali avvisi sono nel contesto attuale oggetto di una disciplina organica contenuta nell'art. 38-bis del DPR 600/73, introdotto dal DLgs. 13/2024 che ha nel contempo abrogato l'art. 1 co. 421 - 423 della L. 311/2004 e l'art. 27 co. 16, 17, 19 e 20 del DL 185/2008.

⁴ Risposte Agenzia delle Entrate Videoconferenza 19.9.2024, secondo cui nel contesto attuale (ove l'art. 38-bis del DPR 600/73 effettua un generico rinvio al DLgs. 546/92 comprensivo quindi delle norme sulla conciliazione) non vi è più ragione di ritenere preclusa la conciliazione.

⁵ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 28.1.2021. Ciò in quanto nel sistema *ante* DLgs. 13/2024 la compensazione di crediti inesistenti non poteva essere oggetto di definizione al terzo ex artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97.

⁶ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 5.2.2026. La tesi deriva dal fatto che, ai sensi dell'art. 48-ter co. 4 del DLgs. 546/92: *“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”*. A sua volta, l'art. 8 del DLgs. 218/97 prevede, per gli avvisi di recupero del credito di imposta, che il pagamento debba avvenire in unica soluzione e senza compensazione con crediti di imposta disponibili.

⁷ La L. 30.12.2021 n. 234 ha riformato l'art. 17 del DLgs. 112/99 abrogando gli aggi di riscossione dall'1.1.2022.

⁸ A ben vedere, se il contribuente, trattando con il solo ente impositore, stipula una conciliazione inerente ai soli tributi, la parte di aggi/interesse di mora richiesta nella cartella di pagamento (o altro atto esattivo/cautelare) continua ad essere oggetto del contendere, in quanto la conciliazione sarebbe solo parziale (salvo intendere la conciliazione come novativa dell'intero debito oggetto del processo). Da ciò scaturisce la necessità che l'esattore appelli la sentenza di estinzione, o, a seguito di intervento, chiedi che, nonostante la conciliazione, la lite venga discussa in merito alle poste di sua competenza.

Va rilevato che la giurisprudenza ha tuttavia sancito che se le somme sono ormai state pagate in ragione della riscossione frazionata non spetta la restituzione degli aggi e degli interessi di mora⁹.

2.3 LITI DI RIMBORSO

I processi che originano da domande di rimborso possono essere definiti tramite conciliazione giudiziale, sia per il diniego espresso che per il silenzio-rifiuto.

Infatti, in base agli artt. 48 e 48-*bis* del DLgs. 546/92, l'accordo o il processo verbale di conciliazione rappresentano il titolo che legittima il pagamento delle somme dovute al contribuente.

3 FASI DEL PROCESSO

L'opportunità della conciliazione giudiziale deve essere valutata alla luce della riduzione delle sanzioni ottenibile. Queste vanno infatti pagate nella misura:

- del 40% del minimo (se nel corso del primo grado di giudizio);
- del 50% del minimo (se nel corso del secondo grado di giudizio);
- del 60% del minimo (se nel corso del giudizio di Cassazione).

Ove la sanzione sia stata, nell'atto oggetto di conciliazione, irrogata nella misura massima, la base di computo diventa *ope legis* quella minima¹⁰. Bisogna però considerare che il cumulo giuridico e la continuazione sono molto limitati.

La possibilità di conciliazione giudiziale non è influenzata dal fatto che, ancor prima della notifica del ricorso, il contribuente e l'ente impositore non abbiano raggiunto un accordo in sede di adesione, ove, per effetto del DLgs. 218/97, le sanzioni sarebbero state ridotte a 1/3 del minimo.

Pur non potendolo dare per certo, si ritiene che l'accordo, eventualmente, possa riguardare capi di sentenza coperti dal c.d. "giudicato interno"¹¹.

Stadio del procedimento	Riduzione delle sanzioni
Accertamento con adesione	1/3 del minimo
Reclamo-mediazione	Abrogato dal 4.1.2024 (le sanzioni erano dovute al 35% del minimo)
Conciliazione in primo grado	Dovute al 40% del minimo
Conciliazione in secondo grado	Dovute al 50% del minimo
Conciliazione in Corte di Cassazione	Dovute al 60% del minimo

3.1 PENDENZA DEL TERMINE DI IMPUGNAZIONE DELLA SENTENZA

La struttura della conciliazione giudiziale impone di affermare che essa non sia fattibile in pendenza del termine di impugnazione della sentenza (prima della notifica dell'appello), posto che presuppone la pendenza di un grado di merito. Non potrebbe, infatti, essere sentenziata/decretata dal giudice alcuna estinzione di un grado processuale non ancora pendente.

Ove le parti intendano pervenire ad un accordo (ad esempio recependo, in via stragiudiziale, quanto sostenuto nella sentenza stessa), due sono le possibili strade da seguire.

In primo luogo, come spesso avviene nella prassi, è possibile notificare l'appello al fine di rendere pendente il giudizio di secondo grado, e poter addivenire ad una conciliazione con sentenza/decreto di estinzione. Ciò comporta la necessità di redigere l'atto di appello e di pagare, nel momento del deposito, il contributo unificato atti giudiziari, a fronte della riduzione al 50% delle sanzioni.

⁹ Qualora, a seguito di conciliazione venga ridotta l'imposta richiesta con l'accertamento impugnato, non viene meno l'aggio di riscossione (e gli interessi di mora) richiesti e pagati mediante l'intimazione di pagamento relativa al terzo delle imposte (Cass. 1.7.2025 n. 17728).

¹⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2015 n. 38, § 1.11.4.

¹¹ Del resto, se, dopo il giudicato, è legittimo l'esercizio dell'autotutela (art. 10-*quater* co. 2 della L. 212/2000) non si vede il motivo per cui non si possa pervenire ad una conciliazione.

Una soluzione alternativa deriva dall'art. 17-bis del DLgs. 472/97¹², che ammette di definire la pretesa, fruendo della riduzione delle sanzioni se l'ente impositore, a processo instaurato, annulla o revoca parzialmente il provvedimento: *“Nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'articolo 16 del presente decreto e all'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute”*. Non sarebbe necessario predisporre alcun atto di appello ma occorrerebbe ottenere dall'ente impositore un'auto-tutela parziale seguita dalla rinuncia all'appello ad opera del contribuente. Applicandosi, in sostanza, quasi sempre l'art. 15 del DLgs. 218/97, le sanzioni sarebbero ridotte al terzo¹³.

3.2 GIUDIZIO DI RINVIO

Per giudizio di rinvio si intende la prosecuzione del processo, successivamente alla sentenza della Corte di Cassazione, dinanzi al giudice a cui è stata rinviata la causa, che, a seconda dei casi, può essere la Corte di primo o di secondo grado.

