



Università
Ca'Foscari
Venezia

Corso di Laurea Magistrale
in
Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

La Conciliazione Giudiziale

Relatore

Prof. Loris Tosi

Laureando

Giovanni Maria Perini

Matricola

846532

Anno accademico

2019/2020

Indice

Introduzione	1
Capitolo I - Aspetti generali	5
1.1 Breve excursus normativo	5
1.2 La riforma del D.lgs. 24 Settembre 2015, n.156.....	10
1.3 La conciliazione in udienza e fuori udienza	16
1.3.1 La conciliazione perfezionata fuori udienza.....	16
1.3.2 La conciliazione perfezionata in udienza.....	19
1.4 Altri istituti deflativi del contenzioso: similitudini e divergenze	23
1.4.1 L'acquiescenza.....	23
1.4.2 L'accertamento con adesione del contribuente	25
1.4.3 Il reclamo e la mediazione.....	26
1.5 La conciliazione nei rapporti plurisoggettivi	28
1.6 Effetti extrafiscali: l'accordo conciliativo in sede penale	30
Capitolo II - Indisponibilità del tributo e conciliazione	35
2.1 L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria	35
2.1.1. Questioni di nomenclatura.....	35
2.1.2. Le diverse posizioni della dottrina	36
2.1.3. L'esame della giurisprudenza	38
2.2 Rilevanza costituzionale del principio di indisponibilità.....	41
2.3 Evoluzione del sistema tributario: affievolimento del principio?	44
2.4 Natura della conciliazione e indisponibilità	47
2.4.1 Le diverse soluzioni dottrinarie sulla natura della conciliazione	47
2.4.2 Gli interventi giurisprudenziali.....	51
2.4.3 Esigenza di una integrazione normativa.....	53

Capitolo III - La procedura.....	55
3.1 Il procedimento conciliativo.....	55
3.1.1. La procedura di conciliazione fuori udienza	55
3.1.2. La procedura di conciliazione in udienza	58
3.2 Il contenuto della proposta.....	61
3.3 Il presupposto soggettivo: i soggetti legittimati a conciliare	65
3.4 Le controversie conciliabili	68
3.5 Controllo giudiziale della conciliazione	74
Capitolo IV - Perfezionamento e accordi di pagamento	79
4.1 Perfezionamento della conciliazione	79
4.2 Definizione e pagamento delle somme dovute	83
4.2.1. Pagamento integrale o rateale: le garanzie.....	86
4.2.2. La compensazione delle somme dovute.....	88
4.3 Mancato pagamento: ammissibilità di tardivi e omessi versamenti	90
4.4 Le spese di giudizio.....	95
Conclusione	101
Bibliografia.....	105

Introduzione

Il sistema tributario del nostro paese è in costante evoluzione e sta mostrando una progressiva tendenza all'abbandono del modello autoritativo, verso la ricerca di un'impostazione più collaborativa con il contribuente.

Negli ultimi decenni, infatti, si è riscontrata una crescita esponenziale in termini di sviluppo e utilizzo degli istituti deflativi del contenzioso, pensati per favorire la risoluzione delle liti in materia fiscale, mediante "l'incontro" tra soggetto attivo e passivo d'imposta.

L'ampia diffusione di questi strumenti, per la definizione agevolata della pretesa fiscale, ha trovato terreno fertile in un sistema caratterizzato da una evidente condizione di saturazione delle commissioni tributarie. Nei primi anni novanta era notevole il volume dei ricorsi pervenuti annualmente nelle corti tributarie, in particolar modo in quelle di primo grado. Da contro, solo un esiguo numero di questi veniva portato a decisione, cosicché risultava assai significativo il crescente numero dei ricorsi giacenti registrato annualmente. L'introduzione e lo sviluppo degli strumenti deflativi del contenzioso ha segnato una netta inversione di rotta in tal senso, permettendo di osservare, a partire dalla metà degli anni novanta, un marcato andamento decrescente del numero dei processi pendenti nelle commissioni tributarie del nostro paese. In particolare gli strumenti deflativi del contenzioso hanno generato un notevole aumento del numero dei ricorsi risolti in primo grado di giudizio e, conseguentemente, la riduzione delle cause pervenute nelle commissioni tributarie regionali, contribuendo senza dubbio a migliorare la condizione di intasamento che affliggeva l'organismo processuale tributario italiano¹.

In tale contesto, il presente elaborato si ripropone di analizzare l'istituto della conciliazione giudiziale, strumento che oggi sta riscuotendo un sempre più ampio favore all'interno della disciplina processuale tributaria.

La definizione della controversia per mezzo di tale istituto deflativo presenta infatti non pochi vantaggi, tanto per l'Amministrazione Finanziaria quanto per il contribuente,

¹ Si segnala in tal proposito lo studio di Aucejo E. A. e Mora V. R., L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004.

certamente legati alla facoltà di evitare il processo tributario, con i suoi tempi, i suoi rischi ed i suoi notevoli costi.

Mediante la conciliazione, Fisco e soggetto passivo d'imposta hanno la possibilità di accordarsi, sia nel corso dell'udienza che anteriormente ad essa, definendo in maniera concordata il *quantum debeatur* e i relativi termini di pagamento, al fine di conseguire una quanto più pronta risoluzione del contenzioso tributario.

In altri termini, per mezzo della conciliazione, l'Amministrazione Finanziaria si apre alla possibilità di rinunciare ad una frazione della pretesa fiscale vantata nei confronti del debitore d'imposta, anche concedendo a quest'ultimo di accedere ad un più favorevole regime sanzionatorio, in cambio di una quanto più rapida e più sicura conclusione della lite.

Volendo richiamare alle parole di autorevole dottrina: "Il legislatore si è reso conto che nel film dell'attuazione della norma tributaria non esiste solo il bianco della legittimità e fondatezza della pretesa dell'amministrazione finanziaria ed il nero dell'illegittimità ed infondatezza della stessa, ma che sono presenti numerosissimi, se non infiniti, toni di grigio correlati al continuo e ineludibile movimento di ombre e di luci che l'applicazione stessa comporta"².

In prima battuta l'elaborato si occuperà dunque di fornire un quadro introduttivo dell'istituto *de quo*, partendo dal travagliato *iter* normativo, che ha condotto all'attuale formulazione degli art. 48, 48-*bis* e 48-*ter* del Codice del Processo Tributario, ed evidenziando in particolar modo le novità introdotte con la più recente riforma in materia, ad opera del D.lgs. 24 Settembre 2015, n.156.

Come si avrà modo di osservare, il Legislatore Tributario ha modificato in più riprese l'istituto deflativo in questione, mostrando in maniera sempre più evidente un orientamento di favore verso l'adozione di questo strumento. Di particolare rilievo risulta essere soprattutto l'ultima nonché più corposa riforma sopraccitata, ad opera del D.lgs. n.156/2015, realizzata allo scopo di favorire la razionalizzazione ed il rafforzamento della conciliazione giudiziale. Nella costruzione del nuovo *corpus* normativo il Legislatore ha evidentemente voluto rimuovere qualunque tipo di limite all'utilizzo della conciliazione, prevedendone l'applicabilità anche in secondo grado di giudizio e nelle liti soggette a reclamo, nonché in quelle da rimborso.

² In tal senso Versigliani M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001, pag. 440.

Dopo aver tratteggiato i caratteri essenziali dell'istituto conciliativo, si avrà premura di indagare su quella che è la natura della conciliazione giudiziale, che come tutti gli strumenti deflattivi del contenzioso, viene sovente ed erroneamente inquadrata come negozio transattivo, configurandosi pertanto come forma di deroga al principio dell'indisponibilità del credito tributario.

Partendo dal più ampio concetto della indisponibilità tributaria, mediante la disamina delle diverse posizioni dottrinarie e giurisprudenziali in merito, si cercherà di comprendere se, ed in quale misura, la recente evoluzione del nostro sistema tributario, caratterizzata dallo sviluppo e dall'ampia diffusione degli istituti deflattivi del contenzioso, debba in qualche modo interpretarsi come un segnale di affievolimento del principio *de quo*.

Si cercherà poi di analizzare la conciliazione sul versante più prettamente procedurale, con l'intento di evidenziarne i presupposti applicativi ed i limiti, e di portare alla luce le principali differenze che possono emergere a seconda che l'istituto venga attivato in sede processuale o prima dell'apertura del dibattimento in udienza.

La parte conclusiva dell'elaborato avrà ad oggetto il tema del perfezionamento dell'istituto, che rappresenta uno dei più importanti aspetti di innovazione introdotti con la riforma ad opera del D.lgs. 156/2015. Il Legislatore, perseguendo il primario obiettivo di rafforzamento dello strumento conciliativo, ha infatti operato con la citata riforma una scelta del tutto singolare, che rappresenta un *unicum* nel vasto panorama degli istituti deflattivi del contenzioso, andando a individuare un diverso momento di perfezionamento dell'accordo, anteriore a quello del pagamento. Prima della riforma, invece, la conciliazione poteva dirsi perfezionata solamente dopo che il contribuente avesse provveduto a versare le somme prestabilite mediante accordo conciliativo.

- Capitolo I -

Aspetti generali

1.1 Breve excursus normativo

L'attuale formulazione degli articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, che racchiudono oggi l'intera disciplina della conciliazione giudiziale, rappresenta il prodotto di una travagliata evoluzione normativa, realizzatasi in poco più di un ventennio. Numerosi provvedimenti legislativi si sono infatti avvicendati in un arco di tempo relativamente breve, andando a modificare più e più volte la fisionomia dell'istituto conciliativo, con inevitabili ripercussioni sulla sua disciplina.

Volendo operare una ricostruzione normativa che segua un *iter* logico, oltre che cronologico, è probabilmente opportuno scegliere come punto di partenza la legge delega 30 Dicembre 1991, n.413 che, con l'articolo 30, fissava i principi ed i criteri direttivi che dovevano essere osservati dal Governo della Repubblica nella revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario³.

L'intento della legge delega n.413 di favorire la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti, nel testo dell'articolo 30, non emergeva mediante esplicito riferimento a strumenti deflativi del contenzioso, quali la conciliazione, bensì in forma indiretta, prevedendo la possibilità di richiedere l'esame e la definizione preventiva della controversia⁴.

Il 13 gennaio 1993, in attuazione della delega al Governo contenuta nel suddetto articolo 30, veniva pubblicato in gazzetta ufficiale il D.lgs. 31 Dicembre 1992, n.546, che rappresenta oggi il pilastro portante su cui poggia l'intera disciplina processuale tributaria. All'articolo 48, il decreto n.546, disciplinava "l'esame e la definizione preventiva della controversia". È interessante notare che la norma, nella sua originaria

³ Cuva A., Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria, 2007, CEDAM, Padova, pag. 61.

⁴ L'art. 30, lett. b), Legge Delega n. 413 del 1991 conteneva "la previsione della facoltà di richiedere, in tutto o in parte, l'esame preventivo e la definizione da parte della commissione tributaria di primo grado del rapporto tributario con conseguente estinzione dei relativi reati in materia tributaria per i quali è ammessa l'oblazione".

formulazione⁵, difettava di qualunque esplicito riferimento al termine “conciliazione”, col quale l’articolo sarà in seguito rubricato.

L’istituto in questione, per la sua scarsa utilità, dovuta in parte alla sua ibrida e poco chiara natura, era rimasto in un primo momento inattuato, ed è stato successivamente sostituito con il D.L. 15 marzo 1996, n.123, il quale è andato a collocare per la prima volta la conciliazione nell’ambito del D.lgs. 546 del 1992. È tuttavia opportuno precisare che prima di questo momento la conciliazione aveva già avuto ingresso nell’ordinamento processuale tributario⁶.

La conciliazione giudiziale è stata infatti disciplinata per la prima volta dal decreto legge 18 luglio 1994, n.452, al cui art. 4 era disposto l’inserimento di un nuovo articolo 20-*bis* all’interno del D.P.R. 26 Ottobre 1972, n.636. Detta norma, nella sua originaria formulazione, esordiva al primo comma stabilendo che: “Se la controversia involge questioni non risolvibili in base a prove certe e dirette, ciascuna delle parti può proporre in udienza all’altra parte la conciliazione su tali questioni. Il tentativo di conciliazione può essere esperito anche dal collegio. La conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all’ente impositore”.

Non poche perplessità ha suscitato il peculiare riferimento dell’art. 20-*bis* alle “prove certe e dirette”, tanto da indurre autorevole dottrina a elaborarne diverse interpretazioni. Tra le differenti tesi dottrinarie in merito al riferimento alle “prove certe e dirette” dell’art. 20-*bis*, non si può non richiamare a quella proposta da F. Batistoni Ferrara, secondo cui “il riferimento alle questioni non suscettibili di essere decise in base a prove certe e dirette, ancorché di difficile interpretazione, non poteva che alludere, per esclusione, alle questioni la cui soluzione è affidata ad un giudizio di normalità o di probabilità, non suscettibile di riscontro rigoroso, quali appunto sono le questioni di valutazione estimativa”⁷.

È inoltre opportuno accennare anche al pensiero di F. Tesauro, il quale ha affermato “la non conciliabilità, da un lato, delle questioni di diritto e, dall’altro, delle questioni di fatto risolvibili in base a prove certe e dirette (ossia non presuntive)”⁸.

⁵ Il testo originario dell’art. 48 D.lgs. 546/92 recitava: “Il ricorrente ha facoltà di chiedere nel ricorso il preventivo esame e la definizione totale o parziale della controversia da parte della commissione tributaria provinciale”.

⁶ Vedi Cova A., *op. cit.*, pag. 62.

⁷ Cfr. Batistoni Ferrara F., voce Conciliazione giudiziale (diritto tributario), in *Enciclopedia del Diritto*, Agg. II, Milano, 1998, pag.230.

⁸ Si veda Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Torino, 1998, pag.372.

Il decreto legge n.452 18 luglio 1994, veniva a ripetersi nel D.L. 17 settembre 1994, n.538, con il quale si andava ad incidere sul precedente testo normativo. In particolare all'articolo 4 si prevedeva l'introduzione di un rito semplificato, oltre che la possibilità di conciliazione sia totale che parziale, e si definivano altresì gli effetti della conciliazione, riassumibili in una riduzione delle sanzioni alla metà del minimo delle somme dovute⁹.

Ulteriore integrazione veniva poi realizzata dal D.P.R. 28 settembre 1994, n.592, emanato in forza della delega contenuta nell'art. 4 del D.L. n.538 del 1994¹⁰. Il regolamento, nel tentativo di chiarire l'originario riferimento dell'articolo 20-*bis* all'esperibilità della conciliazione solo in questioni non risolvibili sulla base di prove certe e dirette, forniva, al secondo comma dell'art. 1, una sorta di elenco dei mezzi probatori in presenza dei quali la conciliazione è preclusa¹¹.

L'assetto dell'istituto conciliativo mutava nuovamente con la reiterazione posta in essere dal decreto legge 16 novembre 1994, n.630¹². Il precedente riferimento dell'art. 20-*bis* alle "prove certe e dirette" veniva sostituito con un riferimento alle sole "prove certe", ma la problematica interpretativa tuttavia permaneva, dal momento che quella delle "prove certe" non corrispondeva manifestamente ad alcuna categoria di prove¹³.

Certamente di maggior rilievo, risultava essere invece l'intervento ad opera del decreto legge 26 settembre 1995, n.403 (convertito senza modificazioni nella legge 20 novembre 1995, n.495), che incideva specificatamente sul presupposto di applicabilità della conciliazione, stabilendo che essa possa operare solamente in quei casi in cui la

⁹ Petrillo G., La conciliazione giudiziale, *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2001, pag. 499.

¹⁰ L'art. 4, co. 7, del D.L. n.538 del 1994 stabiliva che "con regolamento, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1998, n.400, sono stabilite le disposizioni occorrenti per l'applicazione del presente articolo".

¹¹ All'art.1, co. 2, del D.P.R. 28 Settembre 1994, n.592, è disposto che: "Le prove certe e dirette di cui all'art. 20-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n.636, che non consentono la conciliazione, possono risultare dalle dichiarazioni presentate o dai documenti ad esse allegati, dai questionari, dalle scritture contabili, dai verbali conseguenti ad ispezioni e verifiche eseguite anche nei confronti di altri contribuenti, da qualsiasi altro atto o documento in possesso dell'ufficio o depositato in giudizio dal contribuente".

¹² Il testo dell'art. 7 del decreto legge n.630 del 1994 viene successivamente recepito nell'articolo 2-*sexies* del decreto legge 30 settembre 1994, n.564, in sede della conversione dello stesso nella legge 30 novembre 1994, n.656.

¹³ Cfr. Cantillo M., La conciliazione giudiziale, in *il Fisco* n.33, 1995, 8135 il quale aveva rilevato che la soluzione adottata dal Legislatore "non perviene ad un grosso risultato ermeneutico perché se concettualmente il principio è chiaro riesce arduo in concreto stabilire quando la prova debba ritenersi certa; a stretto rigore ciò non si può escludere neppure quando ci siano solo elementi indiziari i quali se certi, gravi, precisi e concordanti possono costituire prova".

controversia attenga a questioni passibili di accertamento con adesione del contribuente¹⁴, ed eliminando ogni richiamo al concetto di “prove certe”¹⁵.

In altri termini, il decreto n.403 del 1995 è andato ad unificare gli ambiti di applicazione di conciliazione ed accertamento con adesione, quasi nell'intento di configurare la conciliazione come una sorta di prosecuzione processuale dell'accertamento con adesione del contribuente, nell'ipotesi in cui l'accordo non fosse raggiunto nella fase precontenziosa¹⁶.

Il vero e proprio ingresso dell'istituto della conciliazione all'interno del D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, si ha soltanto nel 1996, ad opera del precedentemente citato D.L. 15 marzo 1996, n.123¹⁷, che segna il passaggio dal pregresso istituto dell'esame preventivo della controversia a quello della conciliazione giudiziale. In tale momento viene meno il legame di cui si era in precedenza discusso, il quale collegava la conciliazione all'istituto dell'accertamento con adesione. Inoltre, non viene riproposto nemmeno alcun riferimento alle “prove certe e dirette”, con la conseguenza che l'istituto sembrerebbe difettare, ora, di qualunque tipo di limite in termini di applicabilità¹⁸. L'assenza di limiti alla conciliazione trovava conferma anche nella circolare del Ministero delle Finanze del 23 aprile 1996, n.98/E, contenente chiarimenti agli artt. 47-48 del D.lgs. 546/92. La circolare ribadisce la conciliabilità di tutte le controversie tributarie, con l'unico limite che l'istituto non può dar luogo alla restituzione di somme già versate. È tuttavia opportuno precisare che, la mancata indicazione di limiti espliciti non va automaticamente interpretata come una deroga al principio dell'indisponibilità del credito tributario¹⁹.

¹⁴ Secondo quanto disposto dagli articoli 2-bis e 2-ter del decreto legge 30 settembre 1994, n.564, con riguardo alle imposte dirette, l'istituto dell'accertamento con adesione poteva trovare applicazione in tutte quelle questioni relative all'esistenza, alla stima, all'inerenza e all'imputazione a periodo dei componenti di reddito positivi e negativi, mentre, con riguardo alle imposte indirette, l'istituto *de quo* era applicabile a tutte le questioni riguardanti il valore determinato dall'ufficio per i beni suscettibili di valutazione secondo le singole leggi di imposta.

¹⁵ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 64.

¹⁶ Petrillo G., *op. cit.*, pag. 502.

¹⁷ Il D.L. 15 marzo 1996, n.123, è successivamente reiterato dal D.L. 16 maggio 1996, n.259, a sua volta reiterato dal D.L. 8 agosto 1996, n.437, convertito infine nella L. 24 ottobre 1996, n.556.

¹⁸ Cuva A. *op. cit.*, pag. 64.

¹⁹ In questo senso Tesauro F., *op. cit.*, il quale osserva che: “Il legislatore non ha esplicitato alcun limite, ma ciò non comporta, per l'amministrazione, l'esonero dalle regole che disciplinano il suo agire, come se il legislatore le avesse espressamente conferito poteri di disposizione del credito d'imposta, simili a quelli di cui dispone un privato”.

Un ulteriore passaggio normativo è rappresentato dall'intervento ad opera del decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, il quale è andato a modificare nuovamente l'articolo 48 del più volte citato D.lgs. 546/92, delineando un testo normativo che, ad eccezione di alcune successive modifiche di esigua portata, sarà adottato sino alla riforma del processo tributario ad opera del D.lgs. n.156 del 2015.

Si segnalano i successivi aggiornamenti del testo dell'articolo 48 del decreto legislativo n.546/92. In particolare:

- versione in vigore dal 16/07/1998, con effetto dal 1 aprile 1998, modificato dal D.lgs. 5 giugno 1998, n.203, che all'articolo 3 disciplinava le sanzioni applicabili in caso di conciliazione giudiziale;
- versione in vigore dal 01/01/2005, modificato dalla legge 30 dicembre 2004, n.311, art.1;
- versione in vigore dal 01/01/2008 con effetto dal 1 aprile 1998, modificato da L. 24 dicembre 2007, n.244, art.1;
- versione in vigore dal 26/03/2010, modificato da D.L. 25 marzo 2010, n.40, art. 3 disposto con l'obiettivo di deflazionare e semplificare il contenzioso tributario in essere e accelerare la riscossione;
- versione in vigore dal 19/09/2010, modificato da D.lgs. 13 agosto 2010, n.141, art. 9;
- versione in vigore dal 01/02/2011, modificato da L. 13 dicembre 2010, n.220, art. 1;
- versione in vigore dal 06/07/2011, modificato da D.L. 6 luglio 2011, n.98, art.23.

L'ultimo passaggio normativo, a cui bisogna di certo fare riferimento, è rappresentato dal decreto legislativo n.156 del 2015²⁰ che, come si avrà modo di approfondire in seguito, ha dato vita alla più importante riforma dell'istituto della conciliazione giudiziale, di cui all'art. 48 del D.lgs. n.546/92, dalla sua prima apparizione nell'ordinamento processuale tributario.

In maniera sintetica, anticipiamo in questa sede che la riforma del 2015 ha stravolto *in toto* l'articolazione della norma *de quo*, prevedendo l'inserimento, dopo l'art.48, degli articoli 48-*bis* e 48-*ter*, per favorire il rafforzamento e la razionalizzazione di un istituto, che sta riscuotendo un sempre più ampio successo all'interno del contenzioso tributario.

²⁰ Il D.lgs. 24 settembre 2015, n.156, è stato emanato in attuazione della L. 11 marzo 2014, n.23, che prevedeva all'articolo 10 la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali.

1.2 La riforma del D.lgs. 24 Settembre 2015, n.156

L'istituto della conciliazione giudiziale, come si è precedentemente avuto modo di osservare, ha subito nel tempo molteplici modifiche di varia natura, ultima tra tutte quella introdotta dal D.lgs. 24 settembre 2015, n.156, entrata in vigore a decorrere dal 1 gennaio 2016. Il decreto è stato emanato in forza della legge delega 11 marzo 2014, n.23, che all'art. 10 (rubricato "revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali"), primo comma, lettera a), richiedeva al Legislatore di procedere al "rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso e di coordinamento della disciplina del contraddittorio fra contribuente e amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo a quei contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità".

Nella prima parte della disposizione emerge, in maniera evidente, l'intento del Legislatore delegante di riformare lo strumento della conciliazione, sia allo scopo di eliminare i difetti che precedentemente caratterizzavano tale istituto, sia con il fine di ampliarne l'ambito applicativo²¹.

Certamente di più complessa interpretazione risulta essere la seconda parte della disposizione in esame, che richiede l'intervento legislativo "anche in un ottica di deflazione del contenzioso", dal momento che, la conciliazione giudiziale è già di per sé uno strumento deflativo del contenzioso e risulta dunque difficile comprendere in che modo il Legislatore delegato potesse andare ad incidere su un aspetto già insito nell'essenza dell'istituto conciliativo²².

Ancor più dubbi suscita la locuzione successiva della legge delega, nella quale il Legislatore delegante chiede di procedere al rinnovamento dell'istituto della conciliazione in un'ottica di "coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra contribuente e amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo". Probabilmente si potrebbe ritenere che tali locuzioni, sebbene riferite letteralmente alla conciliazione, celino l'intento del Legislatore di invitare allo sviluppo di nuovi istituti deflativi o al riesame di altri già esistenti²³.

²¹ Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., manuale tecnico operativo della mediazione e della conciliazione tributaria, 2016, Pisa, Pacini Giuridica, pag. 128.

²² In tal senso Marelli E., Osservazioni sulla Nuova Disciplina della Conciliazione nel Processo tributario, in *Il Fisco – Rassegna Tributaria*, 6, 2015, pp. 1369 e ss.

²³ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 129.

La lettera a), dell'art. 10, primo comma, della legge delega 11 marzo 2014, n.123, termina volgendo “particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità”. Appare perciò chiaro l'intento del Legislatore di evidenziare, con la riforma, quello che è il carattere premiale dell'istituto conciliativo, adoperato allo scopo primario di risolvere nel minor tempo ed al minor costo possibile le liti tributarie, specialmente quelle di esigua entità. In verità, come si avrà modo di osservare, quest'ultima parte della delega, come quella relativa a, “coordinamento con la disciplina del contraddittorio”, non ha poi trovato attuazione con il D.lgs. n.156 del 2015²⁴.

Prima della riforma, come già si è avuto modo di vedere, l'istituto della conciliazione era disciplinato in un'unica norma, ossia l'art. 48 del D.lgs. n.546 del 1992 (rubricato “conciliazione giudiziale”). Il “vecchio” art. 48 D.lgs. 546/92, in un'unica disposizione normativa, già conteneva la previsione di due differenti tipologie di conciliazione. I commi 1-3 disciplinavano la vera e propria conciliazione giudiziale (anche detta “conciliazione ordinaria”), che si perfezionava in udienza, mentre al comma 5 era regolata una forma di cd. “conciliazione abbreviata” o “semplificata”, cioè una conciliazione che si perfezionava in sede stragiudiziale e solo successivamente veniva portata a conoscenza della commissione tributaria. È bene precisare che, la conciliazione ordinaria di cui ai commi 1 e 2 era azionabile unicamente “davanti la commissione provinciale e non oltre la prima udienza”. L'istituto, come disciplinato dal “vecchio” art. 48, era applicabile a controversie tributarie di qualunque tipo e di qualunque importo, con eccezione delle liti reclamabili²⁵. Altra peculiarità dell'art. 48, secondo la disciplina precedente alla riforma, riguardava il perfezionamento della conciliazione. Il semplice raggiungimento dell'accordo e la sua formalizzazione, mediante redazione di apposito processo verbale, non era sufficiente ai fini del

²⁴ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 130.

²⁵ La previgente disciplina dell'art. 17-*bis* del D.lgs. 546/1992 escludeva infatti dall'ambito della conciliazione le “controversie già assoggettate agli istituti del reclamo-mediazione, ossia quelle controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate”.

perfezionamento, che interveniva solo successivamente al pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata²⁶.

La riforma della conciliazione giudiziale ad opera dell'art. 9, comma 1, lettere s) e t), del D.lgs. 24 settembre 2015, n.156, come già si è avuto modo di anticipare, ha stravolto completamente l'articolazione normativa dell'istituto, rinnovando totalmente il contenuto dell'articolo 48 e prevedendo l'introduzione degli articoli 48-*bis* e 48-*ter* all'interno del più volte menzionato decreto. Il Legislatore delegato ha in tal modo potuto realizzare una più chiara distinzione tra le due fattispecie della conciliazione fuori udienza (a cui è dedicato l'art. 48) e della conciliazione in udienza (a cui è dedicato l'art. 48-*bis*), ed ha avuto poi modo di inserire all'art. 48-*ter* alcune disposizioni comuni alle due fattispecie, concernenti i metodi di "definizione e pagamento delle somme dovute".

La riforma del 2015, oltre a rinnovare la conciliazione dal punto di vista normativo, ha introdotto molteplici modifiche di varia natura. Rispetto alla previgente configurazione dell'istituto, in dottrina sono stati individuati almeno tre profili di rafforzamento della conciliazione, attuati dal D.lgs. 156/2015, su indicazione della legge delega 11 marzo 2014, n.23²⁷.

Il primo profilo di rafforzamento è rappresentato dalle modalità temporali di attuazione dell'istituto. Infatti, a differenza di quanto accadeva nel precedente sistema, è stata ammessa la possibilità di esperire la conciliazione anche nel secondo grado di giudizio, e non più solamente nel corso del primo grado. La previsione di conciliabilità delle liti nel corso del secondo grado di giudizio, è tuttavia accompagnata da una scelta di minor "premieria"²⁸: al primo comma dell'art.48-*ter* del D.lgs. 546/92 si prevede che, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del secondo grado di giudizio, le sanzioni si applichino nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, rispetto a una riduzione del quaranta per cento del minimo, in caso di perfezionamento nel corso del primo grado di giudizio.

²⁶ Anche nel testo ante riforma era prevista la possibilità di rateazione delle somme dovute dal contribuente in seguito all'intervento della conciliazione. In particolare, per somme minori o uguali a cinquantamila euro la rateazione era prevista in un massimo di otto rate trimestrali di uguale importo, mentre per somme superiori a tale soglia era concesso di arrivare ad un massimo di dodici rate trimestrali di pari valore, diversamente dall'attuale previsione normativa che ha esteso la rateazione per importi maggiori di euro cinquantamila ad una soglia massima di sedici rate trimestrali.

²⁷ Cfr. Marelli E., *op cit.*, pp. 1376 e ss.

²⁸ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 150.

Un secondo profilo di rafforzamento è rappresentato dall'estensione dell'ambito di applicazione della conciliazione, mediante espressa previsione della conciliabilità delle liti di rimborso²⁹. Mentre nella previgente disciplina vi era una discreta incertezza dottrinale sull'ammissibilità della conciliazione nelle liti di rimborso³⁰, il "nuovo" testo degli art. 48 e 48-*bis* D.lgs. 546/1992, ha eliminato qualsiasi dubbio a riguardo, prevedendo rispettivamente che l'accordo o il processo verbale costituiscano "titolo per la riscossione delle somme dovute dall'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente". Viene dunque espressamente disciplinata l'ipotesi di una conciliazione che preveda un'obbligazione di dare a carico dell'Amministrazione³¹.

Un terzo profilo di rafforzamento dell'istituto conciliativo viene identificato in dottrina nella possibilità di esperire la conciliazione anche nelle ipotesi in cui le controversie ricadano nell'ambito applicativo dell'istituto del reclamo/mediazione, disciplinato all'art. 17-*bis* del D.lgs. 546/92³².

