



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

Brevi riflessioni sulla conciliazione giudiziale riformata nel processo tributario

di Michele Mauro

Ricercatore di Diritto tributario

Dipartimento di Scienze aziendali e giuridiche

Università della Calabria

ABSTRACT

This paper describes all the changes introduced with the legislative decree n.156/2015 to the mediation in tax litigation, focusing on critical profiles of the regulation. Particularly, the Author tackles on the regulation that have affected the mediation institute perfecting mode, now linked to the achievement of the agreement between the parties.

SINTESI

Il lavoro descrive le innovazioni apportate dal D.Lgs n.156/2015 alla conciliazione giudiziale nel processo tributario, soffermandosi sui profili critici della disciplina. In particolare, l'Autore si sofferma sugli interventi che hanno inciso sulle modalità di perfezionamento dell'istituto conciliativo, legata ora al raggiungimento dell'accordo tra le parti.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La conciliazione “fuori udienza” (art. 48) – 3. La conciliazione “in udienza” (art. 48-bis) – 4. La definizione ed il pagamento delle somme dovute (art. 48-ter) e la disciplina delle spese di lite relativa alla conciliazione

1. Introduzione

Il D.Lgs n.156/2015 ha riformato la conciliazione giudiziale nel processo tributario, sostituendo il testo dell'originario art. 48 ed introducendo i nuovi artt. 48-bis e 48-ter nel D.Lgs n.546/1992 (legge processuale tributaria).

Come vedremo, il legislatore ha sostanzialmente razionalizzato i procedimenti, esteso l'ambito di applicazione dell'istituto (in particolare al grado di appello ed al processo di rimborso) ed ha anticipato il momento del perfezionamento della conciliazione alla sottoscrizione dell'“accordo” conciliativo ovvero alla redazione del verbale di conciliazione¹.

Proprio l'utilizzo del termine “accordo” nelle disposizioni normative riformate ha

¹ Cfr., tra i primi interventi critici sull'istituto a seguito della riforma, E. MARELLO, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2015, pp. 1368 e ss.

attribuito nuova linfa al dibattito che storicamente ha riguardato la natura giuridica della conciliazione giudiziale, ed in specie la possibilità di affermarne o meno la natura transattiva alla luce del noto principio dell'indisponibilità del credito tributario².

Per ragioni di ordine espositivo, analizzerò partitamente i procedimenti conciliativi "fuori udienza" e "in udienza" previsti dalle norme, dando conto dei profili critici che li contraddistinguono. Successivamente tratterò della nuova disposizione sulla definizione e sul pagamento delle somme dovute, nonché della disciplina delle spese di lite relativa alla conciliazione.

2. La conciliazione "fuori udienza" (art. 48)

La nuova denominazione (conciliazione "fuori udienza") chiarisce bene che si tratta sempre di un istituto che opera all'interno del processo in pendenza della lite, mentre prima questa tipologia di conciliazione era impropriamente definita conciliazione "parzialmente processuale".

La scansione procedimentale individuata dalla norma è rimasta sostanzialmente immutata:

- le parti, prima dell'udienza di trattazione, depositano un'istanza congiunta (sottoscritta personalmente o dai difensori) da cui risulta l'avvenuto "accordo" conciliativo (sono ora chiaramente distinti, a differenza del passato, l'accordo e l'istanza rivolta al giudice affinché dichiari la cessata materia del contendere. È

² Su tale principio, che è stato oggetto di significativa evoluzione di pensiero da parte della dottrina, non è il caso di soffermarsi in questa sede. Si rinvia, *ex multis*, a L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; ID., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, 2006, III, 2003 e ss.; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in AA.VV. (a cura di Di Pietro), *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994, 36 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, agg. II, Milano, 1998, 22 e ss.; ID., *Conciliazione giudiziale*, in *Enc. dir.*, agg. II, Milano, 1998, 229 e ss.; M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 427 e ss.; F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir. agg.*, Milano, 2000, 538 e ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 71 e ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, *passim* e spec. 303 e ss.; R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, 86 e ss. e 224 e ss.; A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.VV. (a cura di Poggioli), *Adesione, conciliazione ed autotutela*, Padova, 2007, 49 e ss.; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1047 e ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 161 e ss.

evidente che l'accordo deve essere allegato all'istanza). Viene meno, dunque, l'impulso della Commissione al fine di sollecitare la conciliazione tra le parti.