In assenza di dati normativi contrari, la conciliazione dovrebbe poter avvenire: ai sensi dell'art. 63 co. 3 del DLgs. 546/92, *“in sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado a cui il processo è stato rinviato”*.

A seconda del grado processuale cui la causa è rinviata, dunque, la riduzione delle sanzioni sarà al 40% del minimo o al 50% del minimo.

4 PROCEDIMENTO

Il procedimento che può condurre alla definizione può essere distinto in conciliazione “fuori udienza” e conciliazione “in udienza”.

Per il resto, la conciliazione può essere sia parziale sia totale¹⁴. Nel primo caso, il giudice emanerà un'ordinanza o un decreto¹⁵ di parziale estinzione del giudizio, e questo sarà destinato a proseguire per la parte restante.

In merito allo scambio di corrispondenza tra le parti antecedente alla stipula del vero accordo di conciliazione, vige la libertà delle forme: ben può essere utilizzata la posta elettronica semplice, così come quella certificata. Le iniziative prese dalle parti in sede di mediazione (ma lo stesso vale per la conciliazione) non sono espressione di alcunché, *“perché in tale sede l'ufficio persegue esclusivamente lo scopo di deflazionare il contenzioso, senza necessariamente condividere le concessioni fatte”*¹⁶.

Trattandosi, ai sensi dell'art. 84 c.p.c., di disposizione del diritto il difensore deve possedere una procura che preveda il potere di conciliare¹⁷. Se ciò non è stato inserito nel mandato originario, è

¹² Trattasi della c.d. acquiescenza processuale, istituto in origine disciplinato dall'art. 2-quater co. 1-sexies del DL 564/94, abrogato dal DLgs. 219/2023 il cui testo, tuttavia, è stato poi sostanzialmente trasfuso nell'art. 17-bis del DLgs. 472/97 ad opera del DLgs. 87/2024.

¹³ L'art. 17-bis del DLgs. 472/97 è però circoscritto, in sostanza, agli avvisi di accertamento e agli atti di contestazione di sole sanzioni, venendo espressamente richiamati gli artt. 15 del DLgs. 218/97 e 16 del DLgs. 472/97. Non è quindi fruibile se si tratta, ad esempio, di controversie contro le cartelle di pagamento.

¹⁴ Elemento che differenzia la conciliazione dall'accertamento con adesione (DLgs. 218/97), poiché in quest'ultimo istituto, se l'ufficio ritiene, a seguito delle osservazioni del contribuente, infondati uno o più recuperi, propone di stipulare l'adesione non tenendo conto di questi ultimi, ma non è possibile una sorta di adesione parziale, proponendo ricorso per alcuni aspetti sui quali le parti non sono pervenute ad una soluzione concordata.

¹⁵ A seconda del fatto che, se si tratta di conciliazione “fuori udienza”, l'accordo sia depositato prima o dopo la fissazione della discussione.

¹⁶ Cass. 11.2.2020 n. 3227.

¹⁷ C.T. Prov. Reggio Emilia 16.12.2013 n. 210/3/13 e Cass. 12.4.2005 n. 7505. Così anche la circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2015 n. 38, § 1.11.2.

sufficiente depositare telematicamente o produrre in udienza apposita integrazione caricandola se possibile a sistema in tempo utile.

La conciliazione è sottoposta ad un controllo di legittimità da parte del giudice. In detta sede, egli non può vagliare il merito delle scelte dovendosi limitare ad un esame formale dell'atto¹⁸.

Responsabilità contabile dei funzionari

L'esercizio dell'attività dei funzionari connessa alla conciliazione giudiziale, inclusi quelli degli Agenti della Riscossione, comporta una responsabilità erariale solo nel caso di dolo, con esclusione della colpa grave¹⁹.

4.1 CONCILIAZIONE "FUORI UDIENZA"

Ai sensi dell'art. 48 co. 1 del DLgs. 546/92, *"se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia"*.

Il funzionario e il difensore con procura speciale possono caricare a sistema l'istanza congiunta, senza essere vincolati a limiti temporali. A nostro avviso, non hanno rilevanza i termini dell'art. 32 del DLgs. 546/92, di 20 o 10 giorni liberi prima dell'udienza per il deposito dei documenti e delle memorie, in quanto l'istanza potrebbe essere prodotta in udienza²⁰. Se si tratta di discussione in Camera di consiglio, si ritiene, a titolo prudenziale, che il termine ultimo per depositare l'istanza congiunta coincida con quello per le memorie di replica, quindi con i 5 giorni liberi prima dell'udienza.

Appare necessario depositare, unitamente all'istanza, il contenuto integrale dell'accordo conciliativo. Eseguito il deposito, il giudice, verificata l'ammissibilità della conciliazione, decreta o sentenza l'estinzione del processo per conciliazione²¹.

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo ad opera di entrambe le parti; il versamento deve avvenire nei 20 giorni successivi, anche prima dell'estinzione del processo.

4.1.1 Rinvio dell'udienza

Si ritiene che, qualora le parti non siano riuscite a raggiungere un accordo prima della data fissata per la trattazione né abbiano depositato la relativa istanza, possano chiedere il rinvio dell'udienza per ponderare meglio la questione, nonostante l'assenza di una formale "copertura" normativa.

Proprio in tema di conciliazione, la giurisprudenza ha sancito che ciò può avvenire in virtù del principio sotteso all'art. 34 co. 3 del DLgs. 546/92 sul rinvio per complessità della materia²².

4.1.2 Conciliazione stipulata dopo l'udienza di discussione

Nonostante il condizionale sia d'obbligo, si potrebbe sostenere che, laddove ne emerga la necessità e previa contestualizzazione della fattispecie, la conciliazione possa venire stipulata dopo l'udienza di discussione ma prima del deposito della sentenza. Non vi è ragione per non ritenere valido tale accordo, considerato che la conciliazione si perfeziona non con la dichiarazione giudiziale di estinzione (che ovviamente non può esserci) ma con la sottoscrizione dell'accordo²³.

¹⁸ La Corte tributaria *"può accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge (ad esempio, ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte rientranti nella giurisdizione tributaria, sussistenza del potere di conciliare, ecc.)"* (circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2015 n. 38, § 1.11.2).

¹⁹ Art. 29 co. 7 del DL 78/2010.

²⁰ Eventuali rinvii dell'udienza non ostano alla conciliazione (Cass. 18.4.2007 n. 9222).

²¹ Il contribuente non deve rinunciare al ricorso nell'accordo conciliativo o in forma separata.

²² Corte Cost. 29.5.2013 n. 110. Il rinvio è discrezionale e non deve legittimare intenti dilatori.