Oltre alle modificazioni strettamente normative e al rafforzamento della conciliazione sotto i tre profili appena descritti, la riforma ad opera del D.lgs. 156/2015, ha interessato in maniera particolare anche un altro aspetto dell'istituto conciliativo, cioè quello legato al perfezionamento dell'accordo. In seguito alla citata riforma, la conciliazione non si perfeziona più con il pagamento dell'intera somma dovuta, o con il versamento della prima rata, bensì con la sottoscrizione dell'accordo, in caso di conciliazione fuori udienza, o con la formazione del processo verbale, nell'ipotesi di conciliazione in udienza. In tal modo, andando ad anticipare il momento del perfezionamento dell'accordo, si vanno a superare tutta una serie di problematiche legate ad un'eventuale mancato pagamento delle somme dovute in seguito alla conciliazione, giacché, essendo il perfezionamento dell'accordo anticipato rispetto al versamento delle somme, un eventuale mancato o tardivo pagamento da parte del contribuente, farebbe insorgere

²⁹ Sono definibili liti da rimborso tutte quelle liti tributarie nelle quali il contribuente richiede la restituzione di tributi non dovuti in tutto o in parte, che in precedenza egli ha indebitamente, o debitamente, versato.

³⁰ Soprattutto in ragione della "difficoltà nel trovare un versamento perfezionante in caso di conciliazione sul diritto al rimborso"; in tal senso Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 150.

³¹ Si veda ancora Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 150.

³² Dall'1 gennaio 2016, ad opera della riforma attuata dal D.lgs. 156/2015, anche l'art 17-*bis*, che disciplina l'istituto del reclamo/mediazione, viene modificato; il reclamo è esteso alle controversie di valore non superiore a euro ventimila e viene eliminato il riferimento all'esperibilità dell'istituto nelle sole controversie "relative ad atti emessi dall'agenzia delle entrate".

sanzioni amministrative, ma non andrebbe a compromettere in alcun modo la validità dell'accordo raggiunto in sede di conciliazione³³.

Da ultimo, con la riforma del 2015 sono state previste modifiche anche in relazione alle regole per il versamento delle somme dovute a conclusione del procedimento di conciliazione. In particolare, nell'ipotesi di rateazione del pagamento³⁴, permane la previsione di un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo per somme inferiori a euro cinquantamila. Da contro, laddove l'importo dovesse superare predetta soglia, le rate trimestrali di pari importo sono previste in un numero massimo di sedici, mentre *ante* riforma potevano essere al più dodici.

Per quanto concerne l'entrata in vigore della riforma, il D.lgs. 156/2015 non contiene specifiche indicazioni riguardanti la sola conciliazione giudiziale, pertanto trova applicazione la regola generale dettata dall'art. 12 di suddetto decreto, la quale fissa l'entrata in vigore della nuova normativa alla data del primo gennaio 2016³⁵. In conformità a quanto disposto dal citato art. 12, la nuova disciplina in materia di conciliazione deve intendersi applicabile anche ai processi pendenti alla data del primo gennaio 2016³⁶.

Su tale fronte, il principale problema è emerso in relazione al perfezionamento dell'accordo: la dottrina si è interrogata su quale sarebbe dovuta essere la sorte di un procedimento conclusosi con redazione di un processo verbale di conciliazione negli ultimi venti giorni del 2015, al quale non avesse fatto seguito alcun versamento. Di fatto, se si scegliesse di applicare il "vecchio rito", l'accordo non potrebbe dirsi perfezionato in mancanza del versamento, ma se si optasse per l'applicazione delle "nuove regole", la conciliazione risulterebbe già di per sé perfezionata anche in assenza di pagamento delle somme. Parte della dottrina ha ritenuto che, a tali fattispecie dovesse applicarsi il "vecchio meccanismo", in conseguenza del quale una conciliazione non seguita dal versamento nei successivi venti giorni non può dirsi perfezionata³⁷.

³³ Si veda Cissello A., *Novità in tema di conciliazione giudiziale, schede di aggiornamento dicembre 2015*, in *Sistema Integrato Eutekne*, pp. 2249 – 2264.

³⁴ All'art.48-ter, co. 4, D.lgs. 546/92 è stabilito che "per il versamento rateale delle somme dovute, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 D.lgs. 19 giugno 1997, n.218".

³⁵ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 131.

³⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.12/E, dell'8 aprile 2016, par 19.1.

³⁷ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 132.

Un ulteriore problema legato al momento di entrata in vigore delle nuove disposizioni, si presenta in ragione del nuovo numero di rate in cui è possibile dilazionare il pagamento³⁸, dal momento che le modalità di rateazione, dopo la riforma, sono disciplinate (ai sensi del comma 4 dell'art. 48-ter del D.lgs. 546/92) dall'art. 8 del D.lgs. 19 giugno 1997, n.218, e che tale disciplina è stata modificata dal D.lgs. 159/2015, con decorrenza dal 22 ottobre 2015. Il problema di mancato coordinamento legislativo sulla decorrenza delle modifiche introdotte dai decreti 156/2015 e 159/2015 è stato risolto da un intervento dell'Agenzia delle Entrate, con il quale è stato stabilito che: “La dilazione delle somme secondo le più favorevoli modalità previste dall'articolo 8, comma 2, del D.lgs. n. 218 del 1997 è sicuramente applicabile alle controversie pendenti alla data del 1° gennaio 2016, per le quali la conciliazione si sia perfezionata a decorrere dalla medesima data”³⁹.

³⁸ Si ricorda che in seguito alla riforma del 2015, per gli importi maggiori di euro cinquantamila dovuti in seguito all'intervento di un procedimento conciliativo, è possibile optare per la rateazione in un numero massimo di sedici rate trimestrali di pari importo, non più dodici, come era disposto dalla previgente disciplina.

³⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 11.1.5.

1.3 La conciliazione in udienza e fuori udienza

Anteriormente alla più volte menzionata riforma del D.lgs. 546/92, ad opera del D.lgs. 24 settembre 2015, n.156, l'istituto della conciliazione era disciplinato da un'unica norma, nella quale era già contenuta la previsione di due differenti tipologie di conciliazione. Da un lato, vi era la vera e propria conciliazione giudiziale, definita anche conciliazione ordinaria, che si perfezionava in udienza; dall'altro, la cosiddetta conciliazione in forma abbreviata o semplificata, la quale si perfezionava in sede esterna al giudizio e, solo in un momento successivo, veniva portata a conoscenza della commissione.

Con la riforma del 2015, nel tentativo di dare attuazione agli intenti ricercati dal Legislatore delegante⁴⁰, si è andata a costituire una configurazione normativa della conciliazione giudiziale del tutto nuova rispetto a quella previgente. Il Legislatore ha sancito in maniera inequivocabile l'esistenza di due differenti tipologie di conciliazione in ambito tributario, dedicando a ciascuna di esse una norma *ad hoc*, ovvero gli articoli 48 e 48-*bis* del D.lgs. 546/92, che disciplinano rispettivamente la conciliazione fuori udienza e la conciliazione in udienza.

1.3.1 La conciliazione perfezionata fuori udienza

L'attuale formulazione dell'art. 48 D.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, rubricato "conciliazione fuori udienza" esordisce, al comma 1, disponendo che: "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". Questo tipo di conciliazione trova realizzazione, com'era anche nella pregressa disciplina, con la presentazione nel corso del giudizio di primo o di secondo grado di una "istanza congiunta". Si tratta di una proposta di conciliazione stipulata tra le parti in sede stragiudiziale, che deve essere previamente accettata e sottoscritta da entrambe⁴¹. Emerge dunque una prima importante differenza rispetto alla precedente disciplina della conciliazione "abbreviata": con la riforma viene prevista la possibilità che ciascuna delle parti possa provvedere al deposito della proposta di conciliazione

⁴⁰ Si ricorda che la riforma ad opera del D.lgs. 156/2015 è stata promossa in forza della legge delega 11 marzo 2014, n.23, che all'art. 10, co. 1, lett. a), esordiva chiedendo al Legislatore di procedere al "rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario".

⁴¹ La norma specifica che la proposta possa essere sottoscritta sia personalmente dalle parti che dai loro difensori.

fuori udienza, mentre in passato il soggetto deputato ad effettuare il deposito era individuato esclusivamente nell'Ufficio⁴².

Per quanto concerne il contenuto della proposta conciliativa è intervenuta a chiarimento l'Agenzia delle Entrate, ricordando che: "L'istanza deve contenere:

- l'indicazione della commissione tributaria adita;
- i dati identificativi della causa, anche con riferimento all'Ufficio dell'Agenzia e al contribuente parti in giudizio;
- 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;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- 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"⁴³.

Nel nuovo testo dell'articolo 48 non emerge alcuna previsione in merito al termine fissato per il deposito dell'accordo conciliativo, una volta che questo è stato raggiunto e sottoscritto da entrambe le parti. Al contrario, invece, la precedente disciplina individuava espressamente tale termine nella data di trattazione in Camera di Consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado. In ogni caso, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che: "Un limite temporale sia comunque rappresentato dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione, superato il quale apparirebbe vanificato lo scopo deflattivo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione"⁴⁴. Dunque il deposito della proposta, preventivamente sottoscritta dalle parti, deve avvenire entro l'ultima udienza di trattazione del giudizio di primo o di secondo grado.

⁴² Rossi P., Saggese P., Il reclamo e la conciliazione giudiziale dopo il D.lgs. n.156/2015, in fondazioneNazionaleCommercialisti.it, 2016.

⁴³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

⁴⁴ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

L'art. 48 dispone poi che, qualora vi siano le condizioni di ammissibilità per la conciliazione⁴⁵, la commissione deve pronunciare sentenza di cessazione della materia del contendere, se la data di trattazione è già stata fissata⁴⁶; se, invece, la data di trattazione non è ancora stata decisa, a ciò deve provvedere con decreto il presidente della sezione⁴⁷.

La norma inoltre prevede, al comma secondo, la possibilità che la conciliazione sia totale oppure parziale, qualora l'accordo riguardi solo una parte della lite tributaria. In caso di conciliazione totale, il perfezionamento dell'accordo genera l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere⁴⁸. Da contro, in caso di accordo conciliativo parziale "la commissione dichiara con ordinanza⁴⁹ la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa"⁵⁰.

Il quarto comma dell'art. 48 racchiude al suo interno quella che probabilmente è da considerarsi come la più importante novità introdotta nel meccanismo conciliativo con la riforma del D.lgs. 156/2015. All'art. 48, comma 4, è infatti stabilito che il perfezionamento della conciliazione si ha con la sottoscrizione dell'accordo, di cui al primo comma del medesimo articolo. La disposizione previgente faceva invece coincidere il momento del perfezionamento con il pagamento dell'intera somma dovuta o della prima rata, da effettuarsi entro venti giorni dalla data di comunicazione del decreto del presidente della commissione che dichiarava l'estinzione del giudizio. Ancora una volta, precisa a tal proposito l'Agenzia che: "Nella nuova formulazione si è, invece, stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo

⁴⁵ Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la citata circolare 38/E del 2015, con l'espressione "condizioni di ammissibilità", che ha sostituito i "presupposti di ammissibilità" contemplati nella pregressa formulazione dell'articolo 48, il Legislatore intende fare riferimento al potere del giudice tributario di accertare che la proposta conciliativa sia regolare e che non sussistano cause di inammissibilità previste dalla legge, quali ad esempio l'inammissibilità del ricorso introduttivo o l'insussistenza del potere di conciliare la lite. Nel caso in cui il giudice non dovesse riscontrare le condizioni tali per cui la conciliazione possa dirsi ammissibile, si procederà alla consueta discussione della causa.

⁴⁶ Ai sensi dell'art. 48, co. 2, D.lgs. 546/92.

⁴⁷ Ai sensi dell'art. 48, co. 3, D.lgs. 546/92.

⁴⁸ La cessazione della materia del contendere viene in tali casi dichiarata dalla commissione tributaria provinciale o regionale mediante sentenza.

⁴⁹ La sentenza verrà adottata solo al termine del giudizio di merito per le questioni non risolte mediante conciliazione.

⁵⁰ Ai sensi dell'art. 48, co. 2, D.lgs. 546/92.

stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento⁵¹.

Il testo della norma conclude introducendo una ulteriore significativa previsione cioè quella che la conciliazione in udienza possa avere ad oggetto anche liti che prevedano obbligazioni di dare a carico dell'Amministrazione. In queste ipotesi, l'accordo conciliativo legittima il contribuente ad esperire l'azione esecutiva davanti al giudice ordinario, per il recupero delle somme dovute ma non corrisposte dall'Amministrazione.

La riforma del 2015, con la particolare previsione di dedicare una norma *ad hoc* alla conciliazione fuori udienza, ha reso evidente l'intento del Legislatore di snellire il processo tributario, incentivando ove possibile il contribuente alla conclusione a distanza delle liti in materia fiscale. Lo strumento della conciliazione fuori udienza, negli ultimi anni, ha riscosso un sempre più ampio successo, rivelandosi pratico, più rapido, nonché meno costoso di un consueto processo. Si segnala peraltro una recente circolare⁵², con la quale l'Agenzia delle Entrate, ha evidenziato l'importanza della conclusione a distanza dell'accordo conciliativo fuori udienza, invitando i contribuenti ad adoperare il più possibile tale strumento, nel tentativo di limitare contatti fisici e spostamenti, dato il periodo emergenziale che ha caratterizzato l'anno 2020.

1.3.2 La conciliazione perfezionata in udienza

Con la riforma del D.lgs. 156/2015 il Legislatore è andato ad inserire nel corpo del D.lgs. 546/1992 l'art.48-*bis*, che disciplina la conciliazione in udienza.

Da una prima lettura della norma, appare subito evidente l'assenza di limitazione della conciliazione giudiziale al solo primo grado del processo⁵³, che era invece presente nel "vecchio" testo normativo⁵⁴. L'esperibilità della conciliazione, anche nel secondo grado di giudizio, viene confermata anche dal successivo art. 48-*ter* mediante la previsione di due diversi regimi sanzionatori, differenti in base al grado di giudizio in cui la conciliazione viene raggiunta. A ulteriore riprova di quanto appena affermato, si segnala l'invito da parte della giurisprudenza di merito ad adoperare lo strumento della

⁵¹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015.

⁵² Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.11/E, del 6 maggio 2020, quesito 2.9.

⁵³ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 140.

⁵⁴ Il "vecchio" testo dell'art. 48 D.lgs. 546/1992, ante riforma del 2015, disponeva al secondo comma che: "La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione".

conciliazione anche nel secondo grado di giudizio, che spesso caratterizza vicende di difficile soluzione⁵⁵.

L'art. 48-*bis*, co. 1, D.lgs. 546/92 dispone che: “Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia”⁵⁶. Il primo comma della norma in questione, sottolinea una sostanziale differenza che distingue le due diverse tipologie di conciliazione, disponendo un termine assai più rigido per la presentazione dell'istanza di conciliazione in udienza, ovvero 10 giorni liberi prima dell'udienza di trattazione, rispetto a quello previsto per presentare istanza di conciliazione fuori udienza. Si ricorda in merito, che nella conciliazione fuori udienza l'accordo conciliativo è già formato e l'istanza di conciliazione deve essere sottoscritta preventivamente dalle parti, quindi può essere depositata fino al giorno dell'udienza. La previsione normativa di un termine più rigido per la conciliazione in udienza, è giustificata dalla necessità di “tutelare il principio del contraddittorio, evitando che una delle parti possa trovarsi impreparata rispetto ad un'istanza conciliativa presentata dalla controparte”⁵⁷. Ciò nonostante, nulla vieta alla controparte di aderire ad una proposta di conciliazione in udienza presentata fuori termine, anche per il fatto che le parti potrebbero pur sempre domandare un rinvio della trattazione per tentare la conciliazione fuori udienza⁵⁸.

Se da un lato il termine previsto per la presentazione dell'istanza rimane invariato rispetto alla precedente disciplina, dall'altro, il primo comma dell'art. 48-*bis* prende le distanze dalla norma previgente, difettando di qualunque riferimento all'atto in cui includere l'istanza di conciliazione. Nel comma 1 del “vecchio” art. 48 D.lgs. 546/1992 era infatti previsto che la proposta di conciliazione, ad opera di ciascuna delle parti, andasse inserita nell'istanza di discussione in pubblica udienza di cui all'art. 33 del medesimo decreto. Precisa tuttavia l'Agenzia delle Entrate che: “anche nella nuova disciplina, invero, si deve ritenere che l'istanza per la conciliazione, anche ove contenuta in una memoria illustrativa, non possa prescindere dalla presentazione della

⁵⁵ In tal senso si richiama all'ordinanza della CTR di Firenze, sez. 9, ord. n. 610/2015 del 13/11/2015, in Cucchi, Simonelli F., Domenichini C., *op.cit.*, pp. 140 e ss.

⁵⁶ L'art. 32, comma 2, D.lgs.546/92 stabilisce un termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione, per il deposito di memorie illustrative.

⁵⁷ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 142.

⁵⁸ Cfr. Rossi P., Saggese P., *op. cit.*

richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione"⁵⁹.

Si segnala un'ulteriore divergenza rispetto al testo normativo pregresso. Nella nuova formulazione viene rimosso il riferimento al tentativo di conciliazione in udienza esperito d'ufficio dalla commissione. Ciò nondimeno si deve ritenere che la commissione abbia ancora la facoltà di sollecitare le parti alla conciliazione in pubblica udienza⁶⁰.

Al secondo comma dell'art.48-*bis*, il Legislatore fa riferimento, come già aveva fatto nel precedente art. 48, alle cosiddette "condizioni di ammissibilità", alla sussistenza delle quali è subordinato l'invito delle parti alla conciliazione in udienza ad opera della commissione. Il testo normativo contiene poi una previsione che fa emergere un'altra notevole discrepanza rispetto alla previgente disciplina della conciliazione. In passato era stabilito che, qualora la conciliazione non fosse raggiunta nel corso della prima udienza, alla commissione era assegnata la facoltà di proporre un termine, comunque non superiore a 60 giorni, per la formazione di una proposta conciliativa in forma abbreviata, cioè perfezionata "fuori udienza". La nuova norma dispone invece che, nel caso in cui l'accordo conciliativo non venga raggiunto nella prima udienza, la commissione ha il potere di rinviare la causa all'udienza successiva per il perfezionamento della conciliazione in udienza⁶¹.

Ai sensi del comma 3, il perfezionamento dell'accordo conciliativo viene raggiunto mediante la redazione di un processo verbale⁶², contenente le indicazioni delle somme dovute, dei termini, nonché delle modalità di pagamento.

Al pari di quanto detto in precedenza, in merito alla sottoscrizione dell'accordo scritto per il perfezionamento della conciliazione fuori udienza, il processo verbale nel procedimento conciliativo in udienza ha efficacia novativa del precedente rapporto e "costituisce titolo sia per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore, sia per

⁵⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015.

⁶⁰ In tal senso Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 143; si veda anche AA.VV., Contenzioso tributario - Memento pratico, Ipsoa - Francis Lefebvre, 2018, pag. 497.

⁶¹ L'Agenzia delle Entrate segnala, nella più volte citata Circ. n.38/E, del 29 dicembre 2015, che il nuovo comma 2 art 48-bis D.lgs. 546/92 non prevede più alcun preciso termine.

⁶² Fanno notare Rossi P., Saggese P., *op. cit.* che viene meno il riferimento della norma previgente ad un "apposito" processo verbale di conciliazione, a suggerire che somme dovute, termini e modalità di pagamento, stabiliti con la proposta di conciliazione, potrebbero anche essere incorporati nel più generale verbale di udienza, redatto dal segretario della commissione ai sensi del comma 2 dell'art. 34 D.lgs. 546/92, come peraltro segnala l'A.E., circ. n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.3.

il pagamento delle somme dovute al contribuente (a titolo di rimborso)”⁶³. Volendo ribadire quanto detto dall’Agenzia delle Entrate, richiamato anche nella fattispecie precedentemente analizzata della conciliazione in udienza, dal momento che il processo verbale ha efficacia novativa del precedente rapporto, “il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente determina unicamente l’iscrizione a ruolo del credito derivante dall’accordo stesso e l’applicazione delle sanzioni per l’omesso versamento delle somme dovute in base alla conciliazione”⁶⁴.

La norma termina al quarto comma stabilendo che, qualora si sia perfezionata la conciliazione totale, la commissione deve dichiarare mediante sentenza l’estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere; si lascia quindi intendere che, in caso di mancato accordo, il giudizio prosegua invece normalmente⁶⁵.

Per concludere, si richiama l’attenzione al fatto che, anche la conciliazione perfezionata in udienza, come quella perfezionata fuori udienza, può essere anche solo parziale. Emerge tuttavia una divergenza tra le discipline delle due fattispecie: mentre l’articolo 48, in materia di conciliazione fuori udienza, prevede espressamente che, in caso di conciliazione parziale, la cessazione parziale della materia del contendere sia dichiarata con ordinanza della commissione e non con sentenza, tale riferimento viene invece mancare nell’art. 48-*bis*. Si ritiene tuttavia che, anche nella conciliazione in udienza, la parziale cessazione della materia del contendere debba essere dichiarata con ordinanza della commissione, “considerato che il processo tributario, a differenza di quello civile, non conosce l’istituto delle sentenze non definitive”⁶⁶.

⁶³ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 145.

⁶⁴ Circolare dell’Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.3.

⁶⁵ AA.VV., *Contenzioso tributario - Memento pratico*, Ipsoa - Francis Lefebvre, 2018, pag. 499.

⁶⁶ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pp. 143-144.

1.4 Altri istituti deflativi del contenzioso: similitudini e divergenze

Oltre alla conciliazione giudiziale, esistono numerosi altri mezzi pensati dal Legislatore allo scopo di prevenire o ridurre il più possibile il contenzioso tributario. Sempre più frequentemente, le liti in materia fiscale tendono a venir risolte mediante l'utilizzo di strumenti cd. "deflativi del contenzioso", certamente utili ad evitare il più lungo, nonché maggiormente costoso, processo tributario. E come già si è avuto modo di evidenziare, non sembra essere il solo contribuente a volerne profittare, giacché anche per l'Amministrazione, una definizione concordata della pretesa tributaria si rivela spesso assai vantaggiosa.

L'interesse prevalente del Legislatore, che si è recentemente adoperato per ampliare e rafforzare tali strumenti, trova probabilmente la sua ragione giustificativa in un contesto caratterizzato da una saturazione delle commissioni tributarie. Concentrando l'attenzione sull'ultimo decennio del precedente millennio, si può infatti notare come l'ampia diffusione degli istituti deflativi del contenzioso, tra cui senz'altro la conciliazione, e ancor più l'accertamento con adesione, abbia portato ad una notevole contrazione del carico di processi pendenti dinanzi alle commissioni tributarie⁶⁷.

Per le ragioni appena esposte, il Legislatore in questi ultimi anni, ha disciplinato tutta una serie di strumenti atti ad evitare l'instaurazione di un contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria, assicurando al contempo il giusto equilibrio tra la pretesa erariale ed i diritti del contribuente. Tra i principali istituti deflativi previsti nel nostro ordinamento si segnalano, oltre alla conciliazione, l'accertamento con adesione del contribuente, l'acquiescenza e la disciplina del reclamo/mediazione.

1.4.1 L'acquiescenza

L'acquiescenza è un meccanismo largamente adoperato all'interno dei vari contesti giuridici del nostro ordinamento, dal processo civile, a quello penale, sino a quello tributario. Il termine indica in buona sostanza l'accettazione di un provvedimento da parte del destinatario, con la conseguente rinuncia di quest'ultimo ad avvalersi della facoltà di impugnazione.

In materia tributaria, l'acquiescenza si sostanzia nella scelta di rinunciare al ricorso da parte del contribuente, a fronte di un più favorevole regime sanzionatorio. L'istituto, negli ultimi tempi, ha riscosso ampio successo nel panorama tributario italiano,

⁶⁷ Si segnala in tal proposito lo studio di Aucejo E. A. e Mora V. R., *op. cit.*

rivelando in modo particolare la sua utilità, soprattutto in quelle vicende di difficile contestazione. Il contribuente, in tutti quei casi nei quali sia ben consapevole di non possedere sufficienti elementi per sostenere un ricorso dinanzi al giudice tributario, può avvalersi di questo istituto deflativo, vedendo ridurre le sanzioni a suo carico nella misura di un terzo. L'Amministrazione, d'altro canto, è ben disposta a rinunciare parzialmente alla sua pretesa, pur di evitare il contenzioso tributario che, come si è più volte fatto presente, è caratterizzato non solo da costi elevati e tempi al quanto lunghi, ma anche da un discreto grado di incertezza.

Stabilita innanzitutto la sussistenza di uno scopo comune, si può affermare che lo strumento dell'acquiescenza e l'istituto della conciliazione giudiziale presentino di certo tratti di similarità, ma anche notevoli divergenze.

In primo luogo, si segnala che dal punto di vista dei soggetti legittimati a profittare di questi strumenti, ambedue le discipline non sembrano prevedere particolari limitazioni. Dell'acquiescenza possono infatti beneficiare tutti i contribuenti, e sono parimenti suscettibili di acquiescenza tutte le controversie sorte tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. La stessa ampiezza di utilizzo è prevista dalla disciplina della conciliazione giudiziale, che ammette la conciliabilità di qualunque entrata di natura fiscale, naturalmente posta la volontà delle parti di trovare un accordo. Tuttavia, va segnalato che, mentre nell'acquiescenza il contribuente paga l'intera imposta a fronte di una riduzione delle sole sanzioni in misura pari a un terzo, l'esito della conciliazione è assai più incerto, poiché quest'ultima consente la ridefinizione dell'intera pretesa fiscale.

La più significativa differenza tra i due istituti deflativi, è probabilmente rappresentata dal fatto che, mentre la conciliazione consente la ridefinizione anche solo parziale della pretesa tributaria, condizione imprescindibile per poter usufruire del meccanismo dell'acquiescenza è che l'accettazione del contribuente riguardi l'atto nella sua totalità.

Si segnala infine che, in caso di adesione all'acquiescenza, il pagamento, ammesso anche in forma rateale, deve avvenire entro un termine più ristretto rispetto a quello previsto dalla disciplina conciliativa, cioè entro il termine per la proposizione del ricorso, individuato di regola in 60 giorni dalla notifica dell'atto⁶⁸.

⁶⁸ Marconi I., Acquiescenza, l'analisi della procedura nei vari ambiti del diritto: dalla procedura civile a quella penale, dal diritto amministrativo al processo tributario, 2020, in altalex.com "portale di informazione giuridica on line".

1.4.2 L'accertamento con adesione del contribuente

L'istituto deflativo dell'accertamento con adesione, assieme alla conciliazione, costituisce uno dei segni più evidenti della propensione del Legislatore verso meccanismi di attuazione consensuale della norma tributaria, che egli ha manifestato in maniera sempre più marcata a partire dagli anni '90⁶⁹. Un travagliato iter legislativo ha segnato profondamente l'istituto dell'accertamento con adesione sin dal momento del suo concepimento, proprio come è accaduto per la conciliazione giudiziale. Le numerose riforme intervenute hanno modificato più e più volte questo strumento, allo scopo di semplificarne la disciplina e di ampliarne l'ambito applicativo, che in un primo momento appariva al quanto limitato. I molteplici interventi legislativi hanno condotto all'introduzione del D.lgs. 19 giugno 1997, n.218, che attualmente disciplina l'istituto dell'accertamento con adesione.

Sul piano pratico, l'adesione all'accertamento del contribuente, si concretizza in un accordo stipulato tra soggetto e Fisco nella fase precontenziosa, che consente la negoziazione della pretesa erariale e l'ottenimento di una riduzione del regime sanzionatorio, nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge.

L'ambito di applicazione dell'accertamento con adesione, come del resto quello della conciliazione, si ritiene essere pressoché privo di limiti prefissati. Ciascun contribuente ha la facoltà di adottare tali strumenti deflativi, con l'obiettivo di raggiungere un accordo con l'Erario in tutti quegli accertamenti che per loro natura risultano caratterizzati da marginalità valutative. Appare infatti evidente che laddove la questione controversa dovesse riguardare un fatto non controvertibile, non vi sarebbe sufficiente "terreno fertile" per instaurare un procedimento di adesione o di conciliazione, essendo la questione non definibile, ma solamente suscettibile di autotutela dell'Amministrazione⁷⁰ o di rinuncia all'azione del contribuente⁷¹.

Ulteriore aspetto di similitudine tra i due istituti deflativi, è rappresentato dalla legittimazione ad esperire la proposta di risoluzione concordata della controversia che, sia nella conciliazione che nell'adesione, spetta tanto al contribuente quanto all'Ufficio. Il procedimento di accertamento con adesione può infatti, su indicazione dell'art.5

⁶⁹ In tal senso Versiglioni M., Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, in Treccani.it "Diritto on line", 2015.

⁷⁰ Ai sensi dell'art. 2-quater del decreto legge n.564/94, l'autotutela rappresenta il potere dell'Amministrazione finanziaria di annullare d'ufficio o di revocare i propri atti in quanto ritenuti infondati o illegittimi.

⁷¹ Cfr. Versiglioni M., *op. ult. cit.*

D.lgs. 218/97, prendere forma in seguito ad un invito a comparire dell'Ufficio, che ha la facoltà di chiamare il contribuente per stipulare un accordo ancor prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento. È altresì previsto, ai sensi dell'art.6 del citato decreto, che la procedura prenda avvio su iniziativa dello stesso contribuente, il quale mediante istanza da presentare in carta libera, chiede all'Ufficio competente che gli sia formulata una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

Una significativa divergenza rispetto alla conciliazione, emerge con riguardo ai termini previsti per l'adozione di tali strumenti. Il D.lgs. 546/92, nel disciplinare la conciliazione, ha previsto espressamente la possibilità che tale istituto potesse essere adottato sia nella fase precontenziosa che nel mentre del processo tributario stesso, sia di primo che di secondo grado. L'accertamento con adesione è invece un istituto deflativo che consente di rideterminare la pretesa tributaria mediante accordo con l'Amministrazione Finanziaria, ma solamente nella fase che precede l'instaurazione del contenzioso tributario. In altri termini la conciliazione può essere utile per velocizzare il processo tributario, conducendo ad una rapida ed efficace soluzione della lite, mentre lo scopo dell'accertamento con adesione è quello di instaurare preventivamente un accordo tra contribuente e Fisco per evitare il ricorso al processo tributario.

Altra differenza tra accertamento con adesione e conciliazione giudiziale si evidenzia sul piano del perfezionamento dell'accordo. La conciliazione, nell'attuale ordinamento processuale tributario, si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo scritto nel caso di conciliazione fuori udienza, e con la redazione del processo verbale nel caso di conciliazione in udienza⁷². La procedura di adesione all'accertamento del contribuente si perfeziona, invece, soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo, che può essere effettuato in un'unica soluzione o in forma rateale⁷³.