- il giudice, verificata l'ammissibilità della conciliazione, dichiara la cessazione della materia del contendere totale o parziale (se l'udienza di trattazione è già stata fissata, la cessazione della materia del contendere è pronunciata dalla Commissione con sentenza; viceversa, se l'istanza è depositata prima della fissazione dell'udienza di trattazione, è pronunciata dal presidente di sezione con decreto);

- in caso di cessazione parziale, il giudizio prosegue per la trattazione della parte residua.

Ora, però, la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell' "accordo" conciliativo, in cui sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento, il quale costituisce titolo per la riscossione delle somme da versare all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente (in passato, il momento del perfezionamento era individuato dalla norma nel pagamento dell'intera somma definita, ovvero della prima rata in caso di pagamento rateale, entro venti giorni dalla comunicazione del decreto presidenziale di estinzione del giudizio).

Occorre dunque stabilire se l'utilizzo testuale del termine "accordo" da parte del legislatore sia in grado di suffragare le tesi che sostengono la natura transattiva della conciliazione³, con le note conseguenze in termini di contrasto con l'indisponibilità del credito tributario.

Non sembra, questo, un argomento forte a favore della natura negoziale della conciliazione, soprattutto se si considera che la dottrina non ha mai valorizzato in tal senso argomenti ben più evidenti che hanno caratterizzato l'evoluzione normativa dell'istituto, che provo di seguito a riepilogare brevemente:

³ Cfr., in giurisprudenza, Cassazione n.12314/2001; Cassazione n.20386/2006; Cassazione n.9222/2007. *Contra*, Cassazione n.3560/2009. Per un'analisi accurata del dibattito dottrinale riguardante la natura giuridica della conciliazione giudiziale cfr., tra i contributi più recenti, E. MARELLO, *Conciliazione della lite ed estinzione del giudizio* (sub art. 48 D.Lgs 31.12.1992, n.546), in AA.VV. (a cura di F. Tesaurò), *Codice ipertestuale commentato del processo tributario*, Torino, 2011, pagg. 526 e ss.; G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006.

- l'art. 20-bis del DPR n.636/1973 (introdotto dal DL n.564/1994) prevedeva la conciliazione per le sole questioni non risolvibili in base a "prove certe e dirette";
- successivamente, con il DL n.630/1994, è stato eliminato il riferimento alle prove "dirette";
- con il DL n.403/1995 è stato poi cancellato anche il riferimento alle prove "certe", stabilendo che la conciliazione potesse operare nei soli casi in cui era consentito l'accertamento con adesione (artt. 2-bis e 2-ter del DL n.564/1994);
- in seguito, con il DL n.123/1996, la conciliazione è stata inserita nell'ambito del nuovo processo tributario (cioè quello disciplinato dal D.Lgs n.546/1992), innovando l'art. 48. In specie, è stato eliminato il riferimento all'accertamento con adesione e non sono stati confermati i previgenti limiti derivanti dal riferimento alle prove "certe". In altri termini, l'istituto della conciliazione è stato previsto in maniera generalizzata, senza alcun vincolo oggettivo.
- anche nel successivo testo dell'art. 48 (riformulato dal D.Lgs n.218/1997), in vigore prima della riforma attuata con il D.Lgs n.156/2015, il legislatore non ha stabilito alcun limite ai fini dell'applicazione dell'istituto *de quo*.