²³ Per la conciliazione giudiziale non esiste una norma analoga a quella che compare in tema di definizione delle liti pendenti. Vedasi l'art. 1 co. 196 della L. 197/2022, secondo cui: *"Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge"*. Ad indiretto sostegno di questa tesi cfr. Cass. 23.5.2019 n. 13987, ove si evidenzia la possibilità, dopo l'udienza ma prima del deposito della sentenza, di presentare istanza al giudice facendo presente la sopravvenienza del giudicato

Per prudenza le parti, perfezionata la conciliazione, potrebbero valutare di appellare la sentenza chiedendo che venga formalmente dichiarata l'estinzione.

4.2 CONCILIAZIONE "IN UDIENZA"

Nell'art. 48-bis del DLgs. 546/92 è disciplinata la conciliazione "in udienza", meno utilizzata rispetto a quella "fuori udienza". In tal caso, ciascuna parte, entro i 10 giorni liberi prima dell'udienza²⁴, può depositare in segreteria istanza di conciliazione della lite, totale o parziale.

All'udienza, se ci sono le condizioni di ammissibilità, il giudice invita le parti alla conciliazione, rinviando eventualmente l'udienza stessa per il perfezionamento dell'accordo²⁵. Pure in detta ipotesi, il perfezionamento non coincide con il pagamento delle somme bensì con la formazione dell'accordo: quindi, posto che esso è recepito nel verbale d'udienza, si perfeziona con la redazione dello stesso, ove ne sono indicati i termini e le modalità di pagamento.

4.3 CONCILIAZIONE PROPOSTA DAL GIUDICE

La conciliazione può essere proposta d'ufficio dal giudice ai sensi dell'art. 48-bis.1 del DLgs. 546/92, introdotto dalla L. 130/2022²⁶. Tale proposta avviene "avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione e ai precedenti giurisprudenziali".

Il rinvio dell'udienza può essere disposto se richiesto da una delle parti.

4.4 CONCILIAZIONE IN CORTE DI CASSAZIONE

Il DLgs. 30.12.2023 n. 220 ha previsto, inizialmente per i ricorsi in Cassazione notificati dal 5.1.2024, la possibilità di conciliare la controversia anche quando il processo pende in sede di legittimità. Per effetto dell'art. 48 co. 4-bis del DLgs. 546/92, introdotto proprio dal DLgs. 220/2023, infatti, "Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione". L'art. 4 co. 2-bis del DLgs. 220/2023, inserito dall'art. 16 co. 3 del DLgs. 81/2025, ha esteso la conciliazione alle liti pendenti in Corte di Cassazione al 4.1.2024.

Relativamente alla disciplina strettamente inerente alla conciliazione non ci sono particolarità da segnalare, se non il fatto che le sanzioni vanno pagate nella misura del 60% del minimo. Valgono, per il resto, le regole del processo in Cassazione quindi la conciliazione dovrà essere sottoscritta dall'avvocato cassazionista munito di procura e l'estinzione, a seconda dei casi, sarà dichiarata con ordinanza o con sentenza a spese compensate.

5 PERFEZIONAMENTO

La conciliazione giudiziale, in merito al suo perfezionamento, ha una particolarità che la contraddistingue dagli altri istituti deflativi del contenzioso: sia "in udienza" che "fuori udienza", si perfeziona mediante l'accordo tra le parti, essendo a questi fini irrilevante la successiva fase dei versamenti, così come la pronuncia di estinzione del giudizio emanata dal giudice.

In breve, sottoscritto l'accordo, la conciliazione è perfezionata e quand'anche il contribuente non versasse nemmeno una delle rate previste, il *quantum* oggetto della conciliazione giudiziale non potrebbe più essere messo in discussione. La riscossione riguarderà tali importi, maggiorati delle sanzioni di legge per gli inadempimenti, essendo in ogni caso irrilevante il mancato annullamento o sgravio delle somme intimate tramite l'atto impositivo oggetto di conciliazione.

formatosi su identica questione, in modo che sia disposta la rimessione della causa a nuovo ruolo e sia evitato un ricorso per revocazione per conflitto tra giudicati.

²⁴ La norma fa espresso riferimento al termine dell'art. 32 co. 2 del DLgs. 546/92.

²⁵ Il rinvio è discrezionale e non deve indirettamente legittimare intenti dilatori.

²⁶ In vigore per i ricorsi notificati dal 16.9.2022.

5.1 RILEVANZA DELL'INADEMPIMENTO

In base agli artt. 48 ss. del DLgs. 546/92, sottoscritto l'accordo o formato il processo verbale di conciliazione, la conciliazione giudiziale non potrà più essere messa in discussione.

Il più rilevante effetto di ciò consiste nella circostanza che ogni inadempimento in merito al pagamento delle somme derivanti dall'accordo, a prescindere dal fatto che si tratti di pagamento in unica soluzione o di versamento rateale, non causa il suo disconoscimento, quindi rimane il ridimensionamento della pretesa così come la riduzione delle sanzioni²⁷.

Tuttavia, l'inadempimento del contribuente potrà, ai sensi dell'art. 15-ter del DPR 602/73, avere conseguenze assai pregiudizievoli sul versante sanzionatorio.

5.2 RESTITUZIONE DI IMPORTI AL CONTRIBUENTE

Nella conciliazione giudiziale può accadere che sia l'ente impositore a dover corrispondere importi al contribuente, in conseguenza dell'accordo.

Tale fattispecie si verifica non solo nelle liti che originano da domande di rimborso, ma altresì quando, per effetto della riscossione frazionata (si pensi anche al ruolo straordinario ex art. 15-bis del DPR 602/73 che consente l'esazione intera di imposte e sanzioni a prescindere dal ricorso), il contribuente, prima della conciliazione, abbia già versato tutto²⁸.

Qualora l'imposta sia stata iscritta a ruolo in via frazionata o comunque quando il contribuente ha già pagato una parte delle somme non eccedente il *quantum* risultante dalla conciliazione, l'importo versato in via provvisoria è invece computato in diminuzione dalle somme²⁹.

Per effetto degli artt. 48 co. 4 e 48-bis co. 3 del DLgs. 546/92, l'accordo o il processo verbale sono titolo per il pagamento delle somme al contribuente.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che se, sottoscritto l'accordo di conciliazione, l'ente impositore non eroga gli importi, il contribuente deve adire la giustizia ordinaria³⁰; per l'IFEL, dovrebbe addirittura ottenere un decreto ingiuntivo, il cui presupposto sarebbe l'accordo inadempito³¹. Nonostante sembri azzardato, si può sostenere, applicando analogicamente l'art. 70 del DLgs. 546/92, che il contribuente possa agire in ottemperanza. È vero che tale rimedio è circoscritto all'esecuzione delle sentenze, ma la necessità che il contribuente, solo perché il diritto deriva da un accordo conciliativo e non da un provvedimento giudiziale, debba adire la giustizia ordinaria, è inaccettabile.