1.4.3 Il reclamo e la mediazione

Si vuole segnalare infine in questa sede un altro strumento deflativo del contenzioso, pensato dal Legislatore per agevolare la definizione di tutte quelle controversie di minor entità, allo scopo di evitare inutili rischi di paralisi delle commissioni tributarie,

⁷² Prima della riforma ad opera del D.lgs. 156/2015, era previsto che il perfezionamento della conciliazione avvenisse mediante pagamento dell'intera somma dovuta a titolo di conciliazione o della prima rata nel caso di previsione di pagamento in forma rateale.

⁷³ Per quanto concerne le modalità di rateazione del pagamento, la disciplina, che viene adottata anche in ipotesi di conciliazione giudiziale ai sensi dell'art. 48-ter D.lgs. 546/92, è contenuta all'art.8 del D.lgs. 19 giugno 1997, n.218.

consentendo ad esse di concentrare le proprie attenzioni sulle questioni di maggior rilievo. La disciplina in esame è contenuta all'art. 17-*bis* D.lgs. 546/92, rubricato "reclamo e mediazione", il cui testo è stato integralmente sostituito in seguito alla riforma del D.lgs. 156/2015, con la quale sono state introdotte importanti modifiche di varia natura⁷⁴.

L'istituto del reclamo si configura come uno strumento obbligatorio, che consente un preventivo esame sulla fondatezza dei motivi del ricorso e sulla legittimità della pretesa del Fisco⁷⁵ e, ai sensi dell'art.17-*bis*, co. 1, D.lgs. 546/92 "può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa".

La norma stabilisce che nelle controversie di valore non superiore a cinquantamila euro⁷⁶, con la proposizione del ricorso, vada ad aprirsi una fase amministrativa della durata di 90 giorni, entro la quale deve obbligatoriamente svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione e durante la quale il ricorso non è procedibile. Se il contribuente si costituisce in giudizio prima del termine di 90 giorni il processo non può avere corso ed il ricorso diverrà procedibile solo al termine dei 90 giorni⁷⁷.

Qualora il procedimento dovesse sfociare nella definizione di un accordo di mediazione, nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, a differenza di quanto stabilito per la conciliazione, il perfezionamento si avrebbe solo con il versamento delle somme dovute dal contribuente o della prima rata entro il termine di 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo. Al contrario, nelle controversie di rimborso la mediazione si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'accordo.

Differente dalla conciliazione è altresì il regime sanzionatorio previsto per questa disciplina. Ai sensi dell'art 17-*bis*, co. 7, D.lgs. 546/92 "le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge", rispetto al quaranta per cento applicato in caso di accordo conciliativo in primo grado.

Si segnala per concludere che anche nel riformare la disciplina del reclamo/mediazione il Legislatore ha voluto evidenziare il "principio del *favor conciliationis* che ha improntato l'intera riforma del 2015"⁷⁸. Viene infatti rimosso dal testo dell'art. 17-*bis* il precedente limite che prevedeva l'inammissibilità della conciliazione nelle liti soggette a reclamo.

⁷⁴ Si veda in proposito circ. Agenzia delle Entrate 38/E, par. 1.7.

⁷⁵ Cfr. Rossi P., Saggese P., *op. cit.*

⁷⁶ Prima della modifica introdotta dall'art.10 D.L. n.50 2017 l'importo era pari a ventimila euro.

⁷⁷ Tesaurò F., *Manuale del processo tributario*, quarta ed., 2017, Giappichelli, Torino, pag. 140.

⁷⁸ In tal senso Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 151.

1.5 La conciliazione nei rapporti plurisoggettivi

Sino a questo punto, si è parlato della conciliazione giudiziale come uno strumento atto a favorire l'incontro di due controparti, prima o durante lo svolgimento del processo tributario, nel tentativo di giungere a una risoluzione del contenzioso in maniera più agevole, nonché meno onerosa. Non sempre però, una lite tributaria interessa solamente i suoi singoli soggetti, ed è per tale ragione che il presente paragrafo si pone l'intento di analizzare l'impatto della conciliazione qualora essa intervenga in rapporti che vedono coinvolti più di due soggetti.

Un esempio di rapporto plurisoggettivo ampiamente presente nel panorama tributario è rappresentato dalla disciplina del litisconsorzio cd. necessario, contenuta nell'art.14, co.1, D.lgs. 546/92, ai sensi del quale: "Se l'oggetto del ricorso riguarda inescindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi".

La giurisprudenza tributaria⁷⁹ sostiene che il litisconsorzio in ambito tributario vada a configurarsi in due distinti casi: in primo luogo quando l'atto impositivo che si rivolge a più soggetti, si fonda su una fattispecie unitaria; in secondo luogo quando un ricorso non ha ad oggetto questioni personali del o dei ricorrenti, bensì questioni comuni a tutti i soggetti debitori rispetto all'obbligazione tributaria dedotta nell'atto impugnato⁸⁰.

Va inoltre precisato che non implica necessariamente il litisconsorzio dei coobbligati l'obbligazione solidale, dal momento che essa si compone di una pluralità di rapporti obbligatori, ognuno dei quali può avere una diversa sorte, in ragione del differente modo di agire di ciascun debitore o anche dell'Amministrazione, che potrebbe ad esempio notificare l'avviso di accertamento ad uno solo dei coobbligati⁸¹.

Il secondo comma del citato art. 14 del D.lgs. 546/92 prevede poi che, nel caso in cui al ricorso non partecipino tutti i soggetti legittimati, questi debbano essere integrati nel contraddittorio mediante chiamata in causa⁸².

A differenza dell'accertamento con adesione, nel delineare la disciplina della conciliazione, il Legislatore non sembra aver previsto alcuna disposizione specifica dedicata al caso in cui l'istituto operi in ipotesi di litisconsorzio necessario.

⁷⁹ Si veda in Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 45 il richiamo a Cass., sez. un., 18 gennaio 2017, n.1057 in Giur. It. 2007.

⁸⁰ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 45.

⁸¹ Si richiama ancora una volta a Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 49.

⁸² "Il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta", in tal senso Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 48.

L'opinione più rigida, che sembra essere anche quella maggiormente diffusa, è quella secondo cui nel caso la conciliazione giudiziale interessi una pluralità di soggetti e, si sia in presenza litisconsorzio necessario, posta l'inscindibilità della lite, essa dovrebbe necessariamente coinvolgere tutti i litisconsorti. L'istituto conciliativo che coinvolga una sola, o soltanto alcune delle parti, non sembra potersi perfezionare⁸³.

Non mancano tuttavia orientamenti contrastanti della giurisprudenza. Ne dà esempio una sentenza della Corte Tributaria Regionale di Bologna la quale stabilisce che gli effetti di una conciliazione fuori udienza conclusa tra società e Fisco vadano a ripercuotersi anche sui soci che non hanno aderito all'accordo⁸⁴. È da precisare però che "tale accordo conciliativo non può comportare il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado opponibile ai soci che non hanno aderito al procedimento di conciliazione e neppure può, quindi, invocarsi l'efficacia espansiva, verso tutti i soci, di un (inesistente) giudicato, che copre il vizio della mancata partecipazione al giudizio dei soci"⁸⁵. Un giudicato vincolante per i terzi esterni al giudizio, oltre che per le parti, violerebbe il principio di ordine costituzionale, di cui all'art. 24 Cost., che sancisce il diritto inviolabile alla difesa di ogni soggetto⁸⁶.

Differente è invece il caso in cui la conciliazione operi nei confronti di soggetti legati da vincolo di solidarietà, ipotesi che, come si è precedentemente affermato, non implica necessariamente il litisconsorzio dei coobbligati. L'art. 1306 c.c. dispone che: "La sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori". La norma prosegue inoltre precisando che la sentenza possa ritenersi valida *ultra partes* solo limitatamente agli effetti favorevoli che essa produca⁸⁷. Peraltro, all'ipotesi di conciliazione in presenza di obbligazioni solidali, si potrebbe scegliere di estendere la disciplina dettata, in materia di transazione, dall'art. 1304 del codice civile. In tal caso la conciliazione, raggiunta da un solo soggetto coobbligato, potrebbe esplicare efficacia nei confronti dei coobbligati in solido solo se questi dichiarino di volerne profittare.

⁸³ Cfr. Cass. 19 febbraio 2008 n. 4177, in D'Andrea S., Accordo conciliativo fuori udienza tra Società e Fisco: la sentenza di primo grado passa in giudicato, in *Quotidiano Giuridico*, 2020.

⁸⁴ CTR Bologna, Sez. VIII, sentenza 16 ottobre 2020, n.1137.

⁸⁵ Cfr. D'Andrea S., Accordo conciliativo fuori udienza tra Società e Fisco: la sentenza di primo grado passa in giudicato, in *Quotidiano Giuridico*, 2020.

⁸⁶ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 216.

⁸⁷ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 218.

1.6 Effetti extrafiscali: l'accordo conciliativo in sede penale

In sede penale, l'accordo conciliativo, può generare effetti differenti, costituendo a seconda delle ipotesi, tanto una circostanza attenuante, quanto una causa di non punibilità⁸⁸. La disciplina relativa agli effetti penali degli istituti deflativi del contenzioso, tra i quali la conciliazione, era un tempo contenuta nel solo articolo 13 D.lgs. 74/2000. Importanti novità sono state introdotte con la riforma ad opera del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, in vigore dal 22 ottobre 2015, attuata su indicazione dell'art. 8, co.1, della L. 23 dell'11 marzo 2014, che delegava il Governo a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario. Con la riforma, il Legislatore ha scelto di "sdoppiare" la disciplina in due distinte norme, gli artt. 13 e 13-*bis* del D.lgs. 74/2000, dedicate rispettivamente alle cause di non punibilità penale dei reati tributari ed alle circostanze attenuanti.

Secondo quanto stabilito dall'art. 13, co. 1 del D.lgs. 74/2000: " I reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, co. 1, non sono punibili se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

Nel primo comma della citata norma, il Legislatore ha voluto riunire una categoria di reati tributari per i quali la possibilità di godere del beneficio della non punibilità è piuttosto ampia. Si tratta dei reati di omesso versamento di ritenute certificate (di cui all'art.10-*bis*) di omesso versamento di iva (di cui all'art.10-*ter*) e di indebita compensazione per mezzo di crediti non spettanti (di cui all'art 10-*quater*, co. 1). Per tali reati, forse in ragione della loro minore gravità, è sufficiente che il contribuente provveda all'integrale pagamento del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, affinché venga meno la punibilità sotto il profilo penale. È peraltro previsto che la non punibilità si realizzi anche qualora il pagamento del contribuente sia eseguito a conclusione di un accordo conciliativo con il Fisco o in seguito all'adesione all'accertamento, nonché in ragione di un ravvedimento operoso del soggetto. Emerge dunque, anche in sede penale, la *ratio* premiale della conciliazione giudiziale, in grado di offrire al contribuente il beneficio

⁸⁸ Si veda Cissello A., Conciliazione Giudiziale, Guide Eutekne, 2020.

della non punibilità penale, in favore di una veloce ed efficiente chiusura della controversia.

Da contro, il comma 2 del citato art.13 del D.lgs. 74/2000, per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5⁸⁹, non ammette la non punibilità penale in conseguenza del pagamento dell'intera somma dovuta dal contribuente, laddove questa risulti dalla conclusione di un accordo conciliativo o dall'adesione all'accertamento del contribuente. Il secondo comma infatti, subordina la non punibilità alla mancata attuazione di qualunque tipo di controllo penale e/o tributario⁹⁰.

L'articolo 13 termina al terzo comma prevedendo che la non punibilità penale del reato tributario possa operare anche laddove prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il contribuente stia provvedendo all'estinzione del debito tributario mediante rateazione, che ricordiamo essere prevista anche nell'ipotesi di un eventuale accordo conciliativo con il Fisco. In tal caso al contribuente è concesso un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, ed è lasciata al giudice la facoltà di prorogare tale termine, una sola volta e per non oltre tre mesi⁹¹.

Il seguente art. 13-*bis* del D.lgs. 74/2000 contiene invece al primo comma un'importante circostanza attenuante del reato. Ai sensi della norma, al di fuori dei casi di non punibilità precedentemente citati, di cui all'art. 13 del medesimo decreto, le pene previste per i delitti tributari sono diminuite sino alla metà e non si applicano le sanzioni accessorie. Un simile "sconto" è ammissibile soltanto qualora prima dell'apertura del dibattimento di primo grado il contribuente provveda a saldare il debito con il Fisco, comprensivo di sanzioni e interessi, anche laddove l'importo dovuto risultasse dalla conclusione di una procedura conciliativa o dall'adesione all'accertamento del contribuente. La valenza della circostanza attenuante è in qualche modo "rafforzata" dal secondo comma dell'articolo 13-*bis* nella previsione di ammissibilità del cd. "patteggiamento" solo ove ricorra la circostanza di cui al comma 1⁹².

A questo punto, si pone un problema di notevole rilevanza pratica in merito alla relazione tra accertamento in sede penale dell'imposta evasa e forme di definizione

⁸⁹ Si tratta dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione. Il Legislatore ha evidentemente ritenuto che, per tali reati, data la loro maggior gravità rispetto ai reati di cui al co. 1, art. 13 D.lgs. 74/2000, la possibilità di godere del beneficio della non punibilità penale dovesse essere più limitata.

⁹⁰ In merito Cissello A., *Novità in tema di conciliazione giudiziale*, *cit.*, nota n.42.

⁹¹ Si sospende in tal caso la prescrizione del reato.

⁹² Si veda Cissello A., *op. ult. cit.*

della stessa per mezzo di istituti deflativi del contenzioso, quali ad esempio la conciliazione. Il giudice penale potrebbe infatti discostare la propria decisione da quella a cui è addivenuta l'Amministrazione Finanziaria in sede di definizione di una proposta conciliativa. In tal caso c'è da domandarsi quale sia lo spazio di discrezionalità del giudice penale nell'accertamento dell'imposta evasa⁹³.

Peraltro, un ulteriore problema si potrebbe porre laddove, mediante una definizione concordata della pretesa, Fisco e contribuente avessero concordato un importo inferiore alla soglia di punibilità penale, ed il giudice penale fosse invece giunto ad accertare un importo superiore a tale soglia⁹⁴.

La Corte di Cassazione ha ribadito in più occasioni quale debba essere l'orientamento da seguire nella risoluzione di tali problematiche⁹⁵.

Il processo penale e quello tributario si muovono su due distinti binari e non di rado giungono ad esiti difformi, sia in ragione della diversa persona che in essi è chiamata ad assumere le decisioni, sia in ragione delle differenti regole che ne disciplinano lo svolgimento⁹⁶. Peraltro la definizione della pretesa raggiunta in sede fiscale, anche mediante forme di deflazione del contenzioso, non costituisce alcun vincolo per il giudice penale, che è libero di accertare l'ammontare evaso. Tuttavia, la Corte ha più volte fatto presente che l'eventuale "importo definito in sede tributaria non può essere semplicemente cancellato in sede penale"⁹⁷. La Cassazione però, pur scegliendo di non vincolare le decisioni del giudice penale a quelle assunte dal giudice tributario nella quantificazione dell'imposta evasa, "pone un onere di motivazione per i casi in cui il decidente voglia discostarsi da tale dato imprescindibile"⁹⁸.

Dunque, anche laddove il processo tributario avesse condotto ad una risoluzione agevolata della lite, per mezzo di strumenti deflativi, come la conciliazione, permarrebbe la facoltà del giudice penale di discostarsi da tali decisioni. Una quantificazione dell'imposta evasa in sede penale, difforme da quella concordata in sede

⁹³ Ingrassia A., Il giudice deve motivare se si discosta dalla quantificazione dell'imposta evasa compiuto in sede conciliativa, in *Quotidiano Giuridico*, 2014.

⁹⁴ Marcheselli A., Evasione "patteggiata": sì all'accertamento di importi superiori con condanna penale, in *Quotidiano Giuridico*, 2012.

⁹⁵ In tal senso si richiama alla sentenza della Corte di Cassazione, n.5640 del 2012 in Marcheselli A., *op.cit.* ed alla sent. della Cassazione n.19138 del 2014 in Ingrassia A., *op.cit.*

⁹⁶ Ad esempio, la legge vieta l'utilizzo delle prove testimoniali nel processo tributario, prove che invece giocano un ruolo fondamentale nel processo penale, o ancora, le presunzioni legali operanti in sede tributaria non hanno valenza giuridica in sede penale.

⁹⁷ Cfr. Marcheselli A., *op.cit.*

⁹⁸ Ingrassia A., Il giudice deve motivare se si discosta dalla quantificazione dell'imposta evasa compiuto in sede conciliativa, in *Quotidiano Giuridico*, 2014.

tributaria, necessita però di essere adeguatamente motivata dal giudice penale, che deve dare giustificazione delle proprie decisioni, dimostrando di essere a conoscenza di circostanze non conosciute dal Fisco al momento della definizione della pretesa (o non utilizzabili in tale sede).

L'autonomia dell'accertamento penale rispetto alle procedure conciliative in sede tributaria, è stata peraltro rimarcata dalla Cassazione anche in tema di sequestro preventivo che “con la sentenza 47837/2019 ha ribadito che l'ammissione ad una procedura conciliativa e il pagamento di alcuni ratei non precludono l'applicazione del sequestro preventivo finalizzato a confisca di cui all'art.12-bis D.lgs. 74/2000”⁹⁹.

Posto che, il profitto confiscabile e dunque anche l'ammontare sottoponibile a sequestro per equivalente finalizzato a confisca, corrisponde nei reati tributari all'ammontare del risparmio, e quindi della imposta evasa, solo il pagamento integrale del debito tributario determinerà il venir meno della ragione giustificativa di tali istituti. Quindi, nel caso in cui il contribuente abbia raggiunto un accordo conciliativo con l'Amministrazione, prevenendo di saldare il proprio debito fiscale in forma rateale, ciò non sarebbe sufficiente per metterlo al riparo da una eventuale decisione del giudice penale di adottare la misura cautelare del sequestro preventivo finalizzato a confisca. Tuttavia, in una simile ipotesi, il sequestro preventivo non può operare per quella parte di debito tributario quantificato con procedura conciliativa che il contribuente, in forma rateale, abbia già provveduto a corrispondere¹⁰⁰.

⁹⁹ Colaruotolo A., Il debito tributario definito in sede di pace fiscale non vincola il giudice penale, in *Quotidiano Giuridico*, 2019.

¹⁰⁰ In tal senso Colaruotolo A., *op cit.*

- Capitolo II -

Indisponibilità del tributo e conciliazione

2.1 L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria

La tematica dell'indisponibilità del credito tributario assume particolare rilievo in tutte quelle fattispecie nelle quali l'Amministrazione "incontra" il contribuente, nel tentativo di addivenire ad una forma di definizione concordata della pretesa fiscale.

L'introduzione e l'ampio sviluppo dei cd. istituti deflativi del contenzioso, ha spinto la dottrina al compimento di approfondite indagini in merito alla natura di questi strumenti. Se da un lato vi è chi sostiene che anche nell'attuale ordinamento tributario, il quale contempla l'esistenza di molteplici forme di definizione concordata del debito con l'Erario, il principio dell'indisponibilità dell'imposta sia pienamente operante. Non manca chi ritiene che, l'indirizzo del Legislatore nella scelta di ampliamento e rafforzamento di tali istituti, operata negli ultimi decenni, debba in parte interpretarsi come un tentativo di derogare al principio *de quo*. È dunque evidente, in un simile contesto di incertezza dottrinarie, oltre che giurisprudenziale, che una approfondita analisi dell'istituto deflativo della conciliazione giudiziale, non possa prescindere da un preventivo esame di suddetto fondamentale principio.

2.1.1. Questioni di nomenclatura

Nel tentativo di far chiarezza sul controverso concetto di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, si ritiene opportuno prendere le mosse dall'analisi del principio sotto un profilo prettamente terminologico.

Le scienze giuridiche non prevedono l'esistenza di una chiara ed univoca definizione della indisponibilità, che sommariamente si potrebbe identificare con la "non attitudine di un diritto a subire atti di disposizione"¹⁰¹, talvolta in ragione di espressa disposizione normativa, talaltra per natura del diritto stesso.

Posta la nozione di indisponibilità nel diritto in generale, ulteriori confusioni terminologiche si ravvisano muovendo l'attenzione verso la materia tributaria. Autorevole dottrina ha segnalato che il concetto di indisponibilità venga il più delle volte riferito all'obbligazione tributaria, ma in altri casi anche al potere impositivo, al

¹⁰¹ Cfr. Redi M., Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario, in Diritto e pratica tributaria, 1995, vol. I, pag. 425 ss.

credito tributario o al tributo, o ancora, in senso più ampio, all'intera materia tributaria. Ciò si traduce inevitabilmente nell'enorme difficoltà nell'individuare un'univoca nozione di indisponibilità in ambito tributario¹⁰².

Sostanzialmente due sono le soluzioni offerte dalla dottrina in merito a tali questioni di nomenclatura. Per un primo insieme di autori (tra i quali ad esempio Giannini A.D., Tesoro G., Capaccioli, Russo) si rileva la tendenza a far riferimento ad una "indisponibilità del credito". Seppur con differenti sfumature lessicali che vanno dalla "indisponibilità dell'obbligazione tributaria", alla "inderogabilità dell'obbligazione tributaria", alla "inderogabilità delle norme regolatrici", sino alla "imperatività del tributo", tale parte di letteratura sembra tutta riferire il principio al rapporto di credito o alle norme che ne regolano la disciplina. In una seconda classe di autori (tra i quali Tesoro, Fantozzi, Allorio, Micheli) il principio di indisponibilità, irrinunciabilità, inderogabilità, o vincolatività viene riferito invece alla potestà impositiva o alla funzione impositiva¹⁰³.

C'è poi chi ha evidenziato come anche la varietà di termini utilizzata dalla giurisprudenza, nell'esprimersi in merito alla questione dell'indisponibilità tributaria, rappresenti un manifesto segnale di disomogeneità dal punto di vista concettuale¹⁰⁴.

In definitiva, a prescindere dal caos terminologico che lo contraddistingue, il principio dell'indisponibilità non può non essere reputato come uno dei concetti cardine del diritto tributario. "Tramutare la varietà lessicale in confusione concettuale" non sarebbe che "un astuto espediente dialettico per screditare il concetto"¹⁰⁵.

2.1.2. Le diverse posizioni della dottrina

Le perplessità terminologiche ravvisabili in dottrina sul concetto dell'indisponibilità tributaria, celano un evidente connotato di incertezza anche in merito alla sua natura, nonché alla validità da attribuirvi. Volendo riproporre in maniera quanto più sistematica possibile il ventaglio di posizioni concettuali in merito al principio *de quo*, si potrebbe asserire l'esistenza di tre diversi orientamenti dottrinari.

¹⁰² Si richiama al saggio di Guidara A., Gli accordi nella fase della riscossione, pag. 357-358, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di La Rosa S., Milano, Giuffrè, 2007.

¹⁰³ Siffatta distinzione emerge dal saggio di Falsitta G., Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità", pag.45-87, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa S., Milano, Giuffrè, 2008.

¹⁰⁴ In tal senso Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, *cit.*, pag. 312 ss.

¹⁰⁵ Cfr. Falsitta G., *op. cit.*, pag. 48.

Un primo gruppo di autori può ben identificarsi nel pensiero del Berliri¹⁰⁶, il quale nega espressamente che l'indisponibilità sia da considerare caratteristica essenziale dell'obbligazione tributaria, dal momento che il nostro ordinamento è costellato di esempi di obbligazioni tributarie modificabili per volontà della Amministrazione Finanziaria. Secondo quanto egli sostiene, l'indisponibilità non va considerata come un connotato della singola obbligazione tributaria, ma del potere impositivo in senso più ampio¹⁰⁷.

Il Falsitta, richiamando ad autori quali Lupi R., Versiglioni M., Russo P., segnala inoltre l'esistenza di ulteriori "posizioni altrettanto demolitorie" a sostegno dell'inconsistenza e della ambiguità del principio di indisponibilità¹⁰⁸.

Un secondo filone di autori rappresenta invece tutta quella parte della dottrina che difende la validità del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Tra questi vi è anzitutto chi, pur sostenendo con convinzione l'esistenza e la solidità del principio *de quo*, ammette l'eventualità che ad esso sia possibile derogare, ma solamente in "casi eccezionali, tassativamente previsti dal Legislatore, in considerazione di particolari interessi ritenuti meritevoli di tutela"¹⁰⁹.

A simili conclusioni sembrano essere giunti numerosi altri autori. Il Giannini, ad esempio, sostiene che essendo il tributo previsto dalla legge, esso dovrà essere necessariamente accertato e riscosso in conformità alla disposizione legislativa, e dunque solo alla stessa legge è lasciata la facoltà di attribuire poteri dispositivi all'Amministrazione Finanziaria¹¹⁰. Ed ancora La Rosa S.¹¹¹, nonché Russo P.¹¹², i quali rimarcano l'infrangibilità del principio di indisponibilità, ma solo su espressa disposizione normativa, riducendo in tal modo l'indisponibilità a "mero rispetto della disciplina legale dell'obbligazione d'imposta da parte dei funzionari fiscali"¹¹³.

Vi sono poi altrettanti autori che sostengono il principio della indisponibilità tributaria, affermandone altresì l'irrinunciabile connotato di inderogabilità. Tra questi certamente spicca il pensiero del Falsitta, il quale asserisce che l'indisponibilità del credito

¹⁰⁶ Vedasi in tal proposito Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, pag. 79 ss.

¹⁰⁷ Si rimanda a Cova A., *op. cit.*, pag. 5 ss.

¹⁰⁸ In tal senso Falsitta G., *op. cit.*, pag. 49.

¹⁰⁹ Cfr. Pugliese M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, pag. 37.

¹¹⁰ Si richiama a Giannini A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, pag. 291 ss.

¹¹¹ Cfr. La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2004, pag. 79.

¹¹² Vedasi Russo P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 314.

¹¹³ Cfr. Falsitta G., *op. cit.*, pag. 50.

d'imposta nasce dalla natura del diritto stesso, ed è retta da numerose norme di rango costituzionale, e dunque per tali ragioni sarebbe folle ammetterne la derogabilità, attribuendo poteri dispositivi all'Amministrazione Finanziaria. Secondo l'autore, "tale esercizio non farebbe che alterare, rispetto ai singoli membri della platea contributiva, [...], i criteri di riparto legislativamente stabiliti con efficacia *erga omnes*"¹¹⁴.

Esiste infine una terza corrente dottrinarie, orientata alla tendenza a "disancorare l'accertamento del tributo dal dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria"¹¹⁵. Tale impostazione, di più recente costruzione, sostiene la tesi secondo cui l'indisponibilità dell'imposta debba essere "superata" nel moderno contesto tributario, in favore di una migliore attuazione del prelievo erariale. L'Amministrazione Finanziaria sarebbe quindi tenuta *in primis* alla ricerca di una "soluzione" quanto più vantaggiosa possibile, ove necessario anche addivenendo ad accordi con il contribuente, al fine di assicurarne l'adeguata tutela¹¹⁶. Quest'ultima impostazione di pensiero non sembra verosimilmente condivisibile, dal momento che la ricerca di una pronta ed efficiente attuazione del rapporto impositivo non può prescindere dal rispetto di un principio fondamentale tuttora pienamente operante nel diritto tributario, che peraltro viene presidiato, come si avrà modo di osservare, dalla stessa Costituzione.

2.1.3. L'esame della giurisprudenza

Da un sommario esame delle diverse posizioni dottrinarie sul tema dell'indisponibilità tributaria, è senza alcun dubbio possibile trarre una importante conclusione: il principio di indisponibilità del credito tributario esiste ed è pienamente operante nel nostro ordinamento; manca tuttavia comune accordo sul valore da attribuirvi, nonché sui limiti entro cui esso è libero di operare. Del resto anche la giurisprudenza sembrerebbe orientata nella medesima direzione.

La Suprema Corte, già nella prima metà del novecento, si era pronunciata sulla materia tributaria, definendola "indisponibile", "incompromissibile", nonché "intransigibile"¹¹⁷.

Altra datata ma rilevante pronuncia sul punto è stata emessa dalla Corte nel 1949, in una al quanto singolare controversia in materia di tributi locali. Il caso riguardava la validità di una esenzione tributaria, fondata su un antico atto, che un contribuente vantava nei

¹¹⁴ Cfr. Falsitta G., *op. cit.*, pag.66.

¹¹⁵ In tal senso Cuva A., *op. cit.*, pag. 9.

¹¹⁶ Si veda Cuva A., *op. cit.*, pag. 10.

¹¹⁷ Si richiama alla sentenza Cass. Sez. Unite 15 maggio 1939, n.1661, di cui fa menzione Marini G., *Indisponibilità e transazione fiscale*, in *Treccani.it "Diritto on line"*, 2010.

confronti del Comune. Le Sezioni Unite ritennero che l'intercorso mutamento legislativo aveva reso invalida l'esenzione vantata dal soggetto, affermando che in virtù del principio di indisponibilità del credito tributario, l'ente locale non avesse alcuna facoltà di rinuncia all'accertamento e alla riscossione dei tributi. La decisione della Corte deriverebbe in tal caso dalla natura pubblicistica del potere/dovere impositivo, da cui discende l'attributo di inderogabilità che lo denota¹¹⁸.

La giurisprudenza ha avuto poi modo di pronunciarsi sul principio della indisponibilità in una lite inerente alla concessione di agevolazioni fiscali. In tale occasione le Sezioni Unite della Cassazione hanno riconfermato l'assenza di qualsivoglia potere in capo all'Amministrazione Finanziaria di rinuncia totale o parziale al credito d'imposta, in ragione dell'indisponibilità che denota la materia tributaria¹¹⁹.

Altro campo che ha indotto la giurisprudenza al richiamo del dogma della indisponibilità tributaria è quello dell'acquiescenza tacita nel contenzioso. In un primo momento la Corte ha escluso l'operatività dell'acquiescenza in ragione della irrinunciabilità al credito d'imposta da parte dell'Ufficio¹²⁰. Tale tesi è stata però riveduta da una successiva pronuncia dei giudici di legittimità, i quali hanno ritenuto configurabile la cd. acquiescenza tacita da parte dell'Amministrazione Finanziaria, limitando parzialmente la portata del principio dell'indisponibilità. L'orientamento, affermando la rilevanza meramente processuale del principio, ammetteva l'acquiescenza, in quanto "risultante da atti esterni incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione processuale"¹²¹.

Direzione opposta ha preso invece la Corte di Cassazione, pronunciandosi sulla legittimità di un accordo stipulato in una procedura concordataria tra contribuente e Amministrazione Finanziaria. La Suprema Corte ha infatti sancito la nullità dell'accordo, ai sensi dell'art. 1966 c.c.¹²², dopo averlo qualificato come transazione che

¹¹⁸ Quanto detto fa riferimento alla sentenza Cass. Sez. Unite. 9 luglio 1949, presa in esame da Cuva A., *op. cit.*, pag. 16.