Ebbene, nonostante la richiamata evoluzione normativa abbia condotto all'espunzione di ogni vincolo oggettivo, da parte del legislatore, ai fini del perfezionamento della conciliazione giudiziale - che non è stata più circoscritta entro un perimetro ben definito - la dottrina non ha mai valorizzato tali argomentazioni al fine di ricostruire l'istituto in termini transattivi⁴. Ciò in quanto l'Amministrazione finanziaria non può mai ritenersi esonerata dal rispetto delle regole che disciplinano il suo agire - direttamente riconducibili alla nostra Costituzione (artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.) - come se il legislatore le avesse conferito poteri di disposizione del credito tributario simili a quelli di natura privatistica⁵.

⁴ Cfr., tra gli altri, F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, pag. 187; M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV. (a cura di Miccinesi), *Commentario agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pagg. 22 e ss.; P. Selicato, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Giust. trib.*, 2008, pag. 688. Tra i sostenitori della natura negoziale della conciliazione cfr., tra gli altri, F. Batistoni Ferrara, voce *conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, cit., pagg. 229 e ss.; P. Russo, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, pagg. 595 e ss.; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., pagg. 478 e ss.

⁵ Peraltro l'istituto della conciliazione giudiziale, sotto questo profilo, ha superato la questione di

Senza considerare che la pendenza di una lite non consente di qualificare il credito erariale in termini di certezza, per cui, a ben vedere, conciliare all'interno del processo non significa per l'Ufficio rinunciare a crediti certamente riscuotibili, ma perseguire la migliore realizzazione dell'interesse pubblico alla riscossione dei tributi.

Ecco che la conciliazione giudiziale deve essere intesa quale risultato del confronto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria, che addivengono alla concorde rappresentazione del presupposto d'imposta valutando, in specie, l'incertezza delle questioni controverse, il grado di sostenibilità delle proprie ragioni e, per quanto riguarda l'Ufficio, anche l'economicità dell'azione amministrativa (sono questi, peraltro, i criteri normativi cui l'Amministrazione deve attenersi nel valutare le proposte di mediazione nelle liti sottoposte alla disciplina sul reclamo/mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs n.546/1992, che ben si attagliano anche alla conciliazione giudiziale) e la proporzionalità della stessa⁶.

Ed infatti, come precisato anche dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n.38/E del 29/12/2015, l'accordo conciliativo, oltre ad indicare i termini economici definiti dalle parti, deve essere motivato e non sono conciliabili, per evidenti ragioni, questioni di diritto che prescindono dai fatti alla base della rettifica fiscale (non è prevista, difatti, la conciliazione nel giudizio di Cassazione).

Deve, di conseguenza, ritenersi ammissibile la conciliazione meramente adesiva del contribuente, in cui quest'ultimo accetta *in toto* la pretesa impositiva per beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista per legge, cui non avrebbe diritto rinunciando al ricorso. Ciò in quanto, si ribadisce, non si è di fronte ad una transazione, che presupporrebbe l'*aliquid datum* e l'*aliquid retentum*, e quindi anche una parziale rinuncia al tributo da parte dell'Amministrazione⁷.

legittimità costituzionale prospettata dalla Commissione tributaria provinciale di Como nel 1999. In specie la Corte costituzionale, con l'ordinanza n.435/2000, ha ritenuto la questione inammissibile.

⁶ In base a quest'ultimo principio l'Amministrazione finanziaria è chiamata a compiere una ponderazione tra più interessi, pubblici e/o privati, finalizzata ad adeguare gli strumenti sottesi alla funzione impositiva e di riscossione rispetto al fine perseguito. In ordine alla rilevanza del principio, cui deve essere informata l'azione amministrativa anche nell'ambito della conciliazione giudiziale, cfr. G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Ariccia, 2015.