Può essere opportuno che la necessità di restituzione degli importi nonché di riconoscimento di quanto in precedenza pagato sia formalizzato nell'accordo di conciliazione.

Interessi

Sulle somme oggetto di rimborso (anche per la restituzione di quelle ormai versate), in assenza di indicazioni legislative, sembra vadano conteggiati gli interessi al 3,5% annuo, ai sensi dell'art. 6 del DM 21.5.2009, trattandosi di importi che derivano da conciliazione.

²⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2015 n. 38, § 1.11.2 e 1.11.3.

²⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 4 (quanto esposto si può verificare con una certa frequenza nelle liti in Corte di Cassazione, posto che, in base alla regola generale dell'art. 68 del DLgs. 546/92, dopo la sentenza di secondo grado occorre pagare tutti gli importi). L'art. 14 del DLgs. 218/97 aveva abrogato la disposizione, contenuta nella precedente formulazione dell'art. 48 co. 7 del DLgs. 546/92, secondo cui *"la conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore"*.

²⁹ C.M. 18.12.96 n. 291. Si pensi al caso degli accertamenti imposte sui redditi, in cui, ai sensi del combinato disposto degli artt. 15 del DPR 602/73 e 68 del DLgs. 546/92, in costanza di ricorso, l'Agenzia delle Entrate è legittimata ad iscrivere a ruolo un terzo delle somme accertate.

³⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2015 n. 38, § 1.11.2. Si potrebbe, in effetti, trattare di un riconoscimento del debito, fatto che radica la giurisdizione ordinaria (Cass. SS.UU. 5.3.2008 n. 5902 e Cass. SS.UU. 23.9.2010 n. 20077).

³¹ Nota IFEL 18.12.2015 § 12, in relazione alla mediazione fiscale. Sembra invece possibile sostenere che l'accordo, essendo "titolo" per la riscossione degli importi, sia già un titolo esecutivo ai sensi dell'art. 474 c.p.c., e che non sia necessario l'ottenimento del decreto ingiuntivo, potendosi subito agire in fase espropriativa.

6 VERSAMENTO DEGLI IMPORTI

La disciplina sui versamenti dovuti a seguito di conciliazione, in ragione dei rinvii normativi, è contenuta nell'art. 48-ter del DLgs. 546/92, negli artt. 8 e 15-bis del DLgs. 218/97 e nell'art. 15-ter del DPR 602/73³².

Il perfezionamento dell'istituto è anticipato rispetto al versamento, siccome coincide, in sostanza, con la formazione dell'accordo. Allora, ogni problema che dovesse insorgere sulla tempestività dei versamenti (a prescindere dal fatto che il contribuente opti o meno per la rateazione) potrà dare luogo a sanzioni amministrative, ma non comprometterà la validità della conciliazione.

Gli importi o la prima rata vanno pagati entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo di conciliazione o redazione del processo verbale di conciliazione.

6.1 MODALITÀ DI VERSAMENTO

Per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i versamenti devono avvenire mediante il modello F24 e con l'utilizzo degli appositi codici tributo.

Essi, anche per IRAP e addizionali, devono essere indicati nella sezione "Erario" del modello F24, in corrispondenza della colonna "Importi a debito versati". Nei campi "codice ufficio", "codice atto" e "anno di riferimento" (nella forma "AAAA") vanno riportate le informazioni contenute nell'atto definito.

Il versamento delle imposte indirette diverse dall'IVA deve essere effettuato secondo le modalità loro proprie (con il modello F24 oppure il modello F23 ove ancora operante), utilizzando i relativi codici tributo ordinariamente previsti.

Il pagamento può avvenire mediante compensazione nel modello F24³³.

6.1.1 Termine cadente di sabato o in giorno festivo

Se il termine per il versamento della totalità delle somme o delle rate cade di sabato o in giorno festivo, esso è prorogato al primo giorno feriale successivo³⁴.

6.1.2 Compensazione con crediti della Pubblica Amministrazione

Ai sensi dell'art. 28-quinquies del DPR 602/73, le somme dovute a seguito di conciliazione possono essere compensate con i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili che il contribuente vanta nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche ex art. 1 co. 2 del DLgs. 165/2001 per somministrazioni, forniture e appalti, mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

In attuazione della suddetta disciplina è stato emanato il DM 14.1.2014.

6.2 VERSAMENTO RATEALE³⁵

Gli importi possono essere pagati in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, 16 se gli stessi superano nel complesso i 50.000,00 euro.

Stante il rinvio all'art. 8 del DLgs. 218/97 ad opera dell'art. 48-ter del DLgs. 546/92, *"le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre"* e sul loro importo *"sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata"*³⁶.

³² Infatti, l'art. 48-ter del DLgs. 546/92 rinvia, in punto versamenti, all'art. 8 del DLgs. 218/97, che, a sua volta, rinvia all'art. 15-ter del DPR 602/73 in relazione agli inadempimenti.

³³ La compensazione non è ammessa se l'atto oggetto di conciliazione è un avviso di recupero del credito di imposta (risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 5.2.2026).

³⁴ Artt. 6 co. 8 del DL 330/94, 18 del DLgs. 241/97 e 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011.

³⁵ Occorre pagare in unica soluzione se l'atto oggetto di conciliazione è un avviso di recupero del credito di imposta (risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 5.2.2026).

³⁶ Per interesse si intende quello legale e la decorrenza è ancorata al termine per il pagamento della prima rata, non avendo rilevanza la data in cui il contribuente effettua il versamento (circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, § 2.1; ciò

6.2.1 Inadempimenti nei versamenti

L'art. 15-ter del DPR 602/73, operante in ragione dei diversi rinvii normativi³⁷, ha introdotto un regime per i lievi inadempimenti, strumentale ad evitare la decadenza dalla dilazione per irregolarità poco consistenti. Quindi, alcuna decadenza si verifica per inadempimenti dovuti a:

- insufficiente versamento per una frazione non superiore al 3%, e in ogni caso a 10.000,00 euro;
- tardivo versamento non superiore a 7 giorni. Nel caso della conciliazione, il riferimento al tardivo versamento contenuto nei 7 giorni (valevole, per gli altri istituti deflativi del contenzioso, per la prima rata/totalità delle somme) appare privo di utilità, considerato che, in ragione del fatto che essa si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, l'inadempimento può essere sanato entro i più ampi termini predefiniti, come si sta per esporre.

Il limite dei 10.000,00 euro pare l'unica condizione per vagliare se il versamento insufficiente (delle intere somme, della prima rata o di una delle rate successive) sia idoneo a disconoscere la dilazione; questo lo si evince dalla locuzione "*in ogni caso*"³⁸. Può dedursi che se il contribuente non versa la totalità delle somme o la prima rata, il cui importo non supera i 10.000,00 euro, alcuna decadenza si può verificare. Sarebbe stucchevole ipotizzare che ciò non operi nel caso dell'omesso versamento, ma solo nell'insufficiente: così, la disciplina dei lievi inadempimenti opererebbe se il contribuente, a fronte di una rata di 9.000,00 euro, versasse un solo euro³⁹. Ciò non sembra, tuttavia, incontrare il favore degli enti impositori.