¹¹⁹ In tal caso il riferimento è alla sentenza Cass. Sez. Unite 18 aprile 1988, n. 3030, richiamata da Cuva A., *op.cit.*, pag. 17.

¹²⁰ Cfr. Cass., n. 4429 del 6 luglio 1988, in Cuva A., *op cit.*, pag. 18.

¹²¹ Si veda Cuva A., *op. cit.*, pag. 19.

¹²² Il testo dell'art. 1966 c.c., rubricato "Capacità a transigere e disponibilità dei diritti", dispone che: "Per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite. La transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge sono sottratti alla disponibilità delle parti".

ha ad oggetto diritti indisponibili. Nel pronunciarsi la Cassazione ha richiamato ancora una volta al carattere di indisponibilità che denota il credito tributario¹²³.

Più recentemente, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha assunto una posizione difforme dalle precedenti pronunce giurisprudenziali a cui si è fatto richiamo. La Cassazione ha affermato la validità di tutte quelle forme di definizione convenzionale della lite che, come la conciliazione giudiziale, rappresentano una deroga al principio dell'indisponibilità, pienamente operante nel nostro ordinamento, ma solamente in quei casi in cui la loro adozione sia espressamente prevista dalla legge¹²⁴.

Si segnala infine la dichiarazione pronunciata dalla Sezione tributaria della Suprema Corte, che occupandosi della valenza da attribuire in udienza alle dichiarazioni del rappresentante dell'Amministrazione Finanziaria, ha sostenuto che quest'ultimo "non poteva aderire all'accoglimento del gravame del contribuente perché si verteva nell'ambito della rinuncia alla pretesa tributaria e, quindi, in tema di diritti indisponibili"¹²⁵.

¹²³ Cfr. Cass., Sez. I, 27 febbraio 1979, n.1726, in Cuva A., *op. cit.*, pag. 19-20.

¹²⁴ Cfr. Cass., Sez. trib., 16 marzo 2001, n.12314, in Fanni M., L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2002, pag. 725-735.

¹²⁵ Cfr. Cass., Sez. trib., 28 gennaio 2003, n. 10427, in Cuva A., *op. cit.*, pag. 20.

2.2 Rilevanza costituzionale del principio di indisponibilità

A prescindere dalla confusione sul piano terminologico e dalle non poco contraddittorie opinioni che si ravvisano, tanto in dottrina quanto nella giurisprudenza, negare l'immanenza nel nostro ordinamento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria sarebbe a dir poco inesatto.

La tesi che contempla l'esistenza, nonché la piena operatività, del principio di indisponibilità del tributo è peraltro retta dalla natura stessa del principio, ben radicata nella Costituzione. È infatti largamente consolidata l'opinione secondo cui la scelta di negare potere discrezionale all'Amministrazione Finanziaria nell'attuazione della pretesa tributaria, trova la sua ragione giustificativa nel rispetto di fondamentali garanzie costituzionali.

Anzitutto la valenza del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è retta dal dispositivo di cui all'art. 23 Cost., secondo cui: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". Introducendo una riserva di legge in materia tributaria, il dettato costituzionale sancisce inequivocabilmente l'assenza di poteri dispositivi in capo all'Amministrazione Finanziaria e, più in generale, a qualsiasi organo politico al di fuori delle Camere. È perciò evidente che "tutto l'operato dell'Amministrazione deve avere luogo *secundum legem*" e dunque "quest'ultima non solo non può agire *contra legem* ma [...] non può neanche agire *praeter legem*", cioè né in senso opposto, né oltre quanto la legge abbia disposto¹²⁶. In altri termini, la Costituzione istituisce, con tale disposizione, un limite formale all'agire dell'Amministrazione, derivante dalla gerarchia delle fonti normative, in base alla quale gli atti emessi dall'Amministrazione non possono in alcun modo porsi in contrasto o sostituirsi alla legge ordinaria.

Va precisato che la riserva di legge contenuta all'art. 23 della Costituzione è una riserva di legge cd. relativa, "che riguarda le norme sostanziali e non quelle di natura procedurale"¹²⁷, in considerazione del fatto che la legge ordinaria può alle volte limitarsi a delineare solo i tratti essenziali della disciplina di un tributo, demandando ad altre fonti la disciplina di tutti quegli aspetti che possono in un certo senso dirsi secondari. Rimangono quindi alcuni margini, di cd. "discrezionalità tecnica", concessi

¹²⁶ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 23.

¹²⁷ In tal senso Falsitta G., Corso istituzionale di diritto tributario, IV edizione, 2016, CEDAM, pag. 69.

all'Amministrazione Finanziaria, relativi alla interpretazione della norma tributaria e alle valutazioni procedurali necessarie per una più corretta applicazione del tributo¹²⁸.

Gran parte della dottrina riconosce poi un ulteriore vincolo imposto dalla Costituzione al principio della indisponibilità della obbligazione tributaria, identificabile nel cd. principio di capacità contributiva. Si tratta dell'art. 53 Cost., il quale stabilisce che: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". La Corte Costituzionale ha inoltre evidenziato che suddetta norma debba necessariamente essere letta congiuntamente all'art. 3 del dettato costituzionale, che sancisce l'uguaglianza e la parità di diritti di tutti i cittadini dinanzi alla legge¹²⁹.

Autorevole dottrina è giunta a simili conclusioni, affermando che "la capacità contributiva funge, in campo tributario, da elemento di completamento dell'uguaglianza"¹³⁰. Peraltro, in tempi a noi più prossimi, il medesimo autore ha sostenuto che si debba considerare "l'art. 53 una sorta di proiezione, in campo tributario, del principio cardine codificato all'art. 2 della Costituzione, [...], e del principio di uguaglianza sancito all'art. 3 Cost."¹³¹.

L'articolo 53 della Costituzione pone un vincolo sostanziale al principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolo la cui ragione giustificativa sta nell'evitare la lesione di interessi altrui. Se infatti tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica, in misura stabilita da criteri di riparto che, a norma del richiamato art. 23 Cost., solo la legge può prevedere, l'esercizio di poteri dispositivi da parte dell'Amministrazione Finanziaria finirebbe per alterare la misura del prelievo fiscale in capo a ciascun soggetto. Quanto supposto creerebbe di certo una condizione di favore per alcuni cittadini, ma inevitabilmente cagionerebbe danno ad altri di essi¹³².

Altri autori infine, ravvisano il fondamento della tutela costituzionale del principio di indisponibilità del credito tributario nell'art. 97 Cost., ai sensi del quale: "I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione".

Il dettato costituzionale, nell'imporre il buon andamento e l'imparzialità dell'agire amministrativo, sancisce ancora una volta, anche se in maniera velata, l'indisponibilità

¹²⁸ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 23.

¹²⁹ Si segnala in proposito la sentenza della Corte Costituzionale, n.3 del 1957.

¹³⁰ Cfr. Falsitta G., *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 1999, pag. 153.

¹³¹ Si veda Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario, cit.*, pag. 71.

¹³² In tal senso Falsitta G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, *cit.*, pag. 65 ss.

dell'imposta. Non si può infatti negare che se l'Amministrazione Finanziaria godesse di poteri di disposizione del credito tributario, risulterebbe ad essa al quanto difficoltoso mantenere sempre e comunque, nell'esercizio di tali poteri, i canoni di imparzialità e buon andamento che la Costituzione richiede¹³³.

A compimento di tale succinta analisi, che focalizza l'attenzione sul dettato costituzionale, è senz'altro possibile affermare che l'indisponibilità del credito tributario trovi solido basamento nei principi fondamentali della nostra Carta.

La valenza costituzionale del principio dell'indisponibilità d'imposta conduce peraltro a due ulteriori conclusioni. In primo luogo, si può ben confermare che l'Amministrazione Finanziaria è priva di qualsivoglia potere dispositivo; l'unico margine di discrezionalità nel suo agire è rappresentato dalla cd. "discrezionalità tecnica", relativa alla interpretazione delle norme tributarie, mentre le scelte discrezionali relative all'applicazione dei tributi rimangono di sola competenza del Legislatore. In secondo luogo, il rispetto della gerarchia delle fonti fa sì che anche la norma di legge sia in qualche modo soggetta a limiti. Se il Legislatore Tributario operasse infatti scelte atte ad assegnare all'Amministrazione Finanziaria il potere di esercitare la propria autorità in maniera discrezionale, allora anche la medesima norma di legge dovrebbe dichiararsi incostituzionale, perché in contrasto con il principio di indisponibilità dell'imposta¹³⁴.

¹³³ Cfr. Miccinesi M., Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi M., Padova, 1999.

¹³⁴ In tal senso Cova A., *op. cit.*, pag. 27.

2.3 Evoluzione del sistema tributario: affievolimento del principio?

Posta indiscutibilmente l'esistenza, nonché la piena operatività del principio dell'indisponibilità tributaria nell'ordinamento, si rivela necessaria un'analisi delle linee evolutive del nostro sistema di fiscalità, nel tentativo di accertare se, e in quale misura, il principio continui ad essere applicato nel modo opportuno.

Il rinnovato interesse dottrinario e giurisprudenziale verso il tema della indisponibilità, che si è riproposto in più riprese negli ultimi anni, trova infatti ragione giustificativa nella recente evoluzione del sistema tributario, caratterizzata da una predisposizione sempre maggiore all'adozione dei cosiddetti istituti deflativi del contenzioso. L'orientamento del Legislatore, favorevole allo sviluppo ed al rafforzamento di tutte quelle forme di definizione consensuale della pretesa fiscale, potrebbe ad un primo sguardo identificare una tendenza all'affievolimento del principio dell'indisponibilità. Una affrettata analisi indurrebbe a concludere che la reiterata assunzione di istituti deflativi del contenzioso celi invero una forma di consenso del Legislatore nei confronti di una "presa" di potere discrezionale dell'Amministrazione Finanziaria.

Tuttavia, il progressivo abbandono del più classico modello autoritativo, verso la ricerca di una impostazione maggiormente collaborativa con il contribuente, non può e non deve essere interpretato come un tentativo dell'organo legiferante di derogare al principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Anche perché, se così fosse, le norme tributarie correrebbero il rischio di entrare in contrasto con il dettato costituzionale che, come si è avuto modo di osservare, tutela in più occasioni il rispetto del principio *de quo*.

Pur non intendendo costituire delle forme di deroga al citato principio, è innegabile che l'operato legislativo di introduzione e rafforzamento di istituti come la conciliazione giudiziale o l'accertamento con adesione, abbia generato non pochi dubbi di compatibilità con la regola dell'indisponibilità, determinandone forse un "affievolimento soltanto applicativo"¹³⁵.

Anche i contributi della dottrina si sono dimostrati in tal senso contrastanti. Numerosi autori, da un lato, hanno riaffermato la valenza dogmatica del principio di indisponibilità, elaborando analisi sugli istituti deflativi intente a conformarne i caratteri al dogma presupposto.

¹³⁵ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 60.

Sull'altro versante, molti hanno invece riscontrato nella recente evoluzione del sistema tributario una “disciplina positiva chiaramente orientata al modello contrattuale/transattivo”¹³⁶. Questi ultimi hanno perciò evidenziato non pochi problemi di compatibilità tra il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e i “nuovi” istituti deflativi contemplati dal Legislatore.

Non manca poi chi, assumendo una posizione intermedia, pur riconoscendo il contenuto sostanzialmente transattivo degli accordi tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, conclusi ad esempio in sede di conciliazione giudiziale o di accertamento con adesione, non ravvisa in ciò un totale disconoscimento del dogma dell'indisponibilità del credito d'imposta. In tal senso rileva ad esempio la tesi di Lupi, il quale sostiene che l'accordo contribuente – Fisco interviene in realtà in un momento in cui il credito tributario è ancora da dimostrare e determinare¹³⁷. Ad una simile soluzione giunge anche Falsitta, affermando che: “Le scelte sottese al potere di definizione concordata vengono adottate in una fase del rapporto in cui il credito tributario è incerto sia nella sua esistenza sia nel suo ammontare ed è sottoposto alla spada di Damocle di un contenzioso dall'esito dubbio. Parlare di rinuncia al credito o di atti di disposizione dello stesso è perciò errato”¹³⁸.

Alla luce di tali asimmetrie di pensiero, potrebbe giovare, nel far chiarezza, un tentativo di ricostruzione critica delle modificazioni normative che hanno segnato il nostro ordinamento tributario, determinando il passaggio da un modello tassativamente autoritativo ad una logica di tipo più collaborativo tra Fisco e contribuente.

L'ingresso di concetti privatistici nella disciplina tributaria, segna una evidente inversione di rotta del Legislatore, frutto di un travagliato percorso, la cui origine può essere ricondotta probabilmente al T.U. del 24 agosto 1877 n.4021, nel quale per la prima volta era fatto cenno a “somme di redditi concordate con il contribuente”.

Ulteriore impronta collaborativa al procedimento di accertamento del tributo si ravvisa poi nella previsione del Legislatore di metà novecento, il quale, con la riforma tributaria del 1951, introdusse l'obbligo di dichiarazione annuale dei redditi. Stabilire che il prelievo erariale dovesse verificarsi sulla base della dichiarazione presentata dal

¹³⁶ In tal senso Russo P., Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie, pag. 89-120, in La Rosa S., Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, Milano, Giuffrè, 2008.

¹³⁷ Cfr. Lupi R., Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale, in Rass. Trib., 1997, pag. 793 ss.

¹³⁸ Si riporta citazione di Falsitta G., Corso istituzionale di diritto tributario, *cit.*, pag.179.

contribuente e unitamente ammettere la possibilità di concordare il tributo, significava essenzialmente muoversi verso una logica partecipativa del soggetto passivo alla procedura di accertamento del debito tributario.

È in questo contesto di base che il Legislatore tributario di fine secolo ha iniziato a sviluppare tutta una serie di strumenti atti a favorire la collaborazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, con l'obiettivo primario di deflazionare il contenzioso per garantire la certezza nonché la celerità della riscossione dell'imposta. L'operato legislativo, a cui si è pocanzi fatta menzione, posto il suo intento di garantire una più efficiente procedura di accertamento e riscossione dell'imposta, non è stato di certo immune alle numerose critiche della dottrina, mosse soprattutto con riguardo all'assenza di continuità nel predisporre ed attuare detti istituti.

Volgendo lo sguardo alla conciliazione giudiziale, come si è avuto modo di osservare, la sua travagliata introduzione nel nostro sistema tributario è stata caratterizzata da una articolata concatenazione di provvedimenti legislativi, che identificano la totale carenza di sistematicità e armonia, nonché la completa assenza di una logica unitaria. In un simile contesto, lo sviluppo di un dettato normativo caotico, non fondato su principi generali, ha talvolta indotto ad affermare l'assenza di una *ratio* legislativa volta a disancorare la conciliazione giudiziale dal generale principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Invero, i passaggi normativi che si sono susseguiti dopo l'introduzione della conciliazione giudiziale, sembrerebbero determinati prevalentemente dalla volontà di semplificare l'istituto per agevolarne l'applicazione, e non tanto dalla propensione del Legislatore a costituire una deroga al principio della indisponibilità del credito tributario¹³⁹.

Sembra abbastanza verosimile estendere quanto detto pocanzi in merito alla conciliazione giudiziale anche agli altri istituti deflativi del contenzioso.

¹³⁹ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 65 ss.

2.4 Natura della conciliazione e indisponibilità

Come si è in più occasioni avuto modo di segnalare, il rinnovato interesse degli studiosi di materia tributaria verso la tematica dell'indisponibilità dell'obbligazione d'imposta, trova giustificazione nel più recente indirizzo assunto dal Legislatore tributario. Negli ultimi tempi egli ha infatti operato molteplici scelte, tutte riconducibili ad un generale *favor* di deflazione del contenzioso, orientate al rafforzamento e alla razionalizzazione di strumenti di definizione agevolata della lite fiscale.

È dunque evidente che, volendo elaborare una quanto più accurata analisi dell'istituto della conciliazione giudiziale, debba senz'altro ritenersi essenziale un'osservazione sulla natura di questo istituto, per capire se, e in che misura, il Legislatore, nel delinearne la disciplina, abbia inteso costituire deroga al principio dell'indisponibilità.

Sul tema dell'inquadramento teorico dell'istituto conciliativo, nonché dell'accertamento con adesione del contribuente, la cui disciplina è per molti versi affine a quella della conciliazione¹⁴⁰, con discreto grado di approssimazione si possono segnalare due contrapposte ipotesi. Da un lato vi è chi ritiene che in alcun modo sia possibile attribuirvi carattere dispositivo; dall'altro chi riconosce in tale istituto evidenti connotati di transattività riconducibili ad un modello contrattuale, del tutto incompatibile con il principio dell'indisponibilità tributaria.

Si cercherà dunque di far chiarezza, operando un'attenta disamina delle diverse posizioni dottrinarie e giurisprudenziali, per capire infine se debba ritenersi opportuno un intervento legislativo, volto a chiarire qualunque dubbio sulla natura, nonché sulla portata di tale istituto.

2.4.1 Le diverse soluzioni dottrinarie sulla natura della conciliazione

Sulla natura della conciliazione giudiziale, numerosi ed articolati sono stati gli interventi della dottrina, che con buona approssimazione è possibile classificare in due macro-categorie, sulla base del rilievo che i vari autori hanno scelto di attribuire al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria¹⁴¹.

In un primo filone letterario si tende a ricomprendere tutti quegli autori che, considerando la rilevanza e la piena operatività del principio *de quo* nel nostro

¹⁴⁰ Come segnala Russo P., *op. ult. cit.*, pag. 101, è evidente che “la conciliazione tributaria altro non sia se non una forma di definizione della pretesa dell'Amministrazione del tutto equiparabile, per struttura, funzione ed effetti, all'accertamento con adesione, da esso distinta (pressoché soltanto) per il suo collocarsi in una fase successiva all'impugnazione dell'atto”.

¹⁴¹ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 68.

ordinamento tributario¹⁴², disconoscono la natura transattiva della conciliazione, affermando che essa possa legittimamente vertere solo su questioni riguardanti diritti disponibili.

In questo gruppo è possibile distinguere quella parte della dottrina il cui orientamento interpretativo tende ad identificare la conciliazione giudiziale tributaria come uno strumento realizzato per favorire la partecipazione del contribuente nel processo di determinazione del debito fiscale, e non viceversa come un istituto negoziale¹⁴³.

Va peraltro precisato che nella procedura conciliativa, volta alla corretta definizione del debito fiscale mediante partecipazione del contribuente, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta al rispetto delle medesime regole che dovrebbero applicarsi nell'ipotesi in cui l'attività di accertamento fosse operata unilateralmente. L'Ufficio non può prevedere alcuna concessione su elementi acquisiti con certezza, pertanto è sicuramente da escludere la natura dispositiva della conciliazione¹⁴⁴.

Altri autori riconducibili a questa linea di pensiero affermano che, alla luce della matrice pubblicistica del diritto tributario, la conciliazione in esso collocata va distinta nettamente dalla transazione come intesa nel Codice Civile. Non sarebbe concepibile una tesi che investa l'Amministrazione Finanziaria di poteri di disposizione simili a quelli propri del soggetto di diritto privato. L'accordo conciliativo tra contribuente e Fisco non deve pertanto essere letto in prospettiva negoziale, poiché con la conciliazione "vi è sì un accordo tra le parti, ma l'atto che scaturisce dall'accordo è un provvedimento amministrativo, che rettifica l'atto impugnato, con la contestuale accettazione del contribuente"¹⁴⁵. Secondo l'opinione del citato autore, la conciliazione dunque non sarebbe un accordo negoziale, ma un atto autoritativo dell'Amministrazione Finanziaria al quale si associa, ma senza con esso fondersi, il consenso del contribuente. A succitata teoria si affianca la tesi secondo la quale l'esito del procedimento conciliativo deve essere interpretato come il prodotto di due differenti atti: il primo indirizzato alla revisione in autotutela dell'accertamento da parte dell'Amministrazione

¹⁴² In merito alla validità e alla inderogabilità del principio dell'indisponibilità del credito tributario, rammenta Casula P. F., Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1996, pag. 418, che "l'obbligazione tributaria è per sua natura indisponibile essendo retta, oltre che dalla regola di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., anche e soprattutto dal principio di legalità della tassazione".

¹⁴³ Così De Mita E., Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia, in *Giur. Imp.*, 2000, pag. 469.

¹⁴⁴ In tal senso Cuva A., *op. cit.*, pag. 13.

¹⁴⁵ Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 191.

Finanziaria; il secondo avente ad oggetto la rinuncia alla facoltà di procedere all'impugnazione processuale da parte del contribuente¹⁴⁶. Anche in questa ipotesi le tesi a sostegno della transattività della conciliazione non sembrano ammissibili, dal momento che l'istituto così interpretato sembrerebbe trovare ragione giustificativa nel dispositivo dell'art. 97 della Costituzione. Pertanto le scelte dell'Amministrazione, oltre che per il vantaggio del contribuente, sarebbero fissate esclusivamente dalla legge, per assicurare il buon andamento dell'agire amministrativo, a fronte di un processo dall'esito incerto¹⁴⁷.

Simili conclusioni si ravvisano anche nella posizione di chi ha attribuito all'istituto della conciliazione giudiziale “la natura di un procedimento amministrativo di riesame dell'atto impositivo, svolto in concomitanza (ma non all'interno) di un processo giurisdizionale in corso e sanzionato dalla omologazione definitiva del giudice tributario”¹⁴⁸. In tale prospettiva, la conciliazione tributaria non può definirsi quale negozio transattivo poiché il proposito di definire la controversia non si fonda, come nel diritto privato, sulla comune volontà delle parti di farsi reciproche concessioni disponendo liberamente di diritti soggettivi. In quest'ottica, invero, la conciliazione si concreta nella “convergenza di due posizioni eterogenee”¹⁴⁹: da un lato quella del soggetto passivo d'imposta mirata all'ottenimento del maggior risparmio fiscale possibile; dall'altro quella dell'Amministrazione Finanziaria, volta a realizzare la corretta pretesa fiscale nel rispetto dei principi cardine costituzionalmente fissati nel nostro ordinamento, quali legalità, capacità contributiva e buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, rispettivamente disciplinati dagli artt. 23, 53 e 97 della nostra Carta¹⁵⁰.

¹⁴⁶ In questi termini si veda La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, 2012, Giappichelli, Torino, pag. 410.

¹⁴⁷ Si richiama alla ricostruzione di Corasaniti G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e pratica tributaria*, n.3/2020, pag. 965-1008.

¹⁴⁸ Il riferimento è a Selicato P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 568.

¹⁴⁹ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 71.

¹⁵⁰ Cfr. Selicato P. *op. cit.*, pag. 566.

A simili linee di pensiero, che nel sostenere la validità del principio dell'indisponibilità tributaria, negano apertamente la natura transattiva della conciliazione giudiziale, si affiancano opinioni dottrinarie che potrebbero per certi versi ritenersi intermedie¹⁵¹.

Tra queste si segnala in particolar modo l'orientamento secondo cui, pur essendo doveroso riconoscere il contenuto sostanzialmente transattivo della conciliazione giudiziale, il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non deve comunque ritenersi disatteso, poiché l'accordo conciliativo tra contribuente e Amministrazione Finanziaria interviene in realtà in una fase in cui il credito tributario non può ancora dirsi dimostrato né determinato¹⁵².

A fronte delle posizioni sin ora descritte, che tendono a negare la natura transattiva dell'istituto conciliativo, si riscontra nella dottrina un'impostazione di pensiero diametralmente opposta, la quale sostiene la scarsa rilevanza o anche la derogabilità del principio di indisponibilità del credito tributario, affermando la transattività della conciliazione giudiziale.

In quest'ottica, autorevole dottrina a sostegno della natura transattiva della conciliazione, ha segnalato che tale istituto è stato concepito dal Legislatore "non soltanto come strumento di composizione della lite rispondente ad un'esigenza di economia processuale e di sollecita definizione delle controversie tributarie", ma anche come meccanismo dalla funzione premiale, con la conseguenza che esso può fisiologicamente comportare un qualche abbuono dell'imposta e "può cioè assumere natura transattiva"¹⁵³.

Sulla stessa linea di pensiero vi è chi, pur sostenendo che la conciliazione si realizzi mediante reciproche concessioni delle parti, ritiene che non sia possibile ammettere che con tale disciplina il Legislatore abbia voluto derogare al principio della indisponibilità; ciò comporta che "la conciliazione parziale su singole questioni di diritto è praticamente irrealizzabile, essa trovando invece ampie possibilità di attuazione con riguardo a quelle

¹⁵¹ La sussistenza di una posizione di pensiero intermedia sulla natura della conciliazione giudiziale è supposta dal lavoro di disamina dei diversi punti di vista della dottrina operato da Corasaniti G., *op. cit.*, pag. 984.

¹⁵² In tal senso si veda Lupi R., *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, pag. 1861-1862. La medesima soluzione sembra peraltro trovare conferma anche nel pensiero di Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., pag. 179, il quale sostiene che "le scelte sottese al potere di definizione concordataria vengono adottate in una fase del rapporto in cui il credito tributario è incerto sia nella sua esistenza sia nel suo ammontare ed è sottoposto alla spada di Damocle di un contenzioso dall'esito dubbio".

¹⁵³ In tal senso Batistoni Ferrara F., *op. cit.*, pag. 234.

di valutazione estimativa, in seno alle quali è dato alle parti di raggiungere un accordo conciliativo”¹⁵⁴.

Per concludere la disamina del ventaglio di posizioni concettuali assunte dalla dottrina sulla natura della conciliazione, va senz’altro richiamata la tesi secondo la quale il principio dell’indisponibilità del credito tributario opererebbe su un piano differente da quello della conciliazione e non potrebbe dunque “interferire negativamente sulla possibilità di accedere a una connotazione privatistico-transattiva dei contenuti dell’accordo”¹⁵⁵. Secondo tale prospettiva la conciliazione sarebbe dunque un accordo negoziale che ha ad oggetto reciproche concessioni, non tanto sull’obbligazione tributaria, che è di per sé indisponibile, quanto sulle pretese delle parti¹⁵⁶.

2.4.2 Gli interventi giurisprudenziali

Specularmente a quanto è ravvisabile in dottrina, anche nell’analisi delle differenti posizioni della giurisprudenza sulla natura della conciliazione e sul controverso rapporto tra istituti deflativi e principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, è possibile riscontrare opinioni contrapposte.

L’indirizzo pragmatico della giurisprudenza, che tende a valorizzare le tesi di transattività della conciliazione, ammettendo un’attenuazione del principio dell’indisponibilità, emerge con evidenza nella sentenza della Cassazione n.12314 del 2001. Con essa, la Suprema Corte ha espressamente riconosciuto la conciliazione come una “forma di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede del processo”, ammettendo la sua operatività in deroga al principio della indisponibilità del tributo¹⁵⁷.

Di fronte a tale posizione interpretativa della Cassazione, permane un certo grado di incertezza, dal momento che la Corte, nel riconoscere la validità del principio dell’indisponibilità nel nostro ordinamento, sostiene che a questo sia possibile derogare mediante un procedimento conciliativo, ma solo laddove sussistano le condizioni previste dalla legge per attuare e concludere tali procedure. La Cassazione dunque, con un generico richiamo alle “condizioni previste dalla legge”, si solleva dalla responsabilità di individuare in modo puntuale i motivi e le circostanze che possono

¹⁵⁴ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, cit.*, pag. 514-515.

¹⁵⁵ In tal senso Versiglioni M., *op. ult. cit.*, pag. 494.

¹⁵⁶ Per una più dettagliata analisi del pensiero di Versiglioni si veda Cuva A., *op. cit.*, pag. 74.

¹⁵⁷ Cfr. Cass., Sez. Trib., 16 marzo 2001, n.12314, in Fanni M., *op. cit.*, pag. 725.

legittimare a non rispettare detto principio¹⁵⁸, limitandosi a circoscrivere alla dimensione processuale la derogabilità all'indisponibilità¹⁵⁹.

A similari conclusioni sul tema della natura della conciliazione sembra essere approdata anche la giurisprudenza di merito. In tal senso si ritiene utile far menzione ad una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, nella quale i giudici, nel sostenere la tesi secondo cui la conciliazione ha carattere novativo delle precedenti obbligazioni, giungono ad attribuirle valore transattivo¹⁶⁰.

Volendo nuovamente far richiamo alle pronunce della Suprema Corte, va senz'altro menzionata la sentenza n. 21325 del 2006, ove la Cassazione ha espressamente ribadito che “la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 attiene all'esercizio di poteri dispositivi delle parti”, dal momento che essa è stata “concepita come una forma di composizione convenzionale della lite nella sede del processo”, ragion per cui, essa, “pur nella sua indubbia specificità, costituisce un istituto deflativo di tipo negoziale”¹⁶¹.

Una marcata inversione di rotta si palesa invece nell'orientamento di successiva giurisprudenza. In più occasioni la Suprema Corte ha infatti affermato che “la conciliazione tributaria giudiziale non ha natura negoziale, e in particolare non ha la natura di novazione, ma ha la natura, unitaria, di fattispecie a formazione progressiva¹⁶² e procedimentalizzata, caratterizzata dall'identità temporale della sua perfezione e della sua efficacia”, aggiungendo che essa “comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria” ma “con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute”¹⁶³.

Sulla stessa linea di pensiero si colloca anche più recente giurisprudenza, che ha riconfermato la natura non negoziale ovvero novativa della conciliazione¹⁶⁴.

¹⁵⁸ Si veda Cuva A., *op. cit.*, pag. 75-76.

¹⁵⁹ Cfr. Corasaniti G., *op. cit.*, pag. 989.

¹⁶⁰ Il riferimento è alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, sez. I, n. 1 del 10 gennaio 2000, a cui fa menzione Cuva A., *op. cit.*, pag. 76.

¹⁶¹ Cfr. Cass, sent. n. 21325 del 13 giugno 2006, in Russo P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., pag. 109.

¹⁶² Come fa notare Corasaniti G., *op.cit.*, pag. 995, dal momento che, dopo la riforma del D.lgs. 156/2015 la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo delle parti o con la redazione del processo verbale di conciliazione, e non più con il pagamento dell'intera somma o della prima rata, essa non può più essere concepita come “fattispecie a formazione progressiva”.

¹⁶³ Cfr. Cass. 13 febbraio 2009, n. 3560; Cass., 21 aprile 2011, n. 9219; Cass., 25 novembre 2011, n. 24913, in Corasaniti G., *op. cit.*, pag. 994-995.

¹⁶⁴ Cass., ord. 29 novembre 2019, n. 31248, in Corasaniti G., *op. cit.*, pag. 995.