⁷ Per altro verso, nella fattispecie da ultimo richiamata, non si ritiene ravvisabile alcun obbligo in

Dunque, la novella normativa che riguarda il perfezionamento della conciliazione al momento della sottoscrizione dell'accordo, che diventa novazione e quindi titolo per la futura riscossione, è da ricondurre unicamente alla soluzione dei problemi procedurali derivanti dall'esigenza di contemperare l'estinzione del giudizio con la verifica dell'effettivo pagamento, da parte del contribuente, delle somme definite in sede di conciliazione (in pratica, nella vigenza della previgente disciplina, sovente si verificava che il contribuente, ottenuto il decreto presidenziale di estinzione del giudizio, non onorasse il proprio debito emergente dalla conciliazione nei successivi venti giorni stabiliti dalla legge come termine ultimo per il pagamento).

Qualche spunto di riflessione, in quanto strettamente connesso al profilo affrontato, è necessario con riguardo al ruolo del giudice che, in base al richiamato disposto normativo, deve verificare l'ammissibilità della conciliazione. È ovviamente da escludere che il giudice debba controllare il merito dell'accordo, nel senso di vagliare l'operato dell'Amministrazione finanziaria con riferimento al corretto esercizio del potere di conciliare⁸.

Le "condizioni di ammissibilità" che il giudice deve sindacare si riferiscono, evidentemente (come del resto nella previgente disciplina), alla corretta instaurazione della controversia, alla sussistenza del potere di conciliare (in specie in capo al procuratore costituito), all'assenza di condizioni sospensive o risolutive, o di fini illeciti, ecc..

Non si riferiscono, ovviamente, al vaglio dell'ammissibilità del ricorso o delle altre circostanze che il Presidente della sezione ha già valutato in sede di esame preliminare del ricorso, ai sensi dell'art. 27 del D.Lgs n.546/1992.

capo all'Amministrazione finanziaria di conciliare la controversia in cui il contribuente aderisca pienamente alla propria ripresa fiscale, al solo scopo di ottenere la riduzione delle sanzioni. Ciò in quanto l'accordo, ancorché meramente adesivo da parte del contribuente, discende sempre dall'esercizio di un potere da parte dell'Ufficio.

⁸ Anche sotto questo profilo, la conciliazione giudiziale è stata ritenuta costituzionalmente legittima, dalla Corte costituzionale, con la sentenza n.433/2000, che ha giudicato non fondata la questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze nel 1999, in relazione alla mancata previsione normativa di un controllo del giudice tributario sul merito dell'accordo, ritenuto contrastante, dal giudice *a quo*, con gli artt. 23, 53 e 97 Cost..

3. La conciliazione "in udienza" (art. 48-bis)

I profili critici finora affrontati, e le conclusioni raggiunte, con riferimento alla conciliazione "fuori udienza", sono naturalmente riferibili anche alla conciliazione "in udienza".

Le peculiarità di quest'ultimo procedimento consistono nel fatto che, a differenza del passato (in cui l'iniziativa era di competenza anche della Commissione tributaria), ciascuna delle parti può presentare istanza per la conciliazione (diversamente dalla conciliazione "fuori udienza", non occorre la bilateralità perché la conciliazione deve ancora farsi) entro il termine di cui all'art. 32, comma 2, della legge processuale tributaria, ossia entro il termine per il deposito delle memorie illustrative prima dell'udienza di trattazione. La *ratio* di questo termine sembra essere quella di garantire l'instaurarsi del contraddittorio, evitando che una delle parti si trovi impreparata rispetto all'istanza dell'altra parte.

Il perfezionamento della conciliazione avviene, su invito della Commissione in sede di udienza (cui può seguire un rinvio ad altra udienza per favorire l'accordo tra le parti) e dopo averne valutato le condizioni di ammissibilità, con la redazione del processo verbale, che può essere anche il verbale d'udienza (a differenza del precedente testo la disposizione non richiede più un apposito verbale di conciliazione), in cui confluiscono i termini economici e le modalità della conciliazione.