Sanzione da omesso/tardivo versamento (novità del DLgs. 87/2024)

In caso di lievi inadempimenti è irrogata, sull'importo non pagato o pagato tardivamente, la sanzione dell'art. 13 del DLgs. 471/97 in tema di tardivo/omesso pagamento, modificata dal DLgs. 14.6.2024 n. 87. In ragione di tale modifica, la sanzione è pari:

- al 30% dell'importo non versato o al 15% se il ritardo non supera i 90 giorni (ridotto a 1/15 per giorno di ritardo, se non supera i 14 giorni), per le violazioni commesse sino al 31.8.2024;
- al 25% dell'importo non versato, o al 12,5% se il ritardo non supera i 90 giorni (ridotto a 1/15 per giorno di ritardo, se non supera i 14 giorni), per le violazioni commesse dall'1.9.2024⁴⁰.

Pagamento entro/oltre il termine della rata successiva

In caso di mancato versamento di una rata entro il termine di quella successiva, gli importi derivanti dall'accordo sono iscritti a ruolo, maggiorati della sanzione da omesso versamento aumentata della metà sul residuo a titolo di imposta^{41, 42}.

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 13 del DLgs. 471/97 dal DLgs. 87/2024 ne deriva che:

- per le violazioni commesse sino al 31.8.2024, la sanzione è del 30% aumentata della metà quindi del 45%;

significa che il tasso rimane invariato anche se muta per effetto degli appositi decreti ministeriali). Va rilevato che l'art. 8 del DLgs. 218/97 fa generico riferimento agli "interessi", per cui secondo la prassi di alcuni enti locali, l'interesse sarebbe non quello legale ma quello dell'art. 1 co. 165 della L. 296/2006, ovvero quello legale aumentato dal Comune sino ad un massimo di 3 punti percentuali.

³⁷ Così anche la circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, § 3.

³⁸ Detto diversamente, il riferimento al 3% sembra pleonastico.

³⁹ La circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17 non prende espressa posizione sul punto, facendo riferimento sempre al caso degli insufficienti versamenti.

⁴⁰ Il DLgs. 87/2024 ha abbassato la sanzione per omesso versamento dal 30% al 25% e, di conseguenza, quella per tardivo pagamento contenuto nei 90 giorni dal 15% al 12,5%. L'art. 5 del DLgs. 87/2024 prevede tuttavia che le modifiche operano per le violazioni commesse dall'1.9.2024.

⁴¹ Le conseguenze dell'inadempimento possono essere pregiudizievoli. Se l'omesso pagamento riguarda la seconda o la prima rata, la sanzione del 45% (violazioni commesse sino al 31.8.2024) o del 37,5% (violazioni commesse dall'1.9.2024) sarà parametrata alle intere (o quasi) imposte scaturenti dalla conciliazione.

⁴² Alguna sanzione aggiuntiva viene irrogata "*in ipotesi di rate costituite solo da sanzioni o interessi*" (circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, § 3.2.2, nota 29).

- per le violazioni commesse dall'1.9.2024, la sanzione è del 25% aumentata della metà quindi del 37,5%⁴³.

Invece, il tardivo versamento di una rata "sanato" entro il termine per la rata successiva comporta la sola sanzione del 15% (violazioni commesse sino al 31.8.2024) o del 12,5% (violazioni commesse dall'1.9.2024) ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 471/97, commisurata all'importo della rata versata in ritardo⁴⁴.

6.2.2 Ravvedimento operoso

L'art. 15-ter del DPR 602/73 stabilisce che:

- *"Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi"* (co. 5);
- *"L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza"* (co. 6).

La formulazione dell'art. 15-ter co. 6 del DPR 602/73 induce ad affermare che, in tal caso, l'iscrizione a ruolo della sanzione possa essere evitata solo se il ravvedimento avviene entro il termine per il pagamento della rata successiva, quindi entro il trimestre o 90 giorni se si tratta di ultima rata. Pertanto, il ravvedimento avverrebbe con riduzione della sanzione del 15% (per le violazioni commesse sino al 31.8.2024) o del 12,5% (per le violazioni commesse dall'1.9.2024):

- a 1/10 ridotto a 1/15 per giorno di ritardo, per i ritardi sino a 14 giorni;
- a 1/10, per i ritardi da 15 a 30 giorni;
- a 1/9, per i ritardi da 31 a 90 giorni;
- a 1/8, per i ritardi da 91 giorni al termine per il pagamento della rata successiva (nel qual caso la sanzione sarebbe del 30% o del 25%)⁴⁵.

Entro il termine per il versamento della rata successiva, dunque, sarebbe necessario pagare la rata scaduta, gli interessi legali e le sanzioni ridotte.

Compilazione del modello F24

I codici tributo per il versamento di sanzioni e interessi da ravvedimento sono stati istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2014 n. 25. I campi "codice ufficio", "codice atto", "codice tributo" e "anno di riferimento" sono valorizzati con le informazioni riportate negli atti dell'ente impositore.

Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/regione/prov./mese rif.	Anno di riferimento
COMPILARE	COMPILARE	9946	Ravvedimento su importi rateizzati relativi a tributi erariali a	NON COMPILARE	AAAA

⁴³ Può succedere che una rata fosse scaduta il 31.8.2024 (vedasi l'art. 8 co. 2 del DLgs. 218/97, secondo cui *"Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre"*). Considerato che il 31.8.2024 cadeva di sabato, il termine ultimo per il pagamento coincideva con il lunedì 2.9.2024 (si è verificato lo slittamento del termine al primo giorno non festivo, ex art. 7 co. 2 lett. l) del DL 70/2011), di conseguenza le violazioni dovrebbero essere sanzionate nella misura del 25%, e non più del 30%.

⁴⁴ Trattandosi, nella maggioranza delle ipotesi, di violazione commessa entro 90 giorni dalla scadenza, opera la riduzione alla metà della sanzione, che non sarà pari al 30% o al 25% degli importi non versati ma al 15% o al 12,5%. Rimane la riduzione della sanzione a 1/15 per giorno di ritardo, per i ritardi contenuti nei 14 giorni.

⁴⁵ Ipotesi residuale, visto che le rate sono, per disposizione di legge, trimestrali.

Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento
<i>segue</i>			seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - SANZIONE - art. 13 del DLgs. 472/97		
COMPILARE	COMPILARE	9947	Ravvedimento su importi rateizzati relativi all'Addizionale Comunale all'IRPEF a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - SANZIONE - art. 13 del DLgs. 472/97	CODICE ENTE LOCALE (tabella T1 - codici degli Enti Locali)	AAAA
COMPILARE	COMPILARE	9948	Ravvedimento su importi rateizzati relativi all'Addizionale Regionale all'IRPEF a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - SANZIONE - art. 13 del DLgs. 472/97	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA
COMPILARE	COMPILARE	9949	Ravvedimento su importi rateizzati relativi all'IRAP a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - SANZIONE - art. 13 del DLgs. 472/97	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA
COMPILARE	COMPILARE	1984	Ravvedimento su importi rateizzati relativi a tributi erariali a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - INTERESSI - art. 13 del DLgs. 472/97	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	COMPILARE	1985	Ravvedimento su importi rateizzati relativi all'Addizionale	CODICE ENTE LOCALE (tabella T1 - codici degli Enti locali)	AAAA

Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/regione/ prov./mese rif.	Anno di riferimento
<i>segue</i>			Comunale all'IRPEF a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - INTERESSI - art. 13 del DLgs. 472/97		
COMPILARE	COMPILARE	1986	Ravvedimento su importi rateizzati relativi all'Addizionale Regionale all'IRPEF a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - INTERESSI - art. 13 del DLgs. 472/97	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA
COMPILARE	COMPILARE	1987	Ravvedimento su importi rateizzati relativi all'IRAP a seguito di definizione dell'accertamento, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale e mediazione - INTERESSI - art. 13 del DLgs. 472/97	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA

6.2.3 Tardivo versamento della totalità degli importi

Ove il contribuente opti per il pagamento in unica soluzione, se il versamento avviene con un ritardo non superiore a 90 giorni, non viene eseguita l'iscrizione a ruolo della sanzione del 45% (per le violazioni commesse sino al 31.8.2024) o del 37,5% (per le violazioni commesse dall'1.9.2024)⁴⁶.

Lo stesso per il versamento carente nei limiti dell'art. 15-ter del DPR 602/73.

Rimane la possibilità di fruire del ravvedimento nei 90 giorni, prendendo come base di computo la ordinaria sanzione da omesso/tardivo versamento ex art. 13 del DLgs. 471/97 del 15% (per le violazioni commesse sino al 31.8.2024) o del 12,5% (per le violazioni commesse dall'1.9.2024).

6.2.4 Notifica dell'atto di riscossione

La notifica della cartella di pagamento deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre *“del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter”*⁴⁷.

Qualora operi il sistema degli accertamenti esecutivi ex art. 29 del DL 78/2010, il recupero avviene tramite intimazione di pagamento, soggetta non a termini decadenziali bensì a prescrizione⁴⁸.

⁴⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, § 3.2.2.

⁴⁷ Art. 25 del DPR 602/73.

⁴⁸ Il recupero delle eventuali tardività nei versamenti viene sempre effettuato mediante iscrizione a ruolo (circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, § 4, nota 41).

Fattispecie	Conseguenze
Rateazione	8 o 16 rate trimestrali per importi superiori a 50.000 euro
Omesso versamento prima rata/ totalità somme	VIOLAZIONI COMMESSE SINO AL 31.8.2024: sanzione del 45% sul residuo dovuto a titolo di imposta
	VIOLAZIONI COMMESSE DALL'1.9.2024: sanzione del 37,5% sul residuo dovuto a titolo di imposta
Insufficiente versamento prima rata/ totalità somme	Limite della frazione non superiore al 3%, e, in ogni caso, a 10.000 euro
Tardivo versamento rata (entro il trimestre)	VIOLAZIONI COMMESSE SINO AL 31.8.2024: sanzione del 15% (possibile ravvedimento)
	VIOLAZIONI COMMESSE DALL'1.9.2024: sanzione del 12,5% (possibile ravvedimento)
Tardivo/omesso versamento rata (oltre il trimestre)	VIOLAZIONI COMMESSE SINO AL 31.8.2024: sanzione del 45% sul residuo dovuto a titolo di imposta
	VIOLAZIONI COMMESSE DALL'1.9.2024: sanzione del 37,5% sul residuo dovuto a titolo di imposta
Insufficiente versamento rata	Limite della frazione non superiore al 3%, e, in ogni caso, a 10.000 euro
Se si tratta di avvisi di recupero del credito di imposta il pagamento deve avvenire in unica soluzione	

7 EFFETTI

Il principale effetto della conciliazione, oltre alla possibilità di negoziare la pretesa, consiste nella riduzione delle sanzioni da pagarsi nella misura:

- del 40% del minimo (se nel corso del primo grado di giudizio);
- del 50% del minimo (se nel corso del secondo grado di giudizio);
- del 60% del minimo (se nel corso del giudizio di Cassazione).

Nel momento in cui l'accordo si perfeziona (dalla sottoscrizione del medesimo) la pretesa richiesta con l'atto impugnato viene nei fatti sostituita da quanto pattuito tra le parti. Trattasi di un accordo *“avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare il controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione relativamente alla congruità dell'importo sul quale l'ufficio e il contribuente si sono accordati”*⁴⁹.

Da ciò consegue che ogni atto di riscossione basato sull'atto che a sua volta è stato oggetto di conciliazione non ha più ragione di esistere⁵⁰, come qualsiasi misura cautelare incluse quelle autorizzate dal giudice ai sensi dell'art. 22 del DLgs. 472/97⁵¹. Lo stesso deve dirsi per le cautele previste dal DPR 602/73 (fermi, ipoteche) e per i fermi dei rimborsi ex art. 23 del DLgs. 472/97.

L'eventuale mancato pagamento delle rate da conciliazione, o, estremizzando, di tutti gli importi, è a questi fini assolutamente irrilevante. La conciliazione si perfeziona con l'accordo, circostanza che priva di valore la pretesa impugnata sostituendola con l'accordo medesimo. Ogni inadempienza sarà sanzionata ai sensi dell'art. 15-ter del DPR 602/73 e le misure cautelari, ed anche esecutive, potranno avvenire solo dopo l'iscrizione a ruolo di tali somme o la loro richiesta tramite intimazione.

7.1 ACCETTAZIONE INTERA DELLE PRETESE (CONCILIAZIONE “A ZERO”)

È legittimo porre in essere una conciliazione solo per beneficiare della riduzione delle sanzioni⁵². Il ricorrente accetterà l'intera imposta e potrà beneficiare del versamento rateale senza garanzie.

⁴⁹ Cass. 18.4.2007 n. 9222.

⁵⁰ La conciliazione della controversia sull'atto accertativo fa cessare la materia del contendere nella lite instaurata sulla cartella a spese compensate (C.T. Prov. Aosta 26.8.2013 n. 24/1/13).