2.4.3 *Esigenza di una integrazione normativa*

L'analisi sin qui operata, dà evidenza del fatto che né le tesi elaborate dalla dottrina, né tantomeno i molteplici interventi giurisprudenziali, siano stati in grado di offrire una soluzione coerente e uniforme sulla natura della conciliazione giudiziale collocata nel processo tributario, e sul suo controverso rapporto con il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Volendo trarre delle conclusioni, appare verosimile affermare che l'agire dell'Amministrazione Finanziaria debba sempre tener conto del principio dell'indisponibilità, che peraltro è la stessa Costituzione a tutelare. Tale assunzione non deve ritenersi disattesa nemmeno in quei casi nei quali Legislatore abbia operato scelte più pragmatiche, disciplinando istituti volti a favorire il superamento di situazioni di incertezza, come ad esempio la conciliazione giudiziale. Detti strumenti non debbono infatti considerarsi incompatibili con il principio della indisponibilità, purché nel loro impiego, l'Amministrazione continui ad applicare correttamente il principio *de quo*, e cioè “non lasciando spazi a concessioni in ordine a elementi di fatto e di diritto acquisiti con certezza”¹⁶⁵.

In una simile prospettiva, si fa senz'altro pressante l'esigenza di una integrazione normativa, in grado di fornire all'Amministrazione precise indicazioni sui criteri da adoperare nell'applicazione dell'istituto della conciliazione, e più in generale degli istituti deflativi del contenzioso¹⁶⁶. Il Legislatore dovrebbe farsi carico di chiarire che la conciliazione, pur essendo uno strumento volto a realizzare la composizione consensuale della controversia, non può offrire concessioni al contribuente, in ordine a elementi certi che incidono sulla determinazione del presupposto.

¹⁶⁵ Cfr. Cuva A., *op. cit.*, pag. 82.

¹⁶⁶ Nel richiamare all'esigenza di un'integrazione normativa, Cuva A., *op. cit.*, pag. 83, precisa altresì che la carenza di un dettagliato regolamento capace di guidare l'operato dell'Ufficio nell'applicazione dello strumento della conciliazione, potrebbe rivelarsi disincentivante anche in termini di utilizzo dell'istituto. I dipendenti dell'Amministrazione Finanziaria, non potendo avvalersi di disposizioni che definiscano con chiarezza i limiti entro i quali la conciliazione può correttamente essere adoperata, potrebbero infatti ritenere opportuno lasciare che la controversia prosegua il suo ordinario percorso, così da evitare ogni rischio legato ad un eventuale giudizio di responsabilità.

- Capitolo III -

La procedura

3.1 Il procedimento conciliativo

Da un punto di vista prettamente procedurale, la conciliazione presenta tratti largamente differenti, a seconda che l'istituto venga attivato in sede processuale o prima dell'apertura del dibattimento in udienza.

3.1.1. La procedura di conciliazione fuori udienza

Relativamente alla conciliazione fuori udienza, l'art. 48 del D.lgs. 546/92 prevede che: "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". Appare da subito evidente che il Legislatore, nell'intento di semplificare l'istituto per favorirne l'applicazione, abbia scelto di delinearne una disciplina quanto più "libera" possibile, limitandosi a fissare come unica incombenza il deposito dell'istanza congiunta.

L'istanza congiunta di conciliazione fuori udienza può essere depositata ad opera di ciascuna delle parti¹⁶⁷, e nulla prevede la norma in merito al suo contenuto. Nemmeno sotto il profilo temporale il Legislatore sembra aver predisposto particolari limiti, giacché egli fa cenno solamente ad un generico "in pendenza di giudizio". Tale riferimento induce a una fondamentale considerazione: l'ambito di operatività della conciliazione fuori udienza è circoscritto a quelle situazioni in cui vi sia un processo pendente, cioè in tutti quei casi nei quali la pretesa dell'Amministrazione Finanziaria, chiaramente di natura fiscale, abbia già incontrato il diritto all'impugnazione del contribuente¹⁶⁸. Sull'ampia libertà procedimentale circa i tempi per concludere l'accordo conciliativo, è intervenuta a chiarimento l'Agenzia delle Entrate che, riconfermando il previgente indirizzo legislativo¹⁶⁹, ha affermato che per il deposito

¹⁶⁷ Si rammenta che nella pregressa disciplina solo l'Ufficio poteva provvedere al deposito dell'istanza di conciliazione.

¹⁶⁸ Va precisato che la litigiosità potrebbe comunque configurarsi anche nell'opposto caso in cui fosse il contribuente a pretendere il rimborso di somme indebitamente corrisposte all'Amministrazione Finanziaria.

¹⁶⁹ Nella previgente disciplina il termine per il deposito dell'accordo conciliativo era individuato, ai sensi dell'art. 48 D.lgs. 546/92, *ante* riforma del 2015, nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado.

dell'istanza congiunta di conciliazione “un limite temporale sia comunque rappresentato dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione, superato il quale apparirebbe vanificato lo scopo deflativo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione”¹⁷⁰. Pertanto sembra verosimile affermare che ciascuna delle parti possa provvedere al deposito della proposta sottoscritta, frutto del comune accordo di entrambe, sino all'ultima udienza di trattazione in camera di consiglio o in pubblica udienza del giudizio di primo o di secondo grado¹⁷¹. Alcuni segnalano in tal proposito che ove la discussione avvenga in camera di consiglio, il termine ultimo per depositare l'istanza dovrebbe farsi coincidere con quello di cinque giorni liberi prima dell'udienza, cioè il termine fissato per la presentazione di eventuali memorie di replica¹⁷². Se invece è prevista la trattazione in pubblica udienza, non vi sono limiti temporali per il deposito, in ragione del fatto che le parti potrebbero produrre tale istanza anche nel corso della stessa udienza.

L'ampia libertà procedimentale prevista dal Legislatore per la disciplina della conciliazione fuori udienza non si ravvisa solo con riguardo ai tempi, ma anche ai modi prestabiliti per la conclusione dell'accordo. L'art. 48 non prevede infatti alcun genere di limitazione se non che l'istanza debba essere congiunta e personalmente sottoscritta dalle parti o da chi le rappresenta in giudizio. Va aggiunto che il dettato normativo sancisce esplicitamente la possibilità di giungere sia ad un accordo totale, che involge l'intera controversia, sia parziale, che interessa solo parte della lite, con la conseguente prosecuzione del processo per la “frazione di contenzioso” restante.

I successivi commi secondo e terzo dell'art. 48 introducono due ipotesi differenti, che riflettono divergenze significative anche sul versante procedurale. In particolare il Legislatore assume che il deposito dell'istanza di conciliazione possa avvenire prima o dopo la data di fissazione dell'udienza.

Se l'accordo conciliativo è depositato preventivamente, quando ancora non è stata fissata l'udienza di trattazione della controversia, e sussistono le condizioni di ammissibilità, il presidente della sezione dichiara con decreto la cessazione della materia del contendere, che può essere anche solo parziale, con la conseguente

¹⁷⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

¹⁷¹ Va ricordato a tal proposito che il procedimento di conciliazione può essere attivato tanto in ricorso quanto in appello; in entrambi i casi la modalità ordinaria di svolgimento del processo è la camera di consiglio, salvo che, come precisa l'art. 33 D.lgs. 546/92, almeno una delle parti non abbia presentato istanza per la discussione in pubblica udienza, istanza nella quale può peraltro essere inserita la proposta conciliativa.

¹⁷² In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 3.

prosecuzione della trattazione della causa per la parte restante. Il riferimento alle cd. “condizioni di ammissibilità”, come precisato dall’Agenzia delle Entrate¹⁷³, allude al potere del giudice tributario di accertare la regolarità della proposta di conciliazione e l’assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge, come ad esempio inammissibilità del ricorso introduttivo, insussistenza del potere di conciliare, ecc¹⁷⁴. Se il presidente della sezione non ritiene ammissibile l’accordo depositato, egli procede alla fissazione della data di trattazione della lite, che proseguirà poi normalmente. Il provvedimento del presidente ha forma di decreto¹⁷⁵, da depositare in segreteria entro 10 giorni dalla data di presentazione della proposta conciliativa. Al decreto del presidente le parti possono eventualmente proporre reclamo¹⁷⁶. Nel caso in cui si riscontri l’errore del presidente nello stabilire la non ammissibilità dell’accordo di conciliazione, la sentenza che ne risulterà sarà viziata e quindi impugnabile dinanzi al giudice d’appello. Il giudice d’appello, ove ritenga fondata la contestazione, dovrà attivarsi per la chiusura concordataria della lite, o rimettendo le parti in primo grado, a norma dell’art. 59 D.lgs. 546/92, o dando corso egli stesso alla redazione del processo verbale di conciliazione¹⁷⁷.

Diverso è il caso in cui il deposito della proposta di conciliazione sia avvenuto dopo che la data di trattazione della controversia è stata fissata. In tal caso, se la Commissione dovesse ritenere non ammissibile la proposta, si attiverebbe lo stesso *iter* pocanzi descritto. Da contro, nel caso in cui la Commissione ravvisi le condizioni di ammissibilità per la conciliazione, essa dichiarerà con sentenza l’estinzione del giudizio. Nell’ipotesi di conciliazione parziale, l’estinzione parziale del giudizio sarà dichiarata con ordinanza e si procederà alla trattazione della parte di causa non conciliata¹⁷⁸. Il diritto tributario non ammette sentenze non definitive, quindi in un

¹⁷³ Circolare dell’Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

¹⁷⁴ Cfr. Tesaurò F., *op. ult. cit.*, pag. 190.

¹⁷⁵ I decreti sono atti che il Presidente della Sezione adotta per regolare lo svolgimento del processo tributario. Vedasi Tesaurò F., *op. ult. cit.*, pag. 122.

¹⁷⁶ Contro i decreti del Presidente è ammesso reclamo al collegio, da notificare alle parti entro 30 giorni dalla comunicazione del provvedimento e depositare in segreteria entro i successivi 15 giorni; la commissione decide il reclamo in camera di consiglio. In tal senso Tesaurò F., *op. ult. cit.*, pag. 122.

¹⁷⁷ AA.VV., *op. cit.*, pag. 500.

¹⁷⁸ I provvedimenti collegiali possono assumere la forma di sentenza o di ordinanza, a seconda che il collegio rispettivamente abbia o non abbia definito il giudizio. Cfr. Tesaurò F., *op. ult. cit.*, pag. 121-122.

simile caso la sentenza verrà adottata solo al termine del giudizio di merito per le questioni non risolte mediante conciliazione.

Una volta raggiunto l'accordo conciliativo, posto che la Commissione ne abbia chiarito l'ammissibilità, la procedura di conciliazione può dirsi conclusa. Mentre nella previgente disciplina la conciliazione si perfezionava con il pagamento delle somme o della prima rata, nell'attuale formulazione dell'art. 48, co. 4, D.lgs. 546/92 è stabilito che: "La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento".

3.1.2. La procedura di conciliazione in udienza

Ampie differenze procedurali, rispetto al quadro pocanzi delineato, sono ravvisabili con riguardo alla disciplina della conciliazione in udienza. A norma dell'art. 48-bis, co. 1, D.lgs. 546/92: "Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia". È evidente, dallo stesso appellativo dell'istituto, conciliazione "in udienza", che un primo requisito essenziale per tentare la realizzazione di questa forma di conciliazione è che vi sia un'udienza. In altri termini, affinché la conciliazione possa perfezionarsi in udienza, è necessario anzitutto che una delle parti abbia presentato istanza di trattazione della controversia in pubblica udienza. La pregressa disciplina stabiliva peraltro che la proposta di conciliazione in udienza dovesse obbligatoriamente essere inserita nell'istanza di parte per la trattazione in pubblica udienza della controversia, di cui all'art. 33 D.lgs. 546/92. Nell'attuale disciplina invece, come specifica l'Agenzia delle Entrate, sebbene l'istanza di conciliazione non possa prescindere dalla presentazione della richiesta di pubblica udienza, essa potrebbe anche essere contenuta in una memoria illustrativa¹⁷⁹.

Riguardo al termine per la presentazione dell'istanza di conciliazione, l'art. 48-bis richiama all'indicazione contenuta all'art. 32, comma 2, D.lgs. 546/92, che fissa un termine di 10 giorni liberi prima della data di trattazione, cioè lo stesso termine stabilito per il deposito di memorie illustrative. La predisposizione di un termine ben più rigido rispetto a quello disposto per la disciplina della conciliazione fuori udienza, trova ragione giustificativa nella necessità di "tutelare il principio del contraddittorio, evitando che una delle parti possa trovarsi impreparata rispetto ad un'istanza

¹⁷⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.3.

conciliativa presentata dalla controparte¹⁸⁰. Nella conciliazione fuori udienza infatti, l'istanza è congiunta e contiene un accordo già raggiunto e sottoscritto dalle parti, mentre l'istanza per la conciliazione in udienza potrebbe essere presentata ad opera di una sola delle parti. Si ritiene altresì che la conciliazione potrebbe anche essere sollecitata dalla stessa Commissione nel corso dell'udienza¹⁸¹, sia in primo che in secondo grado di giudizio.

Anche la proposta di conciliazione in udienza, come del resto quella fuori udienza, può essere totale o anche soltanto parziale. Riguardo alla proposta di parte, va poi precisato che, sebbene la norma non contenga specifica disposizione di un contenuto minimo, è verosimile affermare che questa debba essere sufficientemente articolata, nel senso che non è sufficiente una mera dichiarazione di disponibilità alla conciliazione, ma occorre che la parte abbia almeno abbozzato uno schema su cui basare l'accordo.

Nel corso della pubblica udienza, la Commissione, esaminata la proposta di parte e verificata la sussistenza delle cd. condizioni di ammissibilità¹⁸², invita le parti alla conciliazione. Ove ne ravvisi la necessità, la Commissione può anche disporre il rinvio della causa a successiva udienza, per consentire alle parti di raggiungere l'accordo conciliativo. In tal caso l'accordo conciliativo si potrà perfezionare in una successiva udienza¹⁸³.

Se le parti raggiungono un accordo, all'udienza viene redatto un processo verbale, contenente l'indicazione delle somme dovute a titolo di conciliazione, nonché i termini e le modalità di pagamento. A differenza della previgente formulazione dell'articolo, il nuovo testo normativo non richiede più la redazione di un processo verbale "apposito". La rimozione di tale riferimento suggerisce che l'accordo potrebbe essere anche incorporato nel più generale verbale di udienza, redatto da segretario ai sensi dell'art. 34, co. 2, D.lgs. 546/92¹⁸⁴.

Parimenti a quanto detto per la conciliazione fuori udienza, la rinnovata disciplina del processo tributario non prevede più un pagamento perfezionante per la conciliazione,

¹⁸⁰ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 142.

¹⁸¹ AA.VV., *op. cit.*, pag. 497.

¹⁸² Si veda in tal proposito quanto detto precedentemente in merito al procedimento di conciliazione fuori udienza.

¹⁸³ La pregressa disciplina stabiliva invece, che laddove la commissione ne riscontrasse la necessità, poteva prevedere un rinvio dell'udienza per non oltre 60 giorni, affinché le parti potessero raggiungere un accordo di conciliazione fuori udienza

¹⁸⁴ Cfr. Rossi P., Saggese P., *op. cit.*

bensi un accordo perfezionante. Nel caso specifico della conciliazione fuori udienza, a norma dell'art. 48-bis, co. 3, D.lgs. 546/92: "La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale", il quale "costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente".

A seguito dell'intervenuta conciliazione, ai sensi dell'art. 48-bis, co. 4, la Commissione dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, mediante sentenza. L'art. 48-bis, diversamente dall'art. 48, sembra lasciar intendere che in caso di conciliazione in udienza, la Commissione pronunci sempre sentenza di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Ciò crea però notevoli difficoltà nel caso in cui l'accordo conciliativo raggiunto dalle parti sia solo parziale. Infatti, dal momento che il processo tributario "non conosce l'istituto delle sentenze non definitive"¹⁸⁵, non sembra ammissibile che la Commissione possa pronunciare una sentenza non definitiva, poiché con la sentenza essa va a consumare il proprio potere decisionale. Dunque nonostante ciò non sia espressamente disposto, in caso di conciliazione parziale, sembra verosimile ritenere che anche nell'ipotesi in cui il perfezionamento avvenga in udienza, la Commissione debba pronunciare cessazione parziale della materia del contendere a mezzo di ordinanza, lasciando la sentenza a quando il giudizio sarà definitivamente estinguibile¹⁸⁶.

In caso di mancato raggiungimento dell'accordo conciliativo, il giudizio prosegue il suo normale *iter*. Si precisa in tal caso che, qualora l'accordo non sia stato raggiunto per rifiuto ingiustificato di una delle parti, questa sarà condannata al pagamento delle spese di giudizio, se il riconoscimento delle sue pretese risulta essere inferiore al contenuto della proposta.

¹⁸⁵ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 144.

¹⁸⁶ Si richiama nuovamente a Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 144.

3.2 Il contenuto della proposta

L'art. 48 D.lgs. 546/92, nel disciplinare l'istituto della conciliazione fuori udienza, stabilisce che affinché la procedura possa aver seguito, le parti debbano aver raggiunto un accordo conciliativo in pendenza di giudizio e debbano darne notizia mediante la presentazione di un'istanza congiunta e sottoscritta per la definizione della controversia, sia essa totale o parziale. Nulla specifica tuttavia il testo normativo in merito al contenuto di tale "accordo conciliativo". Il Legislatore, limitandosi ad affermare che la proposta di conciliazione possa involgere sia l'intera lite sia una sola parte di essa, senza fornire alcuna indicazione in merito ad un contenuto minimo dell'accordo, dà evidenza del proprio intento di delineare uno strumento quanto più "libero" possibile, allo scopo di semplificarne e dunque incentivarne l'applicazione.

Per evitare la formazione di accordi viziati e inammissibili, e l'inutile dispendio di tempo e risorse che da ciò deriverebbe, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a far chiarezza in merito. Con la più volte citata circolare 38/E del 29 dicembre 2015, l'Agenzia ha formalizzato in modo esplicito il contenuto essenziale minimo dell'accordo di conciliazione, presentato su istanza congiunta delle parti in pendenza di giudizio, allo scopo di giungere ad una preventiva definizione della controversia in fase precontenziosa.

"L'istanza deve contenere:

- l'indicazione della commissione tributaria adita;
- i dati identificativi della causa, anche con riferimento all'Ufficio dell'Agenzia e al contribuente parti in giudizio;
- 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 (ovvero, per le conciliazioni intervenute nell'ambito di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, gli elementi che individuano esattamente i termini dell'accordo conciliativo, quali l'indicazione del classamento o della rendita catastale rideterminati);
- la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- 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”¹⁸⁷.

Anzitutto dunque, è necessario che l’istanza di conciliazione contenga indicazione della Commissione Tributaria adita. In tal proposito è bene tener presente che la Commissione Tributaria che dovrà giudicare la controversia, e quindi la proposta di conciliazione, non può essere scelta a discrezione delle parti, poiché il “Codice del processo tributario” fornisce specifica disposizione sulla competenza delle commissioni tributarie, assegnata territorialmente¹⁸⁸. Va altresì precisato che, a norma dell’art. 5, co. 1, D.lgs. 546/92 “la competenza delle commissioni tributarie è inderogabile”.

In secondo luogo, la citata circolare dell’Agenzia specifica che l’accordo debba contenere precise indicazioni sulla causa oggetto di conciliazione, nonché sulle parti che intendono pervenire all’accordo, ossia il contribuente e l’Ufficio dell’Agenzia.

Ovviamente trattandosi di istanza per la conciliazione della lite, essa non può non contenere la manifesta espressione delle parti sull’intento di addivenire a una definizione agevolata della controversia fiscale. Tale indicazione, come specificato dall’Agenzia, deve ricomprendere gli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i termini economici dell’accordo. Vale la pena ricordare che la conciliazione potrebbe avere ad oggetto tanto la contestazione di una pretesa vantata dall’Agenzia nei confronti del contribuente, quanto una controversia di rimborso per somme versate, ma in tutto o in parte non dovute, dal contribuente all’Erario.

Nell’istanza le parti devono poi segnalare l’entità delle somme dovute in base alla conciliazione, specificando le prescelte modalità di liquidazione¹⁸⁹. Ciò viene peraltro rimarcato dallo stesso art. 48, il quale puntualizza che l’accordo deve contenere indicazione delle somme dovute nonché dei termini e delle modalità di pagamento.

¹⁸⁷ Circolare dell’Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

¹⁸⁸ Stabilisce in tal senso l’art. 4 D.lgs. 546/92 che: “1) Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell’Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all’articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l’ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. 2) Le commissioni tributarie regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali, che hanno sede nella loro circoscrizione”.

¹⁸⁹ Va ricordato che le parti potrebbero accordarsi affinché il pagamento sia eseguito in un’unica soluzione o anche in forma rateale, con un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, o di 16 rate trimestrali di pari importo per somme di ammontare superiore a cinquantamila euro.

L'essenzialità di questo requisito viene inoltre rafforzata dalle ultime righe del citato art. 48 D.lgs. 546/92, nelle quali il Legislatore sancisce che "l'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente". Il fatto che l'accordo conciliativo costituisca titolo per la riscossione, fa sì che esso non possa non contenere indicazioni quanto più specifiche possibile sull'intesa economica raggiunta dalle parti in sede di conciliazione.

Nell'istanza di conciliazione le parti sono altresì tenute, secondo l'Agenzia, a dare motivazione della loro volontà di conciliare la lite. Le ragioni che spingono al tentativo di conciliazione, sebbene possano essere molteplici, sono tendenzialmente tutte riconducibili ad una *ratio* di economicità, solitamente identificabile con un risparmio economico per il contribuente e con una più pronta nonché più certa riscossione per l'ente impositore.

Con l'istanza di conciliazione il ricorrente deve inoltre palesare il proprio intento di accettare incondizionatamente qualsivoglia elemento contenuto nella proposta, rinunciando in buona sostanza al proprio diritto al ricorso.

Da ultimo la circolare precisa che l'istanza contenente l'accordo conciliativo non possa difettare della sottoscrizione delle parti¹⁹⁰, nonché della data a cui esse vi hanno provveduto. Individuare il preciso momento in cui l'accordo ha preso forma è da ritenersi essenziale, soprattutto per il fatto che, a norma dell'art. 48-ter, co. 2, D.lgs. 546/92 "il versamento delle somme dovute, ovvero in caso di rateizzazione, della prima rata, deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48".

Per quanto concerne invece la conciliazione perfezionata in udienza, l'istanza di conciliazione non deve strutturarsi come un accordo tra le parti già concluso e sottoscritto, ma come una mera proposta, su istanza di parte.

L'art. 48-bis disciplina infatti l'ipotesi in cui l'accordo di conciliazione sia raggiunto nel corso dell'udienza e concluso mediante la redazione di un processo verbale redatto nel corso della stessa. Tale processo verbale di conciliazione, secondo quanto disposto dalla norma, deve contenere indicazione delle somme dovute, nonché dei termini e delle

¹⁹⁰ Sono certamente obbligati alla sottoscrizione il titolare dell'Ufficio ed il contribuente, ma laddove la legge preveda l'obbligo di assistenza tecnica, anche il difensore dovrà sottoscrivere l'accordo. Peraltro l'Agenzia delle Entrate specifica che in simili casi, il difensore debba essere necessariamente munito dello speciale potere di conciliare la lite, conferito espressamente nella procura che ne dispone l'autorità.

modalità di pagamento, analogamente a quanto già detto per l'accordo conciliativo sottoscritto fuori udienza, di cui all'art. 48.

Per quanto riguarda invece l'istanza, mediante la quale la parte avanza preventivamente la proposta di conciliare la lite, nulla dice la norma, né ha successivamente precisato l'Agenzia delle Entrate, riguardo al contenuto minimo che essa dovrebbe avere.

Verosimilmente, tuttavia, per ragioni di affinità con la disciplina della conciliazione fuori udienza, si ritiene che la proposta di conciliazione in udienza, che la parte ha l'obbligo di avanzare entro e non oltre il termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione della controversia, debba contenere anzitutto segnalazione della Commissione Tributaria adita e chiara indicazione delle parti interessate, con tanto di data e sottoscrizione del proponente o del difensore, ove la legge ne richieda la presenza, munito di speciale procura¹⁹¹.

Con riguardo invece al vero e proprio contenuto della proposta di conciliazione in udienza, seppur in assenza di indicazioni precise in merito, è possibile presumere che essa non possa essere eccessivamente generica. Non è sufficiente che la parte manifesti sommariamente la volontà di conciliare, ma è necessario che essa articoli quantomeno gli estremi dell'accordo che intende proporre alla controparte, così da dare ad essa, oltre che alla Commissione Tributaria interessata, la possibilità di valutare preventivamente la realizzabilità e la convenienza dell'accordo¹⁹².

¹⁹¹ In tal senso AA.VV., *op. cit.*, pag. 498.

¹⁹² Cfr. Rossi P., Saggese P., *op. cit.*

3.3 Il presupposto soggettivo: i soggetti legittimati a conciliare

Le parti coinvolte nella procedura di conciliazione sono in buona sostanza le stesse parti che di consueto partecipano al processo tributario, riconducibili, con discreta approssimazione, alle figure di contribuente ed ente impositore.

A differenza del processo “classico”, nel processo tributario sono quasi sempre due le parti che si presentano dinanzi al giudice¹⁹³: l’attore, cioè colui che instaura l’azione davanti alla Commissione Tributaria, che è dunque il contribuente, ed il convenuto, cioè colui il quale viene chiamato a processo a rispondere dell’accusa, identificabile nella figura del soggetto attivo relativo al tributo oggetto della controversia.

Va precisato che le liti tributarie avvengono sempre tra un soggetto privato che “subisce” il tributo e uno pubblico che lo applica: non sono mai oggetto di liti tributarie le liti tra soggetti privati. Anche nel caso in cui vi sia una controversia tra sostituto e sostituto d’imposta, questa non potrà dar luogo ad un processo tributario, poiché la lite in tal senso non riguarda un tributo, ma una somma pagata in sostituzione ad esso. Diverso è invece il caso in cui il sostituto d’imposta instaura egli stesso l’azione di ricorso nei confronti dell’ente impositore. Ebbene in quest’ultima ipotesi è altresì espressamente previsto che il sostituto possa servirsi anche di strumenti quali l’accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale¹⁹⁴.

“Le parti del processo devono essere capaci di essere parti e di stare in giudizio”¹⁹⁵.

La capacità di essere parte è regolata in materia tributaria dall’art. 10 del D.lgs. 546/92 a norma del quale: “Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l’Ufficio dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l’agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l’atto impugnato o non hanno emesso l’atto richiesto. Se l’Ufficio è un’articolazione dell’Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all’articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l’Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso”.

¹⁹³ Per casi particolari come quello del rapporto tributario plurisoggettivo si invita alla lettura del paragrafo 1.5 del presente elaborato.

¹⁹⁴ In tal senso Versiglioni M., Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale, cit.

¹⁹⁵ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 37.

Diversa è invece la capacità di stare in giudizio, poiché un soggetto potrebbe essere in grado di esser parte, ma non di agire nel compimento di atti processuali. Il processo tributario prevede espressamente che la parte privata, cioè il ricorrente, debba obbligatoriamente richiedere l'assistenza di un difensore per la partecipazione al giudizio¹⁹⁶. Le parti possono stare in giudizio personalmente, senza dotarsi di assistenza tecnica, nelle controversie di valore non superiore a 3000 euro o qualora esse stesse posseggano i requisiti previsti dalla legge per essere abilitati all'assistenza tecnica¹⁹⁷.

Una fondamentale precisazione deve in tale contesto essere fatta con riguardo specifico alla conciliazione giudiziale. Se il ricorrente, come avviene nella maggior parte dei casi, sta in giudizio per mezzo della persona di un difensore abilitato, quest'ultimo, per poter conciliare la controversia, deve essere stato esplicitamente munito di tale potere. Ciò viene peraltro rimarcato dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale ricorda che “in presenza di difensore, deve essere espressamente conferito nella procura il potere di conciliare e transigere la controversia”¹⁹⁸. Come è infatti disposto dall'art. 84, c.p.c., il difensore che sta in giudizio per conto della parte “non può compiere atti che importano disposizione del diritto in contesa, se non ne ha ricevuto espressamente il potere”¹⁹⁹. Ulteriore conferma a quanto pocanzi detto può ravvisarsi anche nel parere della giurisprudenza. In tal senso si segnala una sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Reggio Emilia, nella quale la Commissione ha stabilito che la conciliazione raggiunta in giudizio non può dirsi valida se la procura alle liti conferita al difensore non prevede specificamente l'attribuzione del potere di compiere atti che importino la disposizione del diritto di contesa²⁰⁰. Dunque affinché il difensore possa legittimamente istruire e concludere un procedimento di conciliazione, esso dovrà essere munito di specifica procura, conferitagli ai sensi dell'art. 83 c.p.c.²⁰¹.

¹⁹⁶ L'art. 12, co. 1, D.lgs. 546/92 stabilisce che: “Le parti, diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, devono essere assistite in giudizio da un difensore abilitato.

¹⁹⁷ L'elenco dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica è contenuto all'art. 12, terzo comma, del decreto legislativo 546/92.

¹⁹⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

¹⁹⁹ Si rammenta che a norma dell'art. 1, co. 2, D.lgs. 546/92 “i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”.

²⁰⁰ CTP Reggio Emilia, sentenza del 16.12.2013 n. 210/3/13.

²⁰¹ Ai sensi dell'art. 83, co. 2, c.p.c.: “La procura alle liti può essere generale o speciale, e deve essere conferita con atto pubblico o scrittura privata”.

Dopo aver definito quali siano le parti coinvolte nella procedura di conciliazione giudiziale, ulteriori precisazioni meritano di esser fatte in relazione alla legittimazione a proporre l'adozione di tale strumento deflativo. In particolare, con riguardo alla conciliazione fuori udienza, va precisato che l'istituto si realizza mediante presentazione di un'istanza congiunta e sottoscritta personalmente o dai difensori. Dunque la proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito, nell'attuale formulazione della norma, può essere depositata, fino a quando la causa è trattenuta in decisione, da ciascuna delle parti del giudizio, o eventualmente dal difensore che vi provvede per loro conto. Nella previgente disciplina invece, anteriormente alla riforma ad opera del D.lgs. 156/2015, l'art. 48, co. 5, stabiliva che ad effettuare il deposito della proposta di conciliazione cd. "semplificata", corrispondente in buona sostanza a quella che viene oggi qualificata come "conciliazione fuori udienza", fosse autorizzato esclusivamente l'Ufficio²⁰².

Per quanto concerne invece il procedimento di conciliazione in udienza, la proposta di conciliazione, come prevede espressamente l'art. 48-bis, e come peraltro disponeva anche la disciplina pregressa, può pervenire da ciascuna delle parti. È inoltre consolidata l'opinione secondo la quale la conciliazione in udienza potrebbe essere sollecitata anche dalla stessa Commissione Tributaria nel corso della pubblica udienza. La Commissione potrebbe infatti scegliere di assumere il ruolo attivo di promotore dell'accordo ove, analizzando gli atti processuali, dovesse ravvisare l'opportunità di procedere ad una composizione consensuale della controversia²⁰³. Tale ipotesi era chiaramente esplicitata nel vecchio testo normativo, che all'art. 48, co.2, D.lgs. 546/92 stabiliva che "il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione".