Al verbale segue immediatamente la sentenza di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

4. La definizione ed il pagamento delle somme dovute (art. 48-ter) e la disciplina delle spese di lite relativa alla conciliazione

Come già evidenziato, sia l'accordo conciliativo "fuori udienza" che il verbale "in udienza" costituiscono titolo per la riscossione delle somme da versare all'Ente impositore e per il pagamento di quelle dovute al contribuente (l'istituto, come già evidenziato, è stato esteso al processo di rimborso).

Il contribuente (come per il rimborso emergente dalle liti definite in mediazione

ai sensi dell'art. 17-bis della legge processuale tributaria), in caso di inosservanza dell'accordo da parte dell'Amministrazione, potrà ricorrere unicamente al giudizio monitorio dinanzi al giudice ordinario, a meno che non si ritenga configurabile l'ipotesi di risoluzione (privatistica) dell'accordo per inadempimento, con la conseguente possibilità di esercitare nuovamente l'azione di rimborso, per l'intero credito, dinanzi al giudice tributario (assumendo che la scadenza del termine per adempiere equivalga a diniego)⁹. Il contribuente non potrà, invece, ricorrere al giudizio di ottemperanza, riservato evidentemente all'esecuzione delle sentenze.

In ogni caso, considerate le lungaggini proprie di tutte le azioni giudiziali prospettabili, sarebbe auspicabile che le somme vantate a seguito dell'accordo conciliativo potessero essere compensate dal contribuente con i propri debiti tributari, anche iscritti a ruolo, in applicazione del precetto di cui all'art. 8 della L. n.212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), ai sensi del quale la compensazione costituisce una modalità generale di estinzione dell'obbligazione tributaria¹⁰.

Per entrambe le tipologie di conciliazione ("in udienza" e "fuori udienza"), il perfezionamento dell'accordo consente la riduzione delle sanzioni, che (ai sensi dell'art. 48-ter) si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di conciliazione intervenuta nel primo grado di giudizio, e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di conciliazione perfezionata nel secondo grado di giudizio (la conciliazione infatti, come già evidenziato, è stata estesa al grado di appello).

La riduzione delle sanzioni è, con ogni evidenza, più favorevole rispetto al passato, in cui era prevista l'applicazione delle sanzioni nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili sul tributo risultante dalla conciliazione e comunque la sanzione non poteva essere inferiore al quaranta per cento del minimo edittale previsto per la violazione più grave in relazione a ciascun tributo.

⁹ Cfr., in tal senso, G. Frasoni – R. Suraci, *L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. trib.*, 2016, n.6, pagg. 429 e ss..

¹⁰ In proposito sia consentito rinviare a M. Mauro, voce *compensazione tributaria*, in AA.V.V. (a cura di Bellomo, Cian, Ferri jr., Santosuosso, Tesaurò), *Digesto delle discipline privatistiche, sez. commerciale*, aggiornamento, Torino, 2015, pagg. 99 e ss..

Il versamento delle somme dovute – ovvero, in caso di rateazione, della prima rata – deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo (per la conciliazione “fuori udienza”) o di redazione del processo verbale (per la conciliazione “in udienza”).

In caso di inadempimento da parte del contribuente (anche con riferimento al pagamento di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento delle rate successive) l'Ufficio provvede direttamente all'iscrizione a ruolo della somme residue a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione prevista per l'omesso versamento (art. 13 D.Lgs n.471/1997) aumentata della metà ed applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

In proposito, si deve ritenere applicabile alla conciliazione la disciplina sul cd. lieve inadempimento prevista dal D.Lgs n.159/2015, che ha introdotto l'art. 15-ter nel DPR n.602/1973 (in base a tale disposizione non assume rilevanza il ritardo nei pagamenti non superiore a sette giorni ed il versamento inferiore rispetto a quanto dovuto ma con uno scostamento non superiore al tre per cento e comunque ad euro diecimila).

Il versamento rateale è stato uniformato alla disciplina