⁵¹ Cass. 7.12.2021 n. 38766 e Cass. 24.2.2017 n. 4807.

⁵² C.M. 18.12.96 n. 291.

Volendo estendere alla conciliazione giudiziale quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate in tema di mediazione, ne deriverebbe che il contribuente non potrebbe fruire di un trattamento sanzionatorio più favorevole di quello contemplato dai pregressi istituti deflativi del contenzioso⁵³.

7.2 CUMULO GIURIDICO E CONTINUAZIONE

Se il contribuente ha commesso diverse violazioni, anche concernenti più anni e più imposte, le sanzioni, di norma, non vengono sommate occorrendo applicare la sanzione per la violazione più grave con gli aumenti dell'art. 12 del DLgs. 472/97.

Nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97, il cumulo sussiste limitatamente al singolo anno e al singolo tributo. Di fatto, risulta inapplicabile per la maggioranza delle ipotesi, operando solo quando, relativamente alla stessa annualità, il contribuente ha commesso diverse violazioni sullo stesso tributo⁵⁴.

7.3 RECIDIVA

Per effetto dell'art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97, la sanzione è aumentata sino alla metà nei confronti di chi, nei 3 anni precedenti, sia incorso in una violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'art. 16 del medesimo decreto, o in dipendenza di adesione all'accertamento o di conciliazione.

La conciliazione, pertanto, inibisce gli effetti della recidiva⁵⁵.

7.4 SANZIONI ACCESSORIE

Ai sensi dell'art. 16 co. 3 del DLgs. 472/97, la definizione agevolata delle sanzioni impedisce le pene accessorie, come quelle dell'art. 21 del DLgs. 471/97.

La C.M. 25.1.99 n. 23, § 5 ha specificato che ciò opera in caso di accertamento con adesione; lo stesso potrebbe dirsi in merito alla conciliazione⁵⁶.

7.5 INTERESSI

In caso di conciliazione giudiziale, gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo devono essere conteggiati al tasso del 3,5% annuo ex art. 6 del DM 21.5.2009.

Salvo espressa pattuizione nell'accordo, alcun interesse aggiuntivo può essere preteso. A titolo esemplificativo, non possono essere richiesti, dopo il perfezionamento della conciliazione, gli interessi di mora di cui all'art. 30 del DPR 602/73 o da sospensione di cui all'art. 47 del DLgs. 546/92.

⁵³ Circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2012 n. 33, § 1.4. Così, sarebbe inibita la conciliazione "a zero" per i controlli formali ex art. 36-ter del DPR 600/73, che, ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 462/97, possono essere definiti a seguito dell'avviso bonario con riduzione delle sanzioni da tardivo versamento ai 2/3, misura meno favorevole rispetto al 40% o al 50%. Lo stesso dovrebbe potersi dire per gli atti irrogativi di sanzioni da omesso versamento (l'atto non potrebbe essere definito al terzo ai sensi degli artt. 16 e 17 del DLgs. 472/97 e ammettere la conciliazione con riduzione delle sanzioni al 40% o 50% significherebbe privilegiare indebitamente il contribuente).

⁵⁴ Pensiamo ad un contribuente che, per 2 anni, ha omesso di dichiarare ricavi. In sede di conciliazione, su IVA, IRAP e IRES saranno conteggiate, per due volte (siccome commesse in 2 anni), 3 sanzioni da dichiarazione infedele, in quanto 3 sono le imposte "coinvolte" dalla violazione. Di contro, saranno unificate dell'art. 12 del DLgs. 472/97 solo le violazioni che, in relazione al medesimo anno, hanno riguardato lo stesso tributo (si pensi alle sanzioni IVA, su omessa fatturazione e mancata dichiarazione degli imponibili, di cui agli artt. 5 e 6 del DLgs. 471/97).

⁵⁵ L'art. 7 co. 3 del DLgs. 472/97, nel testo successivo al DLgs. 14.6.2024 n. 87, prevede che la recidiva non opera per le violazioni oggetto di ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97) o di adesione ai verbali di constatazione (art. 5-*quater* del DLgs. 218/97) e non viene più fatto riferimento all'adesione all'accertamento e alla conciliazione giudiziale. Per esigenze di ordine sistematico, si dovrebbe tuttavia ritenere che se la violazione è in qualsiasi modo definita non valga ai fini della recidiva.

⁵⁶ Per costante giurisprudenza, la definizione della sanzione non rende inapplicabile la sanzione accessoria consistente nella chiusura dei locali commerciali a seguito di ripetute violazioni sullo scontrino fiscale (Cass. 29.7.2021 n. 21760 e Cass. 29.10.2020 n. 23870).

7.6 SPESE PROCESSUALI

Se si perviene alla conciliazione giudiziale le spese si intendono compensate, salvo diverso accordo nel processo verbale di conciliazione.

Per effetto dell'art. 15 co. 2-*octies* del DLgs. 546/92, introdotto dalla L. 130/2022, quando la parte rifiuta una proposta conciliativa dell'altra parte o del giudice senza giustificato motivo, le spese sono a suo carico maggiorate del 50%, *"ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata"*.

7.7 EFFETTI PENALI

Il pagamento delle somme a seguito di conciliazione giudiziale compresi interessi e sanzioni (sempre che siano previsti) può dare luogo, sul versante penale, ad una circostanza attenuante o addirittura alla non punibilità del reato⁵⁷. L'effetto penale del pagamento delle somme dipende da vari fattori, principalmente dalla tipologia di reato e dalla tempistica dei pagamenti.

Tale effetto trova esaustiva disciplina negli artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000, che sono stati oggetto di importanti modifiche ad opera del DLgs. 87/2024. Sempre grazie alle modifiche del DLgs. 87/2024, l'accordo conciliativo può costituire prova del fatto penalmente rilevante.

Per le novità del DLgs. 87/2024 riguardanti le implicazioni tra processo penale e tributario non opera la clausola di decorrenza di cui all'art. 5 dello stesso DLgs. 87/2024 (che circoscrive le modifiche al sistema sanzionatorio alle violazioni commesse dall'1.9.2024), quindi esse operano nei processi pendenti.

7.7.1 Circostanza attenuante

L'art. 13-*bis* co. 1 del DLgs. 74/2000 *post* DLgs. 87/2024 prevede, quale regola generale, che il pagamento delle somme inclusi sanzioni e interessi ha effetto di circostanza attenuante se interviene entro la fine del dibattimento di primo grado. Se, prima della chiusura del dibattimento, *"il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale"*⁵⁸.

Tuttavia, onde accedere al c.d. "patteggiamento" ex art. 444 c.p.p. è necessario, come nel contesto *ante* DLgs. 87/2024, pagare l'intero debito entro l'apertura del dibattimento di primo grado.