²⁰² A norma dell'art. 48, co. 5, D.lgs. 546/92, ante riforma del D.lgs. 156/2015: "L'ufficio può sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito".

²⁰³ Cfr. AA.VV., *op. cit.*, pag. 497.

3.4 Le controversie conciliabili

I numerosi interventi legislativi che hanno modificato in più riprese l'istituto della conciliazione sono tutti riconducibili ad un generale orientamento di favore, che il Legislatore negli anni ha mostrato con crescente evidenza nei confronti di tale strumento. Molteplici riforme hanno infatti profondamente segnato l'istituto deflativo in questione, dalla sua primaria formulazione, all'attuale disciplina, andandone via via ad eliminare gli aspetti limitanti e ad ampliarne quanto più possibile l'ambito applicativo.

Originariamente, secondo quanto disposto dall'art. 20-*bis* DPR 26 ottobre 1972, n. 636, che per primo si è occupato di delineare concretamente lo strumento conciliativo, la proposta di conciliazione poteva essere esperita in udienza da ciascuna delle parti, ma solo laddove la questione controversa avesse riguardato “questioni non risolvibili in base a prove certe e dirette”. Sul concetto di prove “certe e dirette” numerosi sono stati gli interventi della dottrina, ma con buona approssimazione sembra verosimile affermare che con tale indicazione il Legislatore intendesse circoscrivere l'ambito di operatività della conciliazione alle questioni non suscettibili di riscontro rigoroso. Nel tentativo di chiarire il concetto di prove “certe e dirette” va senza dubbio tenuto conto dell'integrazione operata dal DPR 28 settembre 1994, n. 592, che ha fornito una sorta di elenco dei mezzi probatori in presenza dei quali la conciliazione dovrebbe considerarsi preclusa²⁰⁴.

Successivamente il contenuto del citato art. 20-*bis* veniva a mutare grazie all'intervento del decreto legge n. 630 del 16 novembre 1994. Tuttavia, anche nella rinnovata articolazione della norma, permaneva un certo grado di incertezza interpretativa, dal momento che il Legislatore si era limitato a rimuovere l'aggettivo “dirette” e dunque continuava ad essere difficoltoso individuare con precisione una circoscritta categorie di “prove certe”, in presenza delle quali la conciliazione avrebbe dovuto considerarsi non procedibile.

Certamente più rilevante e di portata più concreta è invece l'innovazione introdotta ad opera del DL 26 settembre 1995, n. 403, che in buona sostanza andava a far coincidere l'ambito di applicazione della conciliazione a tutte quelle controversie passibili di

²⁰⁴ Più precisamente, all'art. 1, co. 2, DPR 28 Settembre 1994, n.592, è disposto che: “Le prove certe e dirette di cui all'art. 20-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n.636, che non consentono la conciliazione, possono risultare dalle dichiarazioni presentate o dai documenti ad esse allegati, dai questionari, dalle scritture contabili, dai verbali conseguenti ad ispezioni e verifiche eseguite anche nei confronti di altri contribuenti, da qualsiasi altro atto o documento in possesso dell'ufficio o depositato in giudizio dal contribuente”.

accertamento con adesione del contribuente. Nelle successive revisioni normative il Legislatore ha scelto di rimuovere anche il riferimento alla disciplina dell'accertamento con adesione, disciplinando in tal modo uno strumento apparentemente privo di qualsiasi limite applicativo. L'orientamento legislativo viene riconfermato anche dalla circolare del Ministero delle Finanze del 23 aprile 1996 n. 98/E, la quale ribadiva la conciliabilità di tutte le controversie tributarie, con l'unico limite che l'istituto non poteva dar luogo alla restituzione di somme già versate. Anche nelle successive revisioni normative il Legislatore ha continuato a mostrarsi favorevole all'idea di disciplinare un istituto carente di limitazioni in quanto ad ambito applicativo.

Nell'attuale formulazione della norma, la conciliazione giudiziale si presenta come uno strumento totalmente privo di limiti, dal momento che, in buona sostanza, possono essere conciliate tutte le liti tributarie. È tuttavia ampiamente diffusa l'opinione secondo la quale la questione tributaria, per essere definita mediante conciliazione, debba essere sufficientemente controvertibile. Ciò significa che se, ad esempio, la controversia dovesse avere ad oggetto una semplice questione estimativa, essendo questa facilmente definibile, non vi sarebbe sufficiente "terreno fertile" per costruirvi un accordo di conciliazione²⁰⁵.

In ogni caso, interpretazioni a parte, non v'è alcun dubbio che il Legislatore, nel disciplinare la conciliazione, abbia volutamente scelto di porre meno limiti possibili a questo istituto. È infatti ammessa la conciliazione, sia totale che parziale²⁰⁶, di tutte le liti rientranti nella giurisdizione tributaria. Secondo quanto disposto dall'art. 2 D.lgs. 546/92: "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio". Pertanto non ha rilevanza la tipologia di tributo o di atto, né tantomeno rileva da quale ente impositore esso provenga: qualunque entrata, nel momento in cui essa ha natura fiscale, può essere conciliata, ovviamente a patto che le parti si adoperino per trovare un accordo²⁰⁷. A titolo esemplificativo sono dunque conciliabili tutte le controversie aventi ad oggetto imposte sui redditi, IVA, IRAP, tributi locali come IMU

²⁰⁵ Cfr. Versiglioni M., *op. ult. cit.*

²⁰⁶ Si ricorda che il contribuente e/o l'amministrazione finanziaria, potrebbero scegliere volutamente di tentare la conciliazione per una sola parte della controversia, con la conseguente prosecuzione del processo per la parte restante, esclusa dall'accordo.

²⁰⁷ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*

e TASI, contributi consortili, tasse di concessione governativa, purché non rappresentino il corrispettivo privatistico di una prestazione dell'ente impositore²⁰⁸.

È altresì consolidata l'opinione secondo cui dovrebbe ritenersi ammissibile la conciliazione anche per gli atti irrogativi di sole sanzioni²⁰⁹. Una simile conclusione è giustificata dalla coincidenza di ambito applicativo esistente tra conciliazione e reclamo/mediazione, e riguardo all'istituto da ultimo citato, in passato l'Agenzia delle Entrate ha espressamente chiarito che esso opera anche nei provvedimenti di irrogazione di sole sanzioni²¹⁰. È perciò possibile affermare che la medesima conclusione sia da ritenersi valida anche in merito alla conciliazione, ed è per cui legittimo che il contribuente ponga in essere un accordo conciliativo anche al solo fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni.

Come si è pocanzi avuto modo di notare, nel vigente ordinamento tributario, l'ambito di applicazione della conciliazione giudiziale converge con quello dell'istituto del reclamo/mediazione, ma è bene precisare che una simile affermazione un tempo sarebbe stata inadeguata²¹¹. La possibilità di conciliare anche le controversie instaurate a seguito del rigetto del reclamo ovvero della mancata conclusione dell'accordo di mediazione rappresenta di fatto una delle fondamentali novità introdotte con la riforma del 2015.

È dunque evidente che pure nel rinnovare la disciplina del reclamo/mediazione, di cui all'art. 17-*bis* D.lgs. 546/92, il Legislatore ha avuto modo di rimarcare ancora una volta il “principio del *favor conciliationis* che ha improntato l'intera riforma del 2015”²¹².

Nel ricostruire il testo dell'art. 17-*bis*, rubricato “Il reclamo e la mediazione”, il D.lgs. 156/2015 ha espressamente scelto di non riproporre nel nuovo corpo normativo la pregressa disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione. Pertanto dall' 1 gennaio 2016, le liti instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo, o la mancata conclusione di un accordo di mediazione, rientrano

²⁰⁸ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 17.

²⁰⁹ Diverso è il caso in cui le sanzioni vengono irrogate unitamente all'atto impositivo. Di fatto, dal momento che già l'art. 48-*ter* prevede in caso di conciliazione un più favorevole regime sanzionatorio, in questa ipotesi la materia sanzionatoria deve ritenersi sottratta alla disponibilità delle parti.

²¹⁰ Si veda in tal senso Circ. dell'Agenzia delle Entrate, n.33/E, dell'3 agosto 2012, quesito 11.

²¹¹ Prima della riforma operata dal D.lgs. 156/2015, l'art. 17-*bis*, co. 1, D.lgs. 546/92 stabiliva che: “Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48”.

²¹² Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 151.

nell'ambito in cui è possibile esperire la conciliazione²¹³. Andando dunque ad ampliare ulteriormente l'ambito applicativo della conciliazione, il Legislatore ha rimarcato nuovamente il suo intento di potenziare gli istituti deflativi del contenzioso, sia in pendenza di giudizio, che nella fase ad esso antecedente.

Posta la coincidenza in quanto ad ambito di applicazione tra gli istituti della conciliazione e del reclamo/mediazione, è possibile formulare un ulteriore ragionamento in merito alle controversie passibili di essere conciliate.

L'Agenzia delle Entrate, al par. 1.7.1 della circolare 38/E, 29 dicembre 2015, fa notare che mentre nella pregressa disposizione il reclamo/mediazione operava solo nelle controversie tributarie di valore inferiore a ventimila euro relative ad atti emessi dalla stessa Agenzia, dopo la riforma del 2015 il testo normativo non contiene più questa precisazione. Più specificamente il novellato art. 17-*bis* ha esteso l'ambito applicativo del reclamo/mediazione, scegliendo come unico criterio per l'individuazione delle controversie ad esso assoggettabili quello del valore della lite non superiore a ventimila euro, eliminando ogni riferimento ai soli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate²¹⁴. Un preciso limite viene però introdotto dall'art. 17-*bis*, co. 1, D.lgs. 546/92, consistente nel fatto che “le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo²¹⁵”. La nuova disciplina del reclamo/mediazione prevede dunque espressamente la possibilità di attivare l'istituto anche nelle liti in materia catastale. Volendo dunque, ancora una volta, estendere quanto detto per il reclamo/mediazione anche alla disciplina della conciliazione, sembra verosimile affermare che è possibile conciliare anche liti di materia catastale. Perciò non sono solo conciliabili tutte le liti sui tributi ed anche quelle indirizzate alla sola riduzione di sanzioni, ma anche le liti che riguardano ad esempio gli avvisi di classamento²¹⁶, cioè quegli avvisi di accertamento catastale che vengono notificati ai proprietari di immobili a seguito di una revisione del classamento degli stessi.

²¹³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.1.7.

²¹⁴ Si ricorda in ogni caso che oggi, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 10, D.L. n. 50 2017, il reclamo/mediazione opera in tutte le controversie tributarie di valore non superiore a cinquantamila euro, non più ventimila.

²¹⁵ A norma dell'art. 2, co. 2, D.lgs. 546/92: “Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale.

²¹⁶ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 2.

Nell'ipotesi in cui si giunga al perfezionamento di un accordo conciliativo relativo ad operazioni catastali, avente ad oggetto ad esempio la modifica del classamento di un immobile o la rideterminazione di una rendita catastale, gli atti catastali verranno aggiornati successivamente al perfezionamento dell'istituto conciliativo, secondo quanto disposto nello stesso accordo di conciliazione²¹⁷. In merito alla conciliazione in materia catastale va però precisato che, data la peculiare mutevolezza che caratterizza tale ambito, non è “preclusa la possibilità di modificare l'accordo in ordine alla rendita catastale contenuto in un verbale di conciliazione giudiziale, qualora sopravvenga un mutamento delle condizioni o dei parametri posti alla base di quell'accordo che giustifichi il riesame della situazione”²¹⁸.

Per concludere la disamina sul vasto panorama di controversie per le quali è ammissibile la risoluzione mediante conciliazione, va altresì fatto presente che attualmente, sono da ritenersi conciliabili anche le liti da rimborso. Si tratta di tutte quelle controversie tributarie nelle quali il contribuente si adopera nel richiedere la restituzione di tributi, che egli ha in precedenza debitamente o indebitamente corrisposto all'Erario, pur essendo questi in tutto o in parte non dovuti. Mentre nella pregressa disciplina conciliativa vi era un discreto grado di incertezza sulla conciliabilità delle liti da rimborso, con la riforma del D.lgs. 156/2015 il Legislatore ha soppresso qualsiasi dubbio in merito. Nella loro attuale formulazione, infatti, gli art. 48 e 48-*bis* del D.lgs. 546/92 prevedono rispettivamente che l'accordo conciliativo o il processo verbale di conciliazione costituiscano “titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”. L'estensione dell'ambito applicativo della conciliazione alle liti da rimborso viene quindi inequivocabilmente predisposta dal Legislatore mediante l'inserimento di una ipotesi in cui l'istituto preveda un'obbligazione di dare a carico dell'Amministrazione Finanziaria²¹⁹. Precisa in tal proposito l'Agenzia che, qualora l'accordo di conciliazione abbia ad oggetto la restituzione di tributi indebitamente versati dal contribuente, a quest'ultimo dovranno essere corrisposti anche gli interessi per il ritardato rimborso delle imposte, di cui all'art. 1 del DM 21 maggio 2009. La modalità di calcolo degli interessi è infatti la medesima, a prescindere che il rimborso sia riconosciuto in

²¹⁷ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.12/E, del 8 aprile 2016, par. 19.1.2.

²¹⁸ Cfr. Cass., 26 marzo 2014, sent. n. 7057.

²¹⁹ In tal senso Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 150.

circostanza di un provvedimento amministrativo, di una sentenza o di un accordo conciliativo²²⁰.

Come si è pocanzi avuto modo di dimostrare, alla disciplina della conciliazione, nella sua più recente formulazione, non sono posti limiti. Tuttavia va precisato che l'assenza di espliciti limiti applicativi, non può comportare per l'amministrazione l'esonero dalle regole che disciplinano il suo operato²²¹. In altre parole l'intento del Legislatore è stato quello di rimuovere quanto più possibile i limiti all'utilizzo di tale istituto, al fine di incentivarne l'impiego, e non tanto con l'obiettivo di investire l'Amministrazione Finanziaria di poteri dispositivi simili a quelli di un privato.

Ad ogni modo, a prescindere dalle ragioni giustificative che hanno persuaso il Legislatore nel suo operato di riforma, è innegabile che egli abbia scelto di fornire al contribuente uno strumento applicabile in ogni tipologia di controversia tributaria, sia nel primo grado di giudizio, che in appello. L'unica barriera concreta all'operatività di tale istituto è il ricorso per Cassazione. Come infatti viene puntualizzato nella relazione illustrativa al D.lgs. 156/2015, la conciliazione giudiziale non è ammissibile nel giudizio di fronte alla Corte di Cassazione, poiché quest'ultima non può prestarsi ad una definizione "negoziata" della vertenza²²². Più precisamente, nella relazione viene specificato che "non si è ritenuto opportuno prevedere la conciliazione nella fase di Cassazione, stante la particolare natura di tale giudizio, in cui si controverte solo di violazioni di legge con l'esclusione di accertamenti in fatto"²²³.

²²⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.12/E, del 8 aprile 2016, par. 19.1.3.

²²¹ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 190.

²²² In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 2.3.

²²³ Si veda la relazione illustrativa al D.lgs. 156/2015, pag. 35.

3.5 *Controllo giudiziale della conciliazione*

La disciplina della conciliazione è essenzialmente priva di limiti applicativi espliciti, eccezion fatta per l'impedimento di conciliare nella fase del giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione. Tale premessa induce a concludere che l'unica *conditio sine qua non* affinché la conciliazione possa dirsi ammissibile è la pendenza del giudizio, cioè l'esistenza di un rapporto processuale validamente costituito²²⁴.

La Cassazione ha in tal senso ribadito che una definizione della lite raggiunta mediante conciliazione non può rappresentare un vincolo per le parti, laddove non sussistano i presupposti per addivenire all'accordo conciliativo, "fra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice"²²⁵.

È dunque essenziale che il giudice verifichi la sussistenza dei presupposti di ammissibilità per la conciliazione, in mancanza dei quali l'istituto non potrebbe in alcun modo perfezionarsi. Ciò viene espressamente previsto dal Legislatore che, nel testo normativo degli art. 48 e 48-*bis*, fa esplicita menzione alle cd. "condizioni di ammissibilità", che devono sussistere affinché la Commissione possa sentenziare la cessazione della materia del contendere, nel caso della conciliazione fuori udienza prevista dall'art. 48, o invitare le parti alla conciliazione in udienza, nell'ipotesi disciplinata dal citato art. 48-*bis*.

La necessità di un intervento di controllo formale sulla proposta conciliativa veniva chiaramente rimarcata anche nella previgente disciplina, nella quale il Legislatore aveva scelto di fare riferimento alla sussistenza dei cd. "presupposti di ammissibilità". Prima della riforma del D.lgs. 156/2015, all'art. 48 D.lgs. 546/92 era previsto che qualora la proposta fosse stata presentata prima della data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza, ove avesse ravvisato "la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità", il Presidente della Commissione avrebbe dovuto dichiarare con decreto l'estinzione del giudizio. Pur difettando la norma di qualsiasi chiaro riferimento in tal senso, è verosimilmente corretto ritenere che il medesimo controllo formale da parte del giudice dovesse essere eseguito anche nell'ipotesi di conciliazione perfezionata in udienza.

²²⁴ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 3.1.

²²⁵ Cass., Sez. trib., 16 marzo 2001, n.12314, in Fanni M., *op. cit.*, pag. 725.

Non v'è dunque alcun dubbio sul fatto che oggi, così come in passato, “la conciliazione è posta al vaglio del giudice tributario, che ha il potere-dovere di valutarne la legittimità formale e la sua ammissibilità”²²⁶.

Dottrina e giurisprudenza si sono in più occasioni interrogate con riguardo all'entità di tale controllo, data l'incertezza sulla possibilità per il giudice di sindacare il merito dell'accordo conciliativo. Sembra comunque oramai pressoché consolidata l'opinione secondo la quale il controllo del giudice debba limitarsi ad un esame formale dell'atto, non potendo egli vagliare il merito delle scelte operate dalle parti²²⁷. Da contro vi sono però anche taluni autori (Miccinesi M., *op. cit.*, pag. 24; Batistoni Ferrara F., *op. cit.*, pag. 232) i quali attribuiscono tendenzialmente al giudice il ruolo di parte attiva del procedimento di conciliazione e di controllore anche del merito dell'accordo, anziché riconoscere in esso un mero potere di valutazione formale e procedimentale²²⁸.

Il primo e più diffuso orientamento trova ampio riscontro anche in giurisprudenza. In tal senso vale la pena richiamare anzitutto alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata che, nell'occuparsi proprio del tema del ruolo assegnato al giudice nel procedimento di controllo dei presupposti per la conciliazione, ha chiaramente sancito che la Commissione Tributaria non può scendere nel merito delle scelte operate dalle parti, dovendo essa limitarsi a un esame meramente formale, volto solamente a stabilire l'astratta configurabilità dell'atto conciliativo²²⁹.

La medesima impostazione di pensiero è stata poi ampiamente ribadita anche dalla Suprema Corte. Si segnala in tal proposito la sentenza della Sezione Tributaria della Cassazione, n. 21325, del 3 ottobre 2006, nella quale la Corte allude ad un tipo di controllo sulla proposta di conciliazione meramente estrinseco, che non consente alla Commissione di sindacare sull'opportunità o sui termini dell'accordo.

Analogamente, tale direttrice è stata in più occasioni rimarcata anche nell'ambito di giudizi di legittimità della Corte Costituzionale. In particolare si ritiene opportuno far menzione al giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 48 D.lgs. 546/92, promosso con ordinanza 28 giugno 1999 della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, e

²²⁶ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 190.

²²⁷ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 3; Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 190; AA.VV., *op. cit.*, pag. 495; Rossi P., Saggese P., *op. cit.*, par. 3.2.

²²⁸ Si veda Versiglioni M., *op. ult. cit.*

²²⁹ Il riferimento è alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, sez. III, n. 223, del 9 aprile 1999, a cui richiama Cuva A., *op. cit.*, pag. 76.

conclusosi con la sentenza n. 433 24 ottobre 2000 della Corte Costituzionale²³⁰. Detta sentenza ha respinto tassativamente la questione di legittimità costituzionale sulla limitazione posta all'autorità del giudice dall'art. 48, che ne circoscrive il potere, vincolandolo ad un mero controllo di legittimità formale²³¹. Più specificamente era stata rilevata l'incongruenza tra il predetto articolo e il dettato costituzionale, con preciso riguardo all'art. 104 Cost., che sancisce l'autonomia e l'indipendenza della magistratura rispetto ad ogni altro potere. Ciò premesso, la Corte Cost., 24 ottobre 2000, sent. n. 433, ha ritenuto infondata la questione di legittimità, rilevando che l'attività giurisdizionale è svolta sotto l'imperio esclusivo della legge, dunque “è lo stesso Legislatore a definire i limiti della cognizione riservata all'organo giudicante, affidando ad esso, in vista di una più rapida definizione delle controversie tributarie, il compito di accertare se la conciliazione era ammissibile, se rientrava nei casi consentiti e se la relativa procedura è stata correttamente espletata”²³².

Posta dunque l'impossibilità per il giudice di compiere valutazioni sul merito dell'accordo conciliativo, bisogna interrogarsi su quale sia la reale portata da attribuire al riferimento normativo alle cd. “condizioni di ammissibilità”.

Come si è avuto modo di anticipare, il controllo giudiziale della conciliazione deve essere svolto anzitutto con l'obiettivo di verificare la fondatezza dei presupposti per addivenire all'accordo conciliativo, primo fra tutti la sussistenza di un rapporto processuale validamente costituito. Il giudice deve dunque accertare *in primis* l'ammissibilità del ricorso introduttivo, appurando che la lite abbia ad oggetto imposte rientranti nella giurisdizione tributaria²³³. Il ricorso introduttivo è da ritenersi inammissibile in quattro ipotesi espressamente fissate dal Legislatore: in caso di difetto di contenuto²³⁴, in caso di proposizione fuori termine dello stesso²³⁵, in caso di mancata

²³⁰ Cfr. Cova A., *op. cit.*, pag. 77.

²³¹ In tal senso Tesoro F., *op. ult. cit.*, pag. 190.

²³² Sent. Corte Cost., 24 ottobre 2000, n. 433, in cortecostituzionale.it

²³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

²³⁴ Ai sensi dell'art. 18 D.lgs. 546/92 il ricorso è inammissibile in assenza di sottoscrizione e se manca o è incerta una delle seguenti indicazioni: indicazione della commissione tributaria cui è diretto il ricorso, indicazione del ricorrente e del suo legale rappresentante, indicazione dell'ufficio nei cui confronti è proposto il ricorso, indicazione dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda, indicazione dei motivi del ricorso.

²³⁵ Si ricorda che ai sensi dell'art. 21 D.lgs. 546/92 il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato, mentre il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla presentazione della domanda di restituzione.

costituzione delle parti entro il termine previsto²³⁶, in caso di non conformità tra originale e copia del ricorso²³⁷.

Il ricorso introduttivo, oltre che essere ammissibile, come si è detto, deve anche rientrare nelle competenze della Commissione Tributaria adita dal ricorrente. Per quanto concerne la verifica in merito alla competenza del giudice tributario, si rammenta che, in base a quanto disposto dall'art. 59 della L. 18 giugno 2009, n. 69, il giudice che in sede tributaria (ma anche civile, amministrativa, contabile, ecc.) dichiara il proprio difetto di giurisdizione, deve necessariamente preoccuparsi di fornire indicazione della Commissione Tributaria dinanzi alla quale il processo deve essere riassunto²³⁸.

Nel verificare la sussistenza dei presupposti di legge per addivenire alla conciliazione, il giudice non può poi esimersi dall'accertare che le parti interessate dispongano effettivamente del potere di conciliare la lite. Egli ha infatti la facoltà, nonché il dovere, di negare la conciliazione in quelle situazioni nelle quali il difensore, in rappresentanza processuale della parte, non sia munito della speciale procura necessaria per conciliare la lite²³⁹.

La Commissione, dopo aver accertato l'insussistenza di cause di inammissibilità per la conciliazione previste dalla legge, deve valutare la regolarità della proposta conciliativa. Si tratta di un'operazione di controllo formale dell'atto sottoscritto dalle parti²⁴⁰, volta a constatare la presenza di tutti gli elementi essenziali che a norma di legge l'accordo conciliativo deve contenere, nonché il rispetto delle regole procedurali enunciate dal Legislatore, come ad esempio la congruità del termine entro cui è ammissibile la presentazione della proposta. Il giudice dovrà quindi verificare che l'istanza sia correttamente costituita e che essa contenga tutti gli elementi essenziali espressamente previsti dalla disposizione normativa, tra i quali senz'altro la sottoscrizione delle parti, nonché l'indicazione delle somme dovute, dei termini e delle modalità di pagamento prescelte. Il controllo si estende anche a quegli elementi che, seppur la norma non lo preveda esplicitamente, sono da ritenersi essenziali per la corretta costruzione

²³⁶ Secondo quanto previsto dall'art. 22 D.lgs. 546/92, il ricorrente deve costituirsi in giudizio entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, termine che decorre dalla data in cui l'atto è ricevuto dal destinatario.

²³⁷ In tal senso Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 148.

²³⁸ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 33.

²³⁹ Si veda Cissello A., *op. ult. cit.*, nota 12.

²⁴⁰ Si rammenta che la verifica del giudice non necessariamente interessa l'accordo già raggiunto e sottoscritto dalle parti, da momento che in caso di conciliazione in udienza, il controllo giudiziale interviene sulla proposta di parte, prima che le parti si accordino per perfezionare la conciliazione.

dell'accordo. Nel far chiarezza su quello che dovrebbe ritenersi contenuto essenziale dell'istanza di conciliazione è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la più volte richiamata circolare 38/E del 29 dicembre 2015²⁴¹.

Ove il giudice dovesse ravvisare una qualche ragione tale per cui la conciliazione non possa dirsi ammissibile, egli non potrà dichiarare estinto il processo²⁴². In una simile ipotesi la controversia verrà dunque discussa dalla Commissione e portata a decisione²⁴³. Si ritiene comunque che il giudice possa scegliere di rinviare l'udienza affinché le parti provvedano alla "regolarizzazione", ove possibile, dell'istanza di conciliazione, depositando atto di integrazione della stessa²⁴⁴.

²⁴¹ Vedasi *supra*, par. 3.2.

²⁴² In tal senso Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 190.

²⁴³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

²⁴⁴ Cfr. Cissello A., *op. ult. cit.*, nota 12.

- Capitolo IV -

Perfezionamento e accordi di pagamento

4.1 Perfezionamento della conciliazione

Il perfezionamento della conciliazione giudiziale rappresenta uno dei più importanti aspetti di innovazione introdotti con la riforma ad opera del D.lgs. 156/2015. Il Legislatore, perseguendo il primario obiettivo di rafforzamento dello strumento conciliativo, ha operato con la riforma una scelta del tutto singolare, andando a individuare un diverso momento di perfezionamento dell'accordo, anteriore a quello del pagamento. Prima della riforma, infatti, la conciliazione poteva dirsi perfezionata solamente dopo che il contribuente avesse provveduto a versare le somme prestabilite mediante accordo conciliativo.

L'intento del Legislatore che, nel riformare l'istituto deflativo, ha previsto di sostituire l'impianto del cd. "pagamento perfezionante" con quello del cd. "accordo perfezionante", è stato essenzialmente quello di aggirare tutta quella serie di problematiche legate all'eventuale mancato pagamento da parte del contribuente, delle somme dovute a titolo di conciliazione. La scelta di disciplinare un istituto deflativo che si perfezionasse nell'istante in cui le parti avessero raggiunto tra esse un'intesa, ha infatti soppresso l'eventualità che un mero tardivo pagamento potesse andare a compromettere la validità dell'accordo realizzato dalle parti, con ingente dispendio di tempo e risorse, complicazione che prima della riforma del D.lgs. 156/2015 non di rado si verificava.

Il previgente testo dell'art. 48 D.lgs. 546/92, al terzo comma, disponeva che il perfezionamento della conciliazione avesse luogo con il versamento dell'intero importo dovuto, ovvero della prima rata in caso si fosse scelta la modalità di pagamento dilazionata²⁴⁵, entro il termine temporale di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale o, su indicazione del quinto comma, entro venti giorni dalla comunicazione alle parti del decreto di estinzione del giudizio, nella particolare ipotesi di conciliazione cd. "in forma abbreviata".

²⁴⁵ In caso di pagamento rateale, in passato l'art. 48 D.lgs. 546/92 prevedeva altresì che il versamento della prima rata dovesse essere necessariamente accompagnato dalla prestazione di idonea garanzia, per importi da corrispondere superiori a 50.000 euro; tale previsione venne meno per effetto delle novità apportate all'art. 48 D.lgs. 546/92 dal DL 98/2011.

La scelta adottata nella pregressa normativa, di far coincidere il momento del perfezionamento della conciliazione con quello del pagamento delle somme, è stata superata nell'attuale impostazione degli art. 48 e 48-bis in materia di conciliazione fuori e in udienza. Senza dubbio la principale motivazione che ha indirizzato l'intervento del Legislatore nel riformare tale aspetto, e che lo ha spinto a fissare il momento del perfezionamento anteriormente rispetto a quello del pagamento, è stata quella di evitare l'insorgere di problemi legati all'omissione dei versamenti da parte del contribuente, dopo che il giudice aveva già dichiarato estinto il processo. In simili situazioni si ravvisava infatti la necessità di riattivare nuovamente il processo, appellando la sentenza o reclamando il decreto di estinzione del giudizio, così da consentirne la prosecuzione²⁴⁶.

Alcune pronunce giurisprudenziali in merito erano addirittura giunte a sostenere che, in tali casi, la dichiarazione di estinzione del giudizio fosse solo apparente, e conseguentemente, il mancato perfezionamento derivante dall'omesso versamento comportasse la reviviscenza dell'atto originariamente impugnato, e dunque l'ente impositore avrebbe potuto procedere alla riscossione di imposte e sanzioni in misura piena²⁴⁷.

Per ovviare a tali problematiche, in passato la Corte di Cassazione²⁴⁸, e prima di essa il Ministero delle Finanze²⁴⁹, avevano espressamente affermato che, fino alla prova di avvenuto versamento dell'intero importo o della prima rata, la Commissione in alcun modo avrebbe potuto adottare provvedimenti estintivi del giudizio. Per cui, in caso di raggiungimento di un accordo tra le parti, la Commissione avrebbe potuto adottare unicamente un provvedimento che disponesse il rinvio dell'udienza a data successiva alla scadenza del termine previsto per l'adempimento. Alla seguente udienza, se gli importi fossero risultati corrisposti, il collegio avrebbe dichiarato con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, mentre in caso contrario il processo avrebbe seguito il suo corso²⁵⁰.

²⁴⁶ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 4.

²⁴⁷ Si vedano in tal proposito C. T. Reg. Milano, 24 ottobre 2008, n. 91/11/08; ed anche C. T. Reg. Bari, 13 luglio 2012, n. 61/8/12, in Cissello A. *op. ult. cit.*, nota 18.

²⁴⁸ Sent. Cass. n. 3560 del 13 febbraio 2009.

²⁴⁹ C. M. n.235 dell'8 agosto 1997, cap. III.

²⁵⁰ Cfr. Cissello A., La conciliazione giudiziale, Quaderno Eutekne n.123 – Gli istituti deflativi del contenzioso, giugno 2015, pag. 249-280.

Certo è che nel nuovo sistema il problema non si pone, dal momento che il perfezionamento è anticipato, quindi il giudice dichiara un'estinzione che si è già verificata²⁵¹.

Un'altra ragione che potrebbe aver inciso sulle recenti scelte del Legislatore, è legata non tanto ad una problematica di tipo procedurale, bensì alla natura stessa dell'istituto conciliativo. Il fatto che l'istante perfezionativo venisse fatto coincidere con quello del versamento, rappresentava secondo taluni un elemento a sostegno della tesi che assimila la conciliazione alla transazione civilistica²⁵². In passato, autorevole dottrina aveva infatti osservato che se la concreta funzione della conciliazione fosse stata quella di mirare ad una quanto più corretta ricostruzione del reale debito d'imposta, il suo perfezionamento non avrebbe dovuto realizzarsi in corrispondenza del pagamento del contribuente²⁵³. In effetti, se come stabilito dalla giurisprudenza, il mancato pagamento comportava il riesandersi della libertà d'azione dell'ente impositore, la funzione della conciliazione non poteva che essere quella di comporre una controversia sorta su una realtà non predeterminata dal diritto, e non quella di accertare una realtà predeterminata dal diritto, come imporrebbe il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria²⁵⁴. Parte della dottrina sostiene tuttavia che il mutamento del momento perfezionativo della conciliazione non sia di per sé idoneo a svalutare le tesi transattive²⁵⁵, e che la scelta del Legislatore di sostituire il cd. "pagamento perfezionante" con il cd. "perfezionamento consensuale", sia prevalentemente dettata da moventi di ordine pratico, piuttosto che dalla volontà di esprimere il proprio appoggio ad un preciso orientamento dottrinale sul tema della indisponibilità del tributo e della transattività della conciliazione.

Ad ogni modo, quanto attualmente disposto dagli art. 48 e 48-bis, in merito al perfezionamento della conciliazione fuori e in udienza, rappresenta un *unicum* negli istituti deflativi del contenzioso, che continuano a perfezionarsi con il pagamento²⁵⁶. Per esempio, per quanto concerne il reclamo/mediazione, l'art. 17-bis, co. 6, D.lgs. 546/92 stabilisce che "la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero

²⁵¹ Cfr. Cissello A., *Novità in tema di conciliazione giudiziale*, *cit.*, par. 3.

²⁵² In tal senso Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 156.

²⁵³ Si veda Russo P., *op. ult. cit.*, pag. 108.

²⁵⁴ Cfr. Versiglioni M., *op. ult. cit.*, par. 8.

²⁵⁵ In tal senso Marelli E., *op. cit.*, pag. 1376 e ss.

²⁵⁶ Cfr. Cissello A. *op. ult. cit.*, par. 4.

della prima rata”. Analogamente, in materia di accertamento con adesione del contribuente, l’art. 9, D.lgs. 218/97 dispone che “la definizione si perfeziona con il versamento delle somme di cui all’articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata, prevista dall’articolo 8, comma 2”²⁵⁷. In materia di conciliazione, invece, gli art. 48 e 48-*bis* dispongono rispettivamente che l’istituto si perfezioni con la sottoscrizione dell’accordo conciliativo raggiunto dalle parti fuori udienza o con la redazione del processo verbale di conciliazione quando questa si perfeziona in udienza. Allo stato attuale dunque, nulla ha a che vedere il perfezionamento dell’istituto con il pagamento delle somme, giacché quest’ultimo interviene in un momento successivo, nel quale la conciliazione può già dirsi perfezionata.

Nella “nuova” disciplina, l’intervenuto accordo tra le parti ha efficacia novativa del precedente rapporto, per cui l’eventuale omesso versamento delle somme dovute non va ad inficiare il perfezionamento e la validità della conciliazione, ma legittima l’Ufficio ad agire per la riscossione di quanto dovuto dal contribuente, mediante iscrizione a ruolo del nuovo credito²⁵⁸. Allo stesso tempo, come ha precisato l’Agenzia delle Entrate, qualora sia il contribuente a vantare un credito nei confronti dell’Erario, e questo non dovesse dare esecuzione al pagamento, l’accordo conciliativo legittimerà il soggetto ad agire in giudizio contro l’ente impositore, dinanzi al giudice ordinario²⁵⁹.

L’effetto novativo che si origina con il perfezionamento della conciliazione genera una importante conseguenza, che la Cassazione ha voluto sottolineare. Perfezionatasi la conciliazione giudiziale, all’ente impositore resta preclusa la facoltà di richiedere l’applicazione di una delle misure cautelari, previste dall’art. 22 D.lgs. 472/97, a garanzia del proprio credito. Ciò si deve al fatto che, avendo la conciliazione effetto novativo delle precedenti obbligazioni, l’accordo conciliativo o il processo verbale di conciliazione costituiscono nuovo titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore, e tale titolo non è ricompreso nell’elenco degli atti elencati dall’art. 22 D.lgs. 472/97²⁶⁰, che conferiscono legittimazione a richiedere la tutela cautelare²⁶¹.

²⁵⁷ Le modalità di versamento previste per l’accertamento con adesione sono le stesse a cui si è precedentemente richiamato in materia di conciliazione, anche in caso di rateazione. Il comma 4 D.lgs. 546/92 stabilisce infatti che alla conciliazione, in quanto compatibili, si applicano le medesime disposizioni previste per l’accertamento con adesione dall’art. 8 D.lgs. 218/97.

²⁵⁸ In tal senso Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 190; si veda anche Corasaniti G., *op. cit.*, pag. 1005.

²⁵⁹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.2.

²⁶⁰ Si tratta di provvedimento di irrogazione di sanzioni e del processo verbale di contestazione.

²⁶¹ In questi termini Cass., n. 4807, 24 Febbraio 2017, in Bianchi L., L’effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l’applicazione delle misure cautelari *ex art.* 22 D.lgs. n. 472 del 1997, in *Diritto e pratica tributaria* n. 5/2017, pag. 2240-2259.

4.2 Definizione e pagamento delle somme dovute

La disciplina sanzionatoria che caratterizza la conciliazione giudiziale, rivela con chiarezza la logica mediante cui il Legislatore ha scelto di costruire tale istituto, cioè quella di trovare un punto di incontro tra contribuente ed ente impositore. Da un lato vi è l'interesse erariale, che si sostanzia nel tentativo di addivenire a una quanto più rapida, nonché certa, soluzione della controversia fiscale; dall'altro la mira del contribuente, che ritenendo illegittima o infondata una certa pretesa nei suoi confronti, agisce in giudizio per ottenerne la rideterminazione. Mediante conciliazione appunto, l'Amministrazione Finanziaria si apre alla possibilità di rinunciare ad una frazione della pretesa fiscale vantata nei confronti del debitore d'imposta, in cambio di una quanto più rapida e più sicura conclusione della lite. Ciò del resto rappresenta un tratto di vicinanza agli altri istituti deflativi del contenzioso, dalla cui analisi emerge con chiarezza quella che è stata la *ratio* del Legislatore Tributario negli ultimi trent'anni: "prevedere effetti premiali tanto maggiori quanto più efficiente (e quanto più pronta) fosse la chiusura della controversia, potenziale o attuale"²⁶². Detta logica si è manifestata con sempre maggior intensità nei più moderni interventi di riforma e, in particolare, per quanto interessa in questa sede, nella più recente riforma della conciliazione giudiziale, che ha apportato numerose modifiche all'istituto, anche sul piano della definizione e del pagamento delle somme dovute a titolo di conciliazione.

Prima della riforma, l'art. 48 già conteneva la previsione di un regime sanzionatorio agevolato in caso di avvenuta conciliazione²⁶³. Con la riforma del D.lgs. 156/2015, la *ratio* premiale dell'istituto conciliativo è stata ulteriormente evidenziata dalla previsione di un diverso sconto sanzionatorio in ragione della rapidità con cui l'accordo conciliativo viene raggiunto, con l'evidente scopo di "sollecitare il contribuente a raggiungere l'accordo deflativo del contenzioso in tempi quanto più possibile rapidi"²⁶⁴. Il contribuente può infatti beneficiare di una riduzione delle sanzioni amministrative del 60% se la conciliazione si perfeziona nel primo grado di giudizio e del 50% se l'istituto

²⁶² Cfr. Versiglioni M., *op. ult. cit.*, par. 5.3.

²⁶³ L'art. 48, co. 6, D.lgs. 546/92, nella sua pregressa formulazione prevedeva che: "In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei mini edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo".

²⁶⁴ In tal senso Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 146.

giunge a perfezionamento nella fase di appello²⁶⁵. Peraltro, come è possibile intuire da un'accurata lettura della norma, il criterio di determinazione delle sanzioni, attualmente basato sul minimo previsto dalla legge, rimarca l'intenzione del Legislatore di incentivare al ricorso allo strumento conciliativo, predisponendo un meccanismo di definizione della misura sanzionatoria decisamente più favorevole al contribuente, meccanismo parimenti previsto nelle discipline della mediazione e dell'accertamento con adesione²⁶⁶. Infatti, mentre prima della riforma la sanzione era applicabile “nella misura del 40 per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione”²⁶⁷, attualmente le sanzioni “si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge”²⁶⁸. Ciò si traduce in un notevole beneficio in favore del contribuente, che facilmente può essere rilevato con l'ausilio di un semplice esempio.

Si ipotizzi che la conciliazione abbia ad oggetto un atto impugnato recante indicazione di una maggiore imposta ai fini IRAP pari a 10.000 euro, per la quale è prevista sanzione nella misura massima del 240%, ovvero 24.000 euro, individuata su disposizione dell'art. 1, D.lgs. 471/97²⁶⁹, che contempla l'applicazione della “sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute”. Si supponga poi che contribuente e Amministrazione Finanziaria abbiano perfezionato in primo grado un accordo di conciliazione, pattuendo una rideterminazione del tributo nella misura di 6.000 euro. In tal caso, se si osservasse la pregressa disciplina per la determinazione della sanzione, quest'ultima, in seguito a conciliazione, ammonterebbe a 5.760 euro, pari al 40% di 14.400 euro, ovvero il 240% di 6000 euro. In linea con quanto attualmente disposto, invece, la sanzione irrogata in seguito a conciliazione ammonterebbe a soli 2.880 euro, pari cioè al 40% del minimo previsto dalla legge, ovvero il 120% su 6000 euro²⁷⁰.

²⁶⁵ Più precisamente, ai sensi dell'art. 48-ter, co. 1, D.lgs. 546/92: “Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio”.

²⁶⁶ In tal senso Rossi P., Saggese P., *op. cit.*, par. 3.3.

²⁶⁷ Vedasi art. 48, co. 6, D.lgs. 546/92 ante riforma D.lgs. 156/2015.

²⁶⁸ Si richiama alla disposizione dell'art. 48-ter, co. 1, D.lgs. 546/92.

²⁶⁹ Si rammenta che l'intera disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo è contenuta nei D.lgs. 471, 472, 473 18 dicembre 1997.

²⁷⁰ L'esempio riportato è ritratto dalla citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015, par. 1.11.4.

L'esempio illustra con chiarezza che la scelta del Legislatore, di adottare un meccanismo di determinazione delle sanzioni basato sul criterio del minimo previsto dalla legge, sia operata in un'ottica di generazione di un maggior favore per il contribuente, finalizzata ad incentivare quest'ultimo all'adozione dell'istituto conciliativo.

Sempre in tema di sanzioni, va poi fatto presente che in seguito alla modifica apportata all'art. 12 D.lgs. 472/97²⁷¹, dal D.lgs. 158/2015, è stata estesa anche alla conciliazione giudiziale la disciplina del cumulo giuridico, applicata all'accertamento con adesione e alla mediazione. In particolare, l'attuale art. 12, co. 8, D.lgs. 472/97, prevede che anche in caso di conciliazione giudiziale “le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta”. In tal modo la sanzione potrà essere unitamente determinata, limitatamente a ciascun tributo e a ciascun anno oggetto di definizione, cosicché la disciplina del cumulo giuridico nell'ambito della conciliazione giudiziale opererà solo limitatamente a quei casi in cui nella stessa annualità il contribuente abbia commesso più violazioni relative allo stesso tributo²⁷².

Da ultimo, in tema di sanzioni, va senz'altro segnalato che, come stabilito dall'art. 16, co.3, D.lgs. 472/97 “la definizione agevolata impedisce l'irrogazione di sanzioni accessorie” e dunque, in caso di conciliazione giudiziale, non è prevista l'applicabilità delle sanzioni amministrative accessorie di cui all'art. 21 D.lgs. 472/97. Si tratta nello specifico di: interdizione temporanea o sospensione temporanea dall'esercizio di una professione o di un'arte; interdizione temporanea dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese; impossibilità, per un certo periodo o per sempre, di avere rapporti contrattuali con la Pubblica Amministrazione²⁷³.

Per concludere l'analisi in tema di definizione delle somme dovute a titolo di conciliazione, si ricorda che, dagli importi dovuti, vanno computate in diminuzione le eventuali somme corrisposte dal contribuente in pendenza di giudizio²⁷⁴. Il contribuente potrebbe infatti aver versato, prima del perfezionamento dell'accordo conciliativo, eventuali somme a titolo di iscrizione provvisoria. Nel processo tributario è infatti

²⁷¹ L'art. 12 D.lgs. 472/97 disciplina il cosiddetto “cumulo giuridico delle sanzioni”, ovvero l'applicazione della sola sanzione prevista per la violazione più grave, aumentata fino al triplo, qualora con una sola condotta omissiva o commissiva si realizzi una pluralità di violazioni che prevedono una sanzione amministrativa.

²⁷² Cfr. Rossi P., Saggese P., *op. cit.*, par. 3.3.

²⁷³ Si veda in dettaglio Falsitta G., *op. ult. cit.*, pag. 300.

²⁷⁴ AA.VV., *op. cit.*, pag. 500.

previsto che, al fine di disincentivare l'impugnazione di atti al solo scopo di differire il pagamento di somme eventualmente dovute all'ente impositore, l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, ai fini IVA, IRAP e delle imposte sui redditi, ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, debba contenere l'intimazione ad adempiere entro il termine di proposizione del ricorso, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, degli importi da corrispondere a titolo provvisorio di cui all'art 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602²⁷⁵.

4.2.1. Pagamento integrale o rateale: le garanzie

Come si è in più occasioni avuto modo di segnalare, l'operato legislativo in materia di conciliazione giudiziale ha sempre mosso i propri passi nella medesima direzione, cioè quella di incentivare il contribuente al ricorso all'istituto in questione.

Con riguardo al tema della definizione e del pagamento delle somme dovute in seguito a conciliazione, la previsione di un più favorevole regime sanzionatorio non è l'unica ragione che potrebbe indirizzare il contribuente all'adozione di tale strumento. Un altro consistente aspetto vantaggioso della conciliazione è rappresentato infatti dalla possibilità di optare, oltre che per il pagamento integrale in soluzione unica, anche per il pagamento in forma rateale.

All'art. 48-ter, co. 4, D.lgs. 546/92, è stabilito che: "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". Il citato articolo 8 sancisce espressamente la possibilità di versare le somme dovute in seguito ad accertamento con adesione, e dunque in seguito a conciliazione, anche ratealmente. In particolare, per somme non superiori a 50.000 euro è previsto un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, mentre per importi superiori a predetta soglia, le rate trimestrali di pari importo possono essere al massimo 16. Si segnala in tal proposito che prima della riforma del D.lgs. 159/2015, che ha modificato l'art. 8 D.lgs. 218/97, per somme dovute superiori a 50.000 euro era previsto un numero massimo di 12 rate trimestrali di pari importo.

Che il pagamento sia eseguito in soluzione unica o in forma rateale, secondo quanto disposto dall'art. 48-ter, co. 2, D.lgs. 546/92, il versamento della somma dovuta o della prima rata, deve essere effettuato entro il termine temporale di venti giorni dalla data di

²⁷⁵ Ciò è quanto stabilito dall'art. 29, co. 1, lett. a), DL 31 maggio 2010, n.78.

sottoscrizione dell'accordo di conciliazione fuori udienza, di cui all'art. 48, o dalla data di redazione del processo verbale, di cui all'art. 48-*bis* del medesimo decreto, in ipotesi di conciliazione fuori udienza.

Data l'affinità tra i due istituti deflativi, anche in ipotesi di conciliazione si suppone che, come disposto dall'art. 4, co. 3, D.lgs. 218/97, in materia di accertamento con adesione, entro dieci giorni dal versamento integrale o della prima rata, il contribuente debba far pervenire all'Ufficio la quietanza di avvenuto pagamento.

In caso di rateazione, sempre all'art. 8 D.lgs. 218/97, è previsto che il versamento delle rate successive alla prima vada eseguito entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Su detti importi si calcolano inoltre gli interessi, a partire dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata²⁷⁶.

Un aspetto peculiare a cui va certamente posta attenzione, nelle ipotesi di pagamento in forma rateale delle somme dovute in seguito a conciliazione, è quello delle garanzie. Anteriormente all'intervento del D.L. 98/2011, che ha modificato alcuni aspetti della norma in materia conciliativa, l'art. 48, co. 3, D.lgs. 546/92 prevedeva che in caso di conciliazione, il pagamento a mezzo rate fosse consentito "previa prestazione, se l'importo delle rate successive alla prima è superiore a 50.000 euro, di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria ovvero rilasciata da consorzi di garanzia collettiva dei fidi (Confidi) iscritti nell'albo previsto dall'art. 106 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385".

Si segnala peraltro che in un primo momento, e più precisamente prima dell'intervento di riforma fiscale realizzato dal D.L. n. 40 del 2010, la prestazione di garanzia era obbligatoria, a prescindere dall'entità della somma dovuta, in tutti quei casi nei quali il contribuente richiedeva di dilazionare il pagamento delle somme dovute in seguito a conciliazione²⁷⁷.

Secondo l'attuale disciplina del processo tributario, il contribuente che opta per il versamento rateale di quanto dovuto a titolo di conciliazione, non è tenuto a prestare alcuna forma di garanzia all'Amministrazione Finanziaria. Nella normativa vigente dunque, in ipotesi di conciliazione giudiziale perfezionata, l'ente impositore rimane del tutto esposto al rischio di inadempimento da parte del contribuente. Ciò si deve da un

²⁷⁶ Va in tal senso precisato che, a norma dell'art. 2, D.lgs. 472/97, le somme irrogate a titolo sanzionatorio non sono mai produttive di interessi. Gli interessi saranno dunque calcolati sulla sola pretesa fiscale rideterminata mediante conciliazione, al netto delle sanzioni.

²⁷⁷ Cfr. Borgoglio A., Liti pendenti ultradecennali: ultimi chiarimenti dal Fisco, in *Quotidiano Giuridico*, 2010.

lato alla scelta del Legislatore di rimuovere l'obbligo di prestazione di garanzia in caso di pagamento rateale, dall'altro al fatto che, avendo la conciliazione effetto novativo del precedente rapporto, come si è già avuto modo di segnalare²⁷⁸, conseguentemente al suo perfezionamento, è preclusa all'ente impositore la facoltà di richiedere l'applicazione di misure cautelari a garanzia del proprio credito²⁷⁹. Quest'ultima puntualizzazione è stata peraltro ampiamente rimarcata dalla Cassazione, la quale ha evidenziato che, data l'efficacia novativa della conciliazione, il suo perfezionamento genera un "nuovo" titolo per la riscossione delle somme, titolo che non è ricompreso nell'elenco degli atti che, a norma dell'art. 22 D.lgs. 472/97, legittimano la richiesta della tutela cautelare²⁸⁰.

4.2.2. La compensazione delle somme dovute

In materia di versamento delle somme dovute in seguito a conciliazione, occorre senz'altro tener presente dei molteplici rinvii normativi previsti dal Legislatore. Il comma 4 dell'art. 48-ter D.lgs. 546/92, ammette l'applicabilità alla conciliazione delle disposizioni contenute all'art. 8 D.lgs. 218/97. Quest'ultimo, a sua volta, stabilisce al comma 4 che per le modalità di versamento delle somme debbano ritenersi applicabili le direttive fornite dall'art. 15-bis del medesimo decreto. L'art. 15-bis D.lgs. 218/97 prevede invece che il pagamento delle somme di cui all'art. 8, sia da eseguire mediante versamento unitario di cui all'art. 17 D.lgs. 241/97, secondo le modalità stabilite dall'art. 19 del medesimo decreto, e fatte salve le ipotesi in cui siano contemplate altre modalità di pagamento in ragione della tipologia del tributo²⁸¹.

È pertanto possibile affermare che, in caso di conciliazione giudiziale, le somme vadano corrisposte, secondo quanto sancito dall'art. 17 D.lgs. 241/97, tramite versamento unitario, e dunque con possibilità di compensazione²⁸². Ciò riconferma peraltro quanto stabilito dal DM 31/3/2000, al cui art. 1 era espressamente menzionata la previsione di

²⁷⁸ V. *supra*, par. 4.1.

²⁷⁹ Si tratta delle misure disposte dall'art. 22, D.lgs. 472/97, ovvero l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei coobbligati in solido, ed il sequestro conservativo dei beni di costoro, compresa l'azienda.

²⁸⁰ Cass., n. 4807, 24 Febbraio 2017, in Corasaniti G., *op. cit.*, pag. 1006.

²⁸¹ Secondo quanto previsto dall'art. 19, co. 1, D.lgs. 241/97: "I versamenti delle imposte, dei contributi, dei premi previdenziali ed assistenziali e delle altre somme, al netto della compensazione, sono eseguiti mediante delega irrevocabile ad una banca convenzionata ai sensi del comma 5". Ecco dunque che – come si evidenzia in Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 5 – le imposte sui redditi e le relative addizionali, l'IRAP, l'IVA, gli interessi e le sanzioni vanno versati mediante modello F24, mentre il versamento delle imposte indirette diverse dall'IVA dovrà essere eseguito secondo modalità a loro proprie, di regola con modello F.23.

²⁸² Cfr. Cissello, A. *op. ult. cit.*, par. 5.

applicabilità delle disposizioni in materia di versamento unitario con compensazione a tributi e sanzioni dovuti ai sensi dell'art. 48, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Come segnala autorevole dottrina, di norma l'istituto della compensazione non sarebbe applicabile nella disciplina tributaria, a meno che la sua applicabilità non sia espressamente prevista da specifici interventi normativi, quali ad esempio quello ad opera dell'art. 17 D.lgs. 241/97, a cui si è pocanzi fatta menzione²⁸³.

Ulteriore riferimento alla possibilità di compensare le somme dovute a titolo di conciliazione viene fatto dall'art. 28-*quinquies*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che disciplina appunto le “compensazioni di crediti con somme dovute in base agli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario”. In particolare, la citata norma prevede che il contribuente, su specifica richiesta, possa compensare “i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili” vantati nei confronti delle amministrazioni pubbliche, secondo le modalità stabilite dall'art. 17 D.lgs. 241/97, ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, con somme dovute a seguito di accertamento con adesione del contribuente, di acquiescenza, di definizione agevolata delle sanzioni, di conciliazione, di mediazione, ecc. In tali ipotesi la compensazione viene immediatamente trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate per il rilascio delle certificazioni idonee a garantire l'utilizzo univoco del credito certificato²⁸⁴.

²⁸³ In tal senso Falsitta G., *op. ult. cit.*, pag. 145-146.

²⁸⁴ Si veda art. 28-*quinquies*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

4.3 Mancato pagamento: ammissibilità di tardivi e omessi versamenti

Fino a questo punto si è cercato di delineare quelle che sono le modalità di definizione e pagamento delle somme dovute dal contribuente nell'ipotesi di conclusione di un accordo conciliativo con l'Amministrazione Finanziaria.

Sinteticamente si può ribadire che, in caso di conciliazione, fuori o in udienza, il debitore d'imposta è tenuto a corrispondere una somma pari all'ammontare di tributo rideterminato mediante accordo di conciliazione, a cui si aggiungono le sanzioni che, a norma del comma 1 dell'art. 48-ter D.lgs. 546/92, sono applicate nella misura del 40 per cento o del 50 per cento del minimo previsto dalla legge, a seconda che l'istituto giunga a perfezionamento rispettivamente nel corso del primo o del secondo grado di giudizio.

Il contribuente deve poi provvedere al versamento delle somme determinate, in soluzione unica o in forma rateale, pagando l'intera somma o la prima rata entro 20 giorni dalla data in cui ha avuto luogo il perfezionamento dell'accordo.

Premesso ciò, è senz'altro fondamentale interrogarsi su quali siano le conseguenze a cui va incontro il contribuente che, dopo il perfezionamento della conciliazione, non provvede, entro congrui termini, a corrispondere quanto risultante dall'accordo. Ancor più interessante sarà tentare di comprendere se, e in quale misura, il Legislatore abbia voluto ancora una volta mostrare il proprio favore al contribuente, ammettendo la tardività o l'omissione dei versamenti da parte di quest'ultimo.

Una simile analisi richiede senz'altro di richiamare a una fondamentale precisazione: a differenza della pregressa disciplina, nella vigente normativa in tema di conciliazione non vale più la regola del pagamento perfezionante, bensì quella dell'accordo perfezionante. Per cui, il mancato o tardivo versamento di quanto dovuto dal contribuente, non compromette l'efficacia dell'accordo, come invece accadeva in passato. Si ritiene dunque doveroso, per l'approfondimento di questa tematica, ricostruire le scelte operate dal Legislatore nella previgente e nell'attuale disciplina conciliativa, anche allo scopo di rimarcare nuovamente la crescente incentivazione all'adozione di tale strumento.

Ebbene prima della riforma del processo tributario ad opera del D.lgs. 156/2015, secondo quanto disposto dall'art. 48, co. 3-bis D.lgs. 546/92, nell'ipotesi di mancato versamento, anche di una sola delle rate successive alla prima entro il termine per corrispondere la successiva, cioè l'ultimo giorno di ciascun trimestre, il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto provvedere all'iscrizione a ruolo

dell'importo rimanente e della sanzione per il mancato versamento. Con l'iscrizione a ruolo dunque, l'ente creditore, accertato l'inadempimento del contribuente, provvedeva a trasferire la pratica all'agente della riscossione, affinché questo procedesse all'esecuzione forzata. Per quanto riguarda la sanzione applicata dall'art. 48 in caso di mancato versamento, la norma faceva esplicito riferimento alla sanzione di cui all'art. 13 D.lgs. 471/97, pari cioè al 30 per cento del residuo importo dovuto, ma applicata in misura doppia. Dunque in mancanza di versamento di una rata entro il termine di versamento della successiva, era prevista l'iscrizione a ruolo della somma residua a cui si aggiungeva una sanzione del 60 per cento parametrata all'importo dovuto a titolo di tributo e non ancora corrisposto. Pertanto le conseguenze sanzionatorie che derivavano dal mancato pagamento della rata erano assai pregiudizievoli per il contribuente, il quale subiva inoltre la perdita del beneficio di dilazione²⁸⁵.

Diversa era invece l'ipotesi in cui il versamento di una delle rate successive alla prima veniva eseguito fuori termine, ma comunque entro il limite temporale previsto per il versamento della rata successiva. In tal caso nulla era specificamente disposto dall'art. 48, co. 3-*bis*, cosicché alcuni sostenevano l'inapplicabilità del regime sanzionatorio di cui all'art.13 D.lgs. 471/97. Differente era però la soluzione adottata dall'Agenzia delle Entrate²⁸⁶, che sosteneva l'applicabilità della sanzione di cui all'art. 13, non raddoppiata, ed il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concesso al contribuente²⁸⁷. Una simile valutazione era operata in ragione del fatto che, secondo l'Agenzia, il Legislatore "ha tenuto conto di ritardi tali da non compromettere, nel suo complesso, il piano di rateazione e, al tempo stesso, dell'interesse della tempestiva riscossione delle somme dovute, riconoscendo la possibilità di sanare il mancato versamento di una rata con il pagamento della stessa entro la scadenza di quella successiva"²⁸⁸.

Certamente più problematica era l'ipotesi che si verificava qualora il contribuente non provvedesse al versamento della prima rata o dell'intera somma, entro i venti giorni dalla redazione del processo verbale di conciliazione, o dalla data di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio. In simili casi infatti, data la previsione di un sistema

²⁸⁵ Cfr. Cissello A., *La conciliazione giudiziale, cit.*, par. 5.3.

²⁸⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.41, del 5 agosto 2011, par. 4.

²⁸⁷ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 5.3.

²⁸⁸ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.41, del 5 agosto 2011, par. 4

“a pagamento perfezionante”, il mancato versamento della prima rata o dell’intero importo, comportava la necessità di riattivare il processo²⁸⁹.

In tali situazioni, per evitare di incorrere nella considerevole moltitudine di problemi legati alla riattivazione del processo, l’inadempimento del contribuente era da ritenersi ammissibile nei casi in cui la tardività o l’insufficienza dei versamenti fosse stata di lieve entità. In altre parole, non si andava a considerare inadempiente il contribuente che, per errore, corrispondeva meno di quanto dovuto, purché la differenza tra quanto dovuto e quanto effettivamente versato fosse di esigua entità, e a patto che egli si adoperasse quanto prima per l’integrazione degli importi mancanti, così da minimizzare il ritardo²⁹⁰. A tali conclusioni era possibile pervenire mediante una lettura in senso estensivo della circolare dell’Agenzia delle Entrate 27/E del 2/8/2013, par 3. Infatti, sebbene l’Agenzia avesse sancito con tale circolare la sola ammissibilità della minima tardività e della insufficienza dei versamenti di importi dovuti a titolo di accertamento con adesione, data la similarità tra i due istituti deflativi, tali considerazioni dovevano verosimilmente ritenersi valide anche in materia di conciliazione giudiziale. Ad analoghe conclusioni era approdata in più occasioni anche la giurisprudenza²⁹¹, ritenendo ammissibili i pagamenti eseguiti con pochi giorni di ritardo²⁹².