Nel sistema *ante* DLgs. 14.6.2024 n. 87, gli artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000 prevedevano che il pagamento delle intere somme inclusi sanzioni e interessi (anche in occasione di istituti deflativi del contenzioso) poteva, a seconda dei casi, avere il valore di circostanza attenuante oppure di non punibilità del reato. Occorreva però, almeno nella maggioranza delle ipotesi, che le somme fossero pagate entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado; il termine era prorogabile dal giudice penale per un massimo di 6 mesi⁵⁹.

⁵⁷ Per la conciliazione giudiziale non può operare la causa di non punibilità di cui all'art. 13 co. 2 del DLgs. 74/2000 per i delitti dichiarativi (omessa dichiarazione, dichiarazione infedele e/o fraudolenta), siccome postula o la dichiarazione omessa presentata entro il termine per l'invio di quella successiva o il ravvedimento operoso prima che sia iniziato un qualsivoglia controllo fiscale, tempistiche incompatibili con la conciliazione giudiziale.

⁵⁸ Nell'art. 13-*bis* co. 2 del DLgs. 74/2000 si contempla un raccordo tra i procedimenti che rende più facile l'applicazione dell'attenuante: *"Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso"*.

⁵⁹ La dilazione delle somme prevista dalla legge tributaria spesso non risultava compatibile con le tempistiche indicate potendo compromettere i benefici penali.

7.7.2 Omessi versamenti di IVA/ritenute fiscali e indebita compensazione

L'art. 13 co. 1 e 3 del DLgs. 74/2000 prevedono, sia prima che dopo il DLgs. 14.6.2024 n. 87 e con riferimento ai delitti di omesso versamento IVA, di ritenute certificate e di indebita compensazione di crediti non spettanti, che il reato non è punibile se l'intero pagamento di imposte, interessi e sanzioni interviene entro l'apertura del dibattimento penale di primo grado, con possibilità di proroga, ad opera del giudice penale, di massimo 6 mesi.

Anche per questi reati permane la generale circostanza attenuante, sempre che il pagamento avvenga nei termini indicati nel precedente § 7.7.1.

Reato	Pagamento	Termine	Effetto	Norma
Omessa dichiarazione	Imposte, interessi e sanzioni ridotte	Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000
Dichiarazione infedele	Imposte, interessi e sanzioni ridotte	Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000
Dichiarazione fraudolenta	Imposte, interessi e sanzioni ridotte	Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000
Indebita compensazione di crediti non spettanti	Riversamento del credito, interessi e sanzioni ridotte	Entro l'inizio del dibattimento (proroga di 6 mesi se c'è una dilazione)	Non punibilità	Art. 13 co. 1 e 3 del DLgs. 74/2000
		Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000
Indebita compensazione di crediti inesistenti	Riversamento del credito, interessi e sanzioni ridotte	Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000
Omesso versamento di ritenute	Ritenute, interessi e sanzioni ridotte	Entro l'inizio del dibattimento (proroga di 6 mesi se c'è una dilazione)	Non punibilità	Art. 13 co. 1 e 3 del DLgs. 74/2000
		Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000
Omesso versamento IVA	Imposte, interessi e sanzioni ridotte	Entro l'inizio del dibattimento (proroga di 6 mesi se c'è una dilazione)	Non punibilità	Art. 13 co. 1 e 3 del DLgs. 74/2000
		Entro la fine del dibattimento (processo penale sospeso se c'è una dilazione)	Attenuante	Art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000

7.7.3 Efficacia dell'accordo conciliativo nel processo penale

Ai sensi dell'art. 20 co. 1-bis del DLgs. 74/2000 (introdotto dal DLgs. 14.6.2024 n. 87 e applicabile ai processi in corso): *“Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato”*.

Questo intervento mitiga il c.d. “doppio binario” autorizzando il giudice penale a valutare, quale elemento di prova e non solo quale elemento indiziario, la sentenza della Corte tributaria o l'accertamento inoppugnato.

Valgono come prova non solo gli atti di accertamento con adesione ma, ragionevolmente, anche i processi verbali di conciliazione giudiziale.

7.8 CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Gli artt. 48 - 48-*ter* del DLgs. 546/92 non prevedono che, per i contributi previdenziali che vengono determinati sulla base della dichiarazione dei redditi (si tratta dei contributi dichiarati nel quadro RR del modello REDDITI PF dovuti alle Gestioni artigiani e commercianti e alla Gestione separata dell'INPS), l'accordo risultante dalla conciliazione giudiziale abbia effetto sul versante contributivo.

Ciò a differenza dell'accertamento con adesione, ove c'è un effetto contributivo automatico scaturente dall'accordo. Per effetto dell'art. 2 del DLgs. 218/97, infatti, da un lato, ai fini del perfezionamento dell'accordo bisogna pagare altresì i contributi previdenziali, dall'altro, sui medesimi non spettano sanzioni e interessi.

L'INPS ha specificato che in ragione dell'accordo conciliativo la pretesa contributiva dovrà essere rivista, ma permangono le sanzioni e gli interessi⁶⁰.

8 LITISCONSORZIO NECESSARIO

La legge non prevede norme particolari per l'eventualità in cui solo uno dei litisconsorti decida di definire la lite mediante uno degli istituti deflativi del contenzioso presenti nell'ordinamento.

Nonostante il litisconsorzio necessario, in cui tutte le parti, necessariamente, devono partecipare al processo, la giurisprudenza è consolidata nel ritenere che le posizioni dei litisconsorti possano essere definite in autonomia, senza pregiudicare gli altri. Pertanto, in tema di società di persone, ove la società o uno dei soci definiscano la lite, il processo è destinato a proseguire per gli altri.

Difettando nella conciliazione giudiziale una norma analoga all'art. 4 co. 2 del DLgs. 218/97⁶¹, sia l'ente impositore sia il socio possono difendersi censurando il merito della pretesa, o, per il primo, perseguendo i recuperi a tassazione a prescindere dalla conciliazione effettuata da alcuni soggetti.

9 OBBLIGATI SOLIDALI

Per il caso delle obbligazioni solidali, il ricorso presentato dal condebitore mantiene autonomia, quindi ogni condebitore può pervenire autonomamente ad una conciliazione con l'ente impositore.

Qualora il ricorso sia presentato da due condebitori, la conciliazione di uno di essi estingue il debito nei confronti dell'altro, che dovrebbe essere dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere a spese compensate.

Con riferimento alla mediazione, si è espressa in senso diverso l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, specificando che l'efficacia non si estende ai coobbligati che non vi hanno partecipato⁶².

⁶⁰ Circ. INPS 2.8.2016 n. 140.

⁶¹ Secondo cui nei confronti dei soggetti che non aderiscono gli uffici procedono all'accertamento sulla base della intervenuta definizione.

⁶² Circ. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 23.12.2015 n. 21 e nota Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 28.10.2016 prot. n. 118196.