Significative divergenze, rispetto a quanto pocanzi detto, si ravvisano nella vigente normativa in materia di conciliazione giudiziale. Ciò si deve in larga misura, come si è anticipato, all’innovazione introdotta dalla riforma del 2015 in tema di perfezionamento dell’istituto, che si realizza oggi con la sottoscrizione dell’accordo o con la redazione del processo verbale, e non più in occasione del pagamento delle somme, come era in precedenza previsto.

Come stabilisce infatti l’art. 48-ter, co. 3, D.lgs. 546/92, in caso il contribuente non provveda a corrispondere la somma dovuta a titolo di conciliazione o anche una qualunque delle rate, entro il termine stabilito per il pagamento della successiva, ciò non andrà a inficiare il perfezionamento dell’istituto, ma autorizzerà il competente Ufficio a provvedere “all’iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni”. A tali importi si sommerà inoltre la sanzione di cui all’art. 13 D.lgs. 471/97, pari al 30 per cento di quanto dovuto, aumentata della metà. La sanzione

²⁸⁹ V. *supra*, par. 4.1.

²⁹⁰ In tal senso Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 6.

²⁹¹ C.T. Prov. Arezzo 27 ottobre 2011 n. 281/3/11 e C.T. Prov. Milano 18 gennaio 2013 n. 7/16/13, in Cissello A., *op. ult. cit.*, nota 63.

²⁹² Cfr. Cissello A., *op. ult. cit.*, par. 6.

applicata, in caso di tardivo o omesso pagamento, non è più dunque pari al 60 per cento, come nella pregressa disciplina, bensì pari al 45 per cento dell'intero importo residuo dovuto a titolo di imposta. Il mancato o tardivo versamento comporta inoltre, come previsto anche *ante* riforma del 2015, la decadenza del beneficio di dilazione del pagamento²⁹³.

Anche nella vigente disciplina, e anzi, ancor più che in quella pregressa, il Legislatore ha preso in considerazione la possibilità che il versamento venga eseguito con tollerabile ritardo. Degna di nota è in tal senso la modifica operata dal D.lgs. 158/2015 al menzionato art. 13 D.lgs. 471/97, che ha comportato l'inserimento del termine di cui al co. 1, secondo periodo, entro il quale è prevista una riduzione della sanzione. Ecco dunque che per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 30 per cento, di cui sopra, viene dimezzata.

Aggiunge inoltre l'art. 13, co.1, D.lgs. 471/92 che, fatta salva l'applicazione della disciplina del ravvedimento di cui all'art 13, D.lgs. 472/97, se il contribuente provvede a versare quanto dovuto con un ritardo non superiore a 15 giorni, la sanzione del 15 per cento a cui si è pocanzi menzionato viene "ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

Dunque in caso di tardivi versamenti, se il ritardo è inferiore a 15 giorni si applica una sanzione dell'1 per cento per ogni giorno di ritardo, se il ritardo è compreso tra i 15 e i 90 giorni la sanzione applicata sarà del 15 per cento, mentre per ritardi superiori a 90 giorni la sanzione sarà del 45 per cento e comporterà la decadenza dal beneficio della dilazione²⁹⁴.

In materia di riduzione delle sanzioni, come si è accennato, trova inoltre applicazione anche la disciplina del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 D.lgs. 472/97, che premia la condotta del contribuente che in maniera autonoma provvede a corrispondere quanto dovuto prima che la violazione gli sia stata contestata e comunque quando non siano ancora iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento, delle quali egli sia venuto a conoscenza. Nelle ipotesi descritte, a norma dell'art. 13, co. 1, lett. a) e *a-bis*), D.lgs. 472/97, la sanzione è ridotta a un decimo del minimo per ritardi fino a 30 giorni, o a un nono del minimo per ritardi sino a 90 giorni.

A conclusione dell'analisi sul tema sanzionatorio in ipotesi di omessi o tardivi versamenti di somme dovute a titolo di conciliazione, va senz'altro fatto presente che,

²⁹³ Cfr. Rossi P., Saggese P., *op. cit.*, par. 3.4.

²⁹⁴ In tal senso si richiama nuovamente a Rossi P., Saggese P., *op. cit.*, par. 3.4.

dati i numerosi rinvii normativi²⁹⁵, trova applicazione all'istituto della conciliazione anche l'art. 15-ter D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Per tale ragione, ferma restando la validità della conciliazione ormai perfezionata, non si verifica la decadenza del beneficio della dilazione, nei casi in cui la tardività o l'insufficienza dei versamenti sia di lieve entità²⁹⁶. In particolare, secondo quanto disposto dall'art. 15-ter, co. 3, D.P.R. 602/73: “È esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni”.

²⁹⁵ Si segnala che l'art. 48-ter, co. 4, D.lgs. 546/92, sancisce la compatibilità e dunque l'applicabilità alla conciliazione giudiziale delle norme in materia di accertamento con adesione del contribuente di cui all'art. 8 D.lgs. 218/97. Quest'ultimo a sua volta prevede al comma quarto l'applicabilità, in ipotesi di inadempimento, delle regole disposte dall'art 15-ter D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

²⁹⁶ Cfr. Cissello A., *Novità in tema di conciliazione giudiziale*, *cit.*, par. 5.2.

4.4 Le spese di giudizio

Nel processo tributario, in materia di spese giudiziali, vige la regola generale della soccombenza, disciplinata all'art. 15, co. 1, D.lgs. 546/92, a norma del quale: “La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del giudizio che sono liquidate con sentenza”. Tale regola, che prende spunto dall'art. 91 del codice di procedura civile, è stata adottata dal Legislatore Tributario per rispondere a una fondamentale esigenza, cioè quella di “evitare una diminuzione patrimoniale al soggetto che abbia dovuto svolgere un'attività processuale per veder riconosciuto un proprio diritto”²⁹⁷.

Il Legislatore, in deroga al generale principio della soccombenza, ha previsto però la possibilità per il giudice di adottare una diversa tecnica per il riparto delle spese processuali, al sussistere di determinate condizioni. Più precisamente, l'art. 15, co. 2, D.lgs. 546/92, analogamente a quanto sancito dal dispositivo dell'art. 92 del codice di procedura civile, stabilisce che: “Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate”. Va in tal proposito precisato che né l'art. 92 c.p.c. né l'art.15 D.lgs. 546/92 obbligano il giudice a operare la compensazione. Egli infatti “può” e non “deve” compensare le spese di lite, e dunque anche in ipotesi di soccombenza reciproca delle parti, egli potrebbe rilevare la “maggior ragione” in capo ad una di esse, attribuendo all'altra l'intero carico delle spese²⁹⁸.

Importante novità in materia di spese processuali, che il Legislatore ha voluto introdurre con la riforma del 2015, riguarda la previsione di rinvio ai commi primo e terzo dell'art. 96 c.p.c., disposta dall'art. 15, co. 2-bis, D.lgs. 546/92. Il richiamo all'art. 96 evidenzia un chiaro intento di scoraggiare le cd. “liti temerarie” intentate dal contribuente, investendo il giudice tributario del potere di condannare al risarcimento del danno per responsabilità aggravata²⁹⁹. In particolare, a norma dell'art. 96, co. 1 c.p.c.: “Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza”. È chiaro dunque l'intento, con una simile disposizione normativa, di statuire la differenza tra spese processuali e danno che

²⁹⁷ In tal senso Corda F., *Le spese giudiziali nel processo tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2018, pag. 1539-1577.

²⁹⁸ Cfr. Corda F., *op. cit.*, pag. 1549.

²⁹⁹ Così Manoni E., *Riforma del contenzioso tributario, il giudizio di ottemperanza e le spese del giudizio*, in *Quotidiano Giuridico*, 2016.

dal processo può derivare. Infatti, mentre il generale principio di soccombenza determina con un certo automatismo la responsabilità per le spese di processo, il risarcimento del danno richiede che la parte che lo pretende non solo sia vittoriosa, ma sia anche in grado di dimostrare il dolo o la colpa grave nella condotta processuale della controparte³⁰⁰.

La previsione di condanna per lite temeraria, cioè per quei casi in cui il contribuente agisce o resiste in giudizio avanzando una pretesa assolutamente ed obiettivamente infondata, così come disciplinata dal comma 1 dell'art. 96 c.p.c., risultava in passato difficilmente realizzabile. La parte che su istanza chiedeva al giudice di condannare l'altra, doveva infatti dar prova non solo del danno subito, ma anche della sussistenza di una condotta colpevole o della malafede della controparte, nell'agire o nel difendersi a processo. Per tali ragioni, il Legislatore ha dato nuova vita all'istituto prevedendo l'inserimento, all'art. 91 c.p.c., del co. 3, che investe il giudice del potere di condannare la parte soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata, a favore della controparte. Il giudice in tal modo, nel pronunciarsi sulle spese processuali, è legittimato a sanzionare, anche d'ufficio, quei comportamenti della parte soccombente, che anche senza comprovato dolo o colpa grave, appaiono contrari al principio di legalità processuale³⁰¹ e impediscono il rispetto del principio di ragionevole durata del processo³⁰² che la legge è tenuta ad assicurare³⁰³.

In tema di applicabilità dell'art. 96 c.p.c. alla materia tributaria, va senz'altro segnalata una pronuncia della Suprema Corte, nella quale si è stabilito che il primo ed il terzo comma dell'art. 96 c.p.c. non trovano applicazione alternativamente ma cumulativamente nel contenzioso tributario. In altri termini, il giudice tributario potrebbe astrattamente pronunciare la condanna al risarcimento del danno per responsabilità aggravata in forza di entrambe le disposizioni di legge, cumulativamente applicate, laddove egli ravvisi la sussistenza delle rispettive condizioni, fermo restando l'obbligo di evitare duplicazioni risarcitorie in base al medesimo pregiudizio³⁰⁴.

A norma dell'art. 15, co. 2-ter, D.lgs. 546/92: "Le spese di giudizio comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti".

³⁰⁰ Cfr. Corda F., *op. cit.*, pag. 1554.

³⁰¹ Art. 88 Cost.

³⁰² Art. 111 Cost.

³⁰³ In tal senso Corda F., *op. cit.*, pag. 1557.

³⁰⁴ Cfr. Cass., n. 4925 del 2013, in Corda F., *op. cit.*, pag. 1560.

Dunque la parte condannata al pagamento delle spese dovrà farsi carico di tutti i costi che il processo tributario comporta, tra i quali senz'altro il contributo unificato di iscrizione a ruolo, cioè quella somma di denaro dovuta ai sensi dell'art. 9 D.P.R. 115/2002, consistente in un importo che muta in ragione della tipologia e del valore del processo³⁰⁵. La previsione di un contributo unificato è andata in buona sostanza a semplificare il sistema di imposizione fiscale sugli atti processuali, ricomprendendo in un unico tributo diritti di segreteria, imposte di bollo, tassa di iscrizione a ruolo, ecc.

In materia di contributo unificato si segnala inoltre che detto tributo deve essere pagato una seconda volta, al termine del procedimento, nei casi in cui sia dichiarata improcedibilità o inammissibilità del ricorso, ovvero nel caso in cui questo venga integralmente respinto³⁰⁶.

In ordine alla individuazione del *quantum* dovuto a titolo di spesa giudiziale, va senz'altro tenuto conto anche degli onorari e dei diritti del difensore. Precisa in tal senso l'art. 15, co. 2-*quinquies* che la liquidazione dei compensi spettanti agli incaricati di assistenza tecnica è fatta sulla base di specifici parametri previsti per le singole categorie professionali. È poi aggiunto, all'art. 15, co. 2-*sexies* che le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, si applicano con una riduzione del 20 per cento, anche nei casi di liquidazione a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o dei soggetti legittimati alla liquidazione, all'accertamento e alla riscossione dei tributi, iscritti all'albo di cui all'art. 53 D.lgs. 446/97, laddove questi abbiano scelto di farsi assistere dai propri difensori. Si ricorda infatti che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, e l'Ufficio dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, possono farsi assistere, in primo e in secondo grado, dall'avvocatura dello stato, assistenza che diviene obbligatoria nei giudizi dinanzi alla Corte di Cassazione³⁰⁷.

Si segnala inoltre che, secondo quanto previsto al secondo periodo del comma 2-*sexies*, la riscossione delle somme liquidate in favore di tutti gli enti impositori, oltre che degli agenti e dei concessionari della riscossione, avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo, ma soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza³⁰⁸.

³⁰⁵ Vedasi in tal senso art. 13 D.P.R. 115/2002, nel quale sono indicati dettagliatamente gli importi in cui è dovuto il contributo unificato.

³⁰⁶ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 224, in cui si richiama a quanto stabilito dall'art 13, co. 1-*quater*, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115.

³⁰⁷ In tal senso Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 41.

³⁰⁸ Cfr. Manoni E., *op. cit.*

La parte dell'art. 15 D.lgs. 546/92 che maggiormente interessa nell'ambito del presente elaborato, è senz'altro il comma 2-*octies*, introdotto dal Legislatore, con la riforma del D.lgs. 156/2015³⁰⁹, allo scopo di inquadrare la disciplina delle spese giudiziali nell'ipotesi in cui il processo tributario abbia indotto le parti a concludere un accordo di conciliazione giudiziale.

Tale disposizione, al secondo periodo prevede che, nelle ipotesi di intervenuta conciliazione, valga la regola della compensazione, operante in deroga al generale principio della soccombenza, di norma adoperato come tecnica di riparto delle spese giudiziali nel processo tributario. Pertanto, nel caso in cui le parti abbiano raggiunto un accordo mediante conciliazione giudiziale, salvo che esse non abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione in udienza, le spese dovranno intendersi compensate. Per identità di *ratio*, deve verosimilmente ritenersi ammissibile che le parti raggiungano un'intesa sulle spese di lite anche nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, segnalando dunque un meccanismo di riparto diverso dalla compensazione nell'accordo di conciliazione di cui all'art. 48 D.lgs. 546/92³¹⁰.

Senza altro degno di nota è altresì il primo periodo dell'art. 15, co. 2-*octies*, D.lgs. 546/92, a norma del quale, qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa e l'altra parte si sia rifiutata di accettarla, le spese giudiziali restano a carico di quest'ultima nel caso in cui il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta da essa ricevuta. In tal modo il Legislatore Tributario, riproponendo quanto previsto dal dispositivo dell'art. 91, co. 1 c.p.c., ha evidentemente voluto tentare di disincentivare le parti al rifiuto di ragionevoli proposte di conciliazione, "al solo scopo di perseguire improbabili maggiori vantaggi dalla prosecuzione del giudizio"³¹¹.

Va poi senz'altro ricordato che nelle controversie oggetto di conciliazione giudiziale, ove l'istituto intervenga in liti proposte avverso atti reclamabili, le spese di giudizio sono maggiorate del 50 per cento, a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, in ragione di quanto stabilito dall'art. 15, co. 2-*septies*, D.lgs. 546/92³¹².

In definitiva dunque, in ipotesi di conciliazione giudiziale, se le parti raggiungono un accordo, salvo che in esso non sia diversamente convenuto, le spese si intendono

³⁰⁹ Il co. 2-*octies* è stato aggiunto all'art. 15. D.lgs. 546/92 dall'art. 9, co.1, lett. f) D.lgs. 24 settembre 2015, n.156.

³¹⁰ In tal senso Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 149.

³¹¹ Cfr. Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *op. cit.*, pag. 149.

³¹² In tal senso Manoni E., *op. cit.*

compensate. Qualora invece non si addivenga a conciliazione, diverse sono le ipotesi che potrebbero verificarsi. Può anzitutto accadere che, risultando una parte totalmente soccombente, vengano ad essa interamente addebitate le spese. Può altresì succedere che al termine del giudizio risulti esservi soccombenza reciproca delle parti. In quest'ultima ipotesi, se la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare pari o superiore al contenuto della proposta di conciliazione, il giudice disporrà la compensazione delle spese. Se invece la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta conciliativa rifiutata da una delle parti, allora le spese saranno compensate nel caso in cui il rifiuto sia retto da giustificato motivo e saranno invece interamente addebitate alla parte che ha rifiutato, in caso di ingiustificato motivo del rifiuto³¹³.

Per concludere, si rammenta che la decisione sulle spese è pronunciata d'ufficio, e dunque non v'è necessità che la parte abbia presentato esplicita richiesta di condanna, o che il difensore abbia presentato nota di spese, di cui all'art. 75 delle disposizioni per l'attuazione del c.p.c.³¹⁴.

Si segnala infine che, come ribadito dalla Corte Costituzionale, il giudice è tenuto a provvedere alla pronuncia sulle spese anche nelle ipotesi di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere³¹⁵. La materia del contendere cessa quando viene meno l'oggetto del processo, cioè l'atto impugnato, e ciò accade ad esempio quando l'Amministrazione ritira l'atto impugnato, o al perfezionarsi di un accordo di conciliazione³¹⁶.

³¹³ Cfr. Corda F., *op. cit.*, pag. 1571.

³¹⁴ Vedasi Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 224.

³¹⁵ Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 224, segnala che la Corte Cost., 12 luglio 2005, n. 274, ha dichiarato incostituzionale la norma che escludeva la condanna alle spese di giudizio in caso di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere.

³¹⁶ Cfr. Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 188. Sulla pronuncia di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere al perfezionarsi dell'accordo di conciliazione, v. *supra*, par. 3.1.

Conclusione

La conciliazione giudiziale rappresenta senz'altro uno dei più importanti strumenti per la definizione agevolata delle controversie in materia fiscale.

Dall'osservazione dei numerosi interventi di riforma, che hanno rinnovato l'istituto in questione, dalla sua prima introduzione nel sistema tributario del nostro paese sino alla sua attuale formulazione, emerge in maniera evidente l'intento sempre più marcato del Legislatore di incentivare all'utilizzo di tale strumento, utile ad assicurare la risoluzione del contenzioso in maniera più rapida e certa, e dunque meno onerosa, tanto per il contribuente quanto per l'Amministrazione Finanziaria.

Il *favor* legislativo verso la continua implementazione degli istituti deflativi del contenzioso, è senza dubbio giustificabile in ragione della condizione di saturazione che affligge l'organismo processuale tributario del nostro paese.

L'utilizzo di tali strumenti, già negli ultimi anni del ventesimo secolo, aveva permesso di osservare un netto aumento dei ricorsi annualmente decisi, ed il conseguente calo del quantitativo di quelli giacenti nelle commissioni tributarie provinciali e regionali³¹⁷. Simili risultati sono del resto ravvisabili anche in tempi a noi più prossimi.

Tabella 1: Flussi del contenzioso presso le commissioni tributarie

CTP + CTR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Pervenuti	359.995	360.942	330.155	264.758	257.025	242.696	257.039	231.842	211.770	210.322
Definiti	320.597	329.929	302.006	306.005	307.437	302.238	298.300	293.309	261.724	253.439
Pendenti al 31/12	661.523	692.536	720.685	679.438	629.026	569.484	528.223	466.756	416.802	373.685

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie - anno 2018*, Roma, giugno 2019, in www.finanze.gov.it

Nello specifico, come si evince dalla Tabella 1 pocanzi riportata, che prende in esame la serie storica del periodo 2009 - 2018 delle controversie pervenute e quelle definite, nonché delle giacenze rappresentate dai ricorsi pendenti al 31 dicembre di ogni anno, nell'arco temporale esaminato il numero dei ricorsi pervenuti annualmente era

³¹⁷ Si richiama nuovamente allo studio di Aucejo E. A. e Mora V. R., *op. cit.*

inizialmente superiore al numero delle controversie definite, con un conseguente aumento del numero delle cause giacenti. Una netta inversione di rotta si registra tuttavia a partire dall'anno 2012, ed il numero dei ricorsi pendenti al 31 dicembre di ciascun anno continua a seguire una tendenza negativa in tutto il periodo di tempo osservato³¹⁸. Il costante aumento delle cause portate a decisione rispetto al numero di quelle presentate annualmente, è sicuramente correlato all'introduzione di nuovi strumenti per deflazionare il contenzioso e all'operato legislativo di rafforzamento e razionalizzazione di quelli preesistenti.

Come infatti la stessa relazione sopraccitata fa notare, la progressiva riduzione del numero delle cause pendenti a fine anno si ha a partire dal 2012, anno in cui viene introdotta la mediazione tributaria. Ancor più positivi in tal senso sono del resto i dati rilevati a partire dal 2016, anno dell'entrata in vigore della più volte menzionata riforma del processo tributario, ad opera del D.lgs. 156/2015, che ha modificato in maniera sostanziale l'istituto della conciliazione giudiziale oltre che quello del reclamo/mediazione.

Tra i vari istituti deflativi del contenzioso, la conciliazione non può certamente dirsi quello utilizzato con maggior frequenza, dal momento che la gran parte delle controversie di esigua entità giungono a risoluzione grazie all'intervento dello strumento del reclamo/mediazione, procedura a cui sono automaticamente assoggettati i ricorsi di valore non superiore 50.000 euro.

Il vero motivo per cui la conciliazione giudiziale deve considerarsi uno dei più utili strumenti deflativi del contenzioso, è la facoltà di ricorrere ad essa anche in una fase più avanzata della controversia. A fronte di istituti come l'accertamento con adesione del contribuente, adoperabile prima dell'instaurazione del contenzioso, o come il reclamo/mediazione, che interviene automaticamente alla presentazione del ricorso, la conciliazione giudiziale rappresenta l'ultima possibilità per contribuente e Amministrazione Finanziaria di far cessare o ridimensionare una controversia già instaurata dinanzi alla Commissione Tributaria. L'istituto in questione è infatti proponibile sia nella fase che precede il processo, che nel corso dell'udienza stessa, ed è esperibile sia in primo che in secondo grado di giudizio.

³¹⁸ Si veda Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie - anno 2018, Roma, giugno 2019, in www.finanze.gov.it.

Per incentivare all'impiego della conciliazione giudiziale, il Legislatore, nei suoi numerosi interventi di riforma, ha in buona sostanza cercato di eliminare quasi totalmente qualunque tipo di limite al suo utilizzo, avendo egli compreso che la maggior efficienza in termini di deflazione del contenzioso si cela proprio nella flessibilità dello strumento messo a tal scopo a disposizione delle parti.

Tuttavia, se l'enorme potenzialità della conciliazione può dirsi rappresentata proprio dalla sua apparente assenza di limiti, il medesimo connotato può per certi versi essere considerato anche quale suo principale punto di debolezza.

La mancanza di precise disposizioni che esplicitino in modo univoco i limiti entro i quali la conciliazione può intervenire, ha esposto l'istituto ad ampia critica, inducendo in più occasioni ad etichettarla quale negozio transattivo, operante in deroga al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Dunque, sebbene l'assenza di limiti espressamente previsti non debba e non possa essere vista come un tentativo del Legislatore di autorizzare l'Amministrazione a comportarsi come un privato³¹⁹, si ritiene opportuno segnalare l'esigenza di una integrazione normativa, finalizzata a definire precisi criteri per individuare il percorso entro cui Amministrazione Finanziaria e contribuente debbono muoversi nell'utilizzo di tale strumento.

Introducendo una regola che definisca preventivamente e puntualmente le modalità e la misura in cui le parti mediante conciliazione possono accordarsi nella rideterminazione del *quantum debeatur*, in linea con il principio di legalità, di cui all'art. 23 Cost., si riuscirebbe senz'altro a mettere al riparo l'istituto dalle molteplici critiche che in esso ravvisano una chiara forma di violazione al principio della indisponibilità del debito tributario. Ciò, inoltre, assicurerebbe senza dubbio il buon andamento e l'imparzialità dell'agire amministrativo, sancito dall'art. 97 Cost., e permetterebbe di evitare che dall'adozione di tale strumento il contribuente possa trarre un indebito vantaggio, a discapito dell'interesse della platea contributiva, con lui chiamata a concorrere alla spesa pubblica, secondo il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost.

³¹⁹ In tal senso Tesauro F., *op. ult. cit.*, pag. 190.

Bibliografia

- Dottrina -

AA.VV., *Contenzioso tributario - Memento pratico*, 2018, Ipsoa - Francis Lefebvre.

Aucejo E. A., Mora V. R., *L'evoluzione della litigiosità nelle commissioni tributarie italiane nel corso degli anni 1990-2000*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2004.

Batistoni Ferrara F., *voce Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del Diritto*, Agg. II, Milano, 1998.

Berliri A., *Principi di diritto tributario*, 1967, Giuffrè, Milano.

Bianchi L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 D.lgs. n. 472 del 1997*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 5/2017, pag. 2240-2259.

Borgoglio A., *Liti pendenti ultradecennali: ultimi chiarimenti dal Fisco*, in *Quotidiano Giuridico*, 2010.

Cantillo M., *La conciliazione giudiziale*, in *Il Fisco*, n.33, 1995.

Casula P. F., *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1996.

Cissello A., *La conciliazione giudiziale*, *Quaderno Eutekne* n.123 – *Gli istituti deflativi del contenzioso*, giugno 2015, pag. 249-280.

Cissello A., *Novità in tema di conciliazione giudiziale*, schede di aggiornamento dicembre 2015, in *Sistema Integrato Eutekne*, pp. 2249 – 2264.

- Cissello A., *Conciliazione giudiziale*, Guide Eutekne, 2020.
- Colaruotolo A., *Il debito tributario definito in sede di pace fiscale non vincola il giudice penale*, in *Quotidiano Giuridico*, 2019.
- Corasaniti G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e pratica tributaria*, n.3/2020.
- Corda F., *Le spese giudiziali nel processo tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2018, pag. 1539-1577.
- Cucchi B., Simonelli F., Domenichini C., *Manuale tecnico operativo della mediazione e della conciliazione tributaria*, 2016, Pacini Giuridica, Pisa.
- Cuva A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, 2007, CEDAM, Padova.
- D'Andrea S., *Accordo conciliativo fuori udienza tra Società e Fisco: la sentenza di primo grado passa in giudicato*, in *Quotidiano Giuridico*, 2020.
- De Mita E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, parte generale, 1999, CEDAM, Padova.
- Falsitta G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, pag.45-87, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa S., 2008, Giuffrè, Milano.
- Falsitta G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, IV edizione, 2016, CEDAM, Padova.
- Giannini A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, pag. 291 ss.

- Guidara A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, pag. 357-358, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di La Rosa S., 2007, Giuffrè, Milano.
- Ingrassia A., *Il giudice deve motivare se si discosta dalla quantificazione dell'imposta evasa compiuto in sede conciliativa*, in *Quotidiano Giuridico*, 2014.
- La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, 2004, Giappichelli, Torino.
- La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, 2012, Giappichelli, Torino.
- Lupi R., *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rassegna Tributaria*, 1994, pag. 1861-1862.
- Lupi R., *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pag. 793 ss.
- Manoni E., *Riforma del contenzioso tributario, il giudizio di ottemperanza e le spese del giudizio*, in *Quotidiano Giuridico*, 2016.
- Marcheselli A., *Evasione "patteggiata": sì all'accertamento di importi superiori con condanna penale*, in *Quotidiano Giuridico*, 2012.
- Marconi I., *Acquiescenza, l'analisi della procedura nei vari ambiti del diritto: dalla procedura civile a quella penale, dal diritto amministrativo al processo tributario*, in *altalex.com "portale di informazione giuridica on line"*, 2020.
- Marello E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Il Fisco - Rassegna Tributaria*, 6, 2015, pp. 1369 e ss.
- Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi M., 1999, CEDAM, Padova.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie - anno 2018, Roma, giugno 2019, in www.finanze.gov.it.

Petrillo G., *La conciliazione giudiziale*, Diritto e Pratica Tributaria, 3/2001.

Pugliese M., *Istituzioni di diritto finanziario*, 1937, CEDAM, Padova.

Redi M., *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in Diritto e pratica tributaria, 1995, vol. I.

Rossi P., Saggese P., *Il reclamo e la conciliazione giudiziale dopo il D.lgs. n.156/2015*, in fondazioneNazionaleCommercialisti.it, 2016.

Russo P., *Manuale di diritto tributario*, 1999, Giuffrè, Milano.

Russo P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, pag. 89-120, in La Rosa S., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, 2008, Giuffrè, Milano.

Selicato P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, 2001, Giuffrè, Milano.

Tesauo F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, 1998, UTET, Torino.

Tesauo F., *Manuale del processo tributario*, quarta ed., 2017, Giappichelli, Torino.

Versiglioni M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Treccani.it "Diritto on line", 2015.

Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, 2001, Giuffrè, Milano.

- Giurisprudenza -

Suprema Corte di Cassazione

Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza 15 maggio 1939, n. 1661

Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza 9 luglio 1949

Corte di Cassazione, Sez. I Civile, sentenza 27 febbraio 1979, n. 1726

Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza 18 aprile 1988, n. 3030

Corte di Cassazione, Sez. I Civile, sentenza 6 luglio 1988, n. 4429

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 16 marzo 2001, n. 12314

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 28 gennaio 2003, n. 10427

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 13 giugno 2006, n. 21325

Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza 19 febbraio 2008, n. 4177

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 13 febbraio 2009, n. 3560

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 21 aprile 2011, n. 9219

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 25 novembre 2011, n. 24913

Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza 14 febbraio 2012, n. 5640

Corte di Cassazione, Sez. II Civile, sentenza 27 febbraio 2013, n. 4925

Corte di Cassazione, Sez. V Civile., sentenza 26 marzo 2014, n. 7057

Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza 9 maggio 2014, n. 19138

Corte di Cassazione, Sez. Unite, sentenza 18 gennaio 2017, n. 1057

Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza 24 febbraio 2017, n. 4807

Corte di Cassazione, ordinanza 29 novembre 2019, n. 31248

Corte Costituzionale

Corte Costituzionale, Sentenza 16 gennaio 1957, n. 3

Corte Costituzionale, Sentenza 24 ottobre 2000, n. 433

Corte Costituzionale, Sentenza 12 luglio 2005, n. 274

Commissioni Tributarie Regionali e Provinciali

Commissione Tributaria Regionale, Milano, 24 ottobre 2008, n. 91/11/08

Commissione Tributaria Regionale, Bari, 13 luglio 2012, n. 61/8/12

Commissione Tributaria Regionale, Firenze, Sez. IX, Ord. 13 novembre 2015, n. 610

Commissione Tributaria Regionale, Bologna, Sez. VIII, 16 ottobre 2020, n. 1137

Commissione Tributaria Provinciale, Macerata, Sez. III, 9 aprile 1999, n. 223

Commissione Tributaria Provinciale, Treviso, Sez. I, 10 gennaio 2000, n. 1

Commissione Tributaria Provinciale, Arezzo, 27 ottobre 2011, n. 281/3/11

Commissione Tributaria Provinciale, Milano, 18 gennaio 2013, n. 7/16/13

Commissione Tributaria Provinciale, Reggio Emilia, 16 dicembre 2013, n. 210/3/13

- Prassi -

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.41/E, del 5 agosto 2011.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.33/E, dell'3 agosto 2012.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.38/E, del 29 dicembre 2015.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.12/E, dell'8 aprile 2016.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n.11/E, del 6 maggio 2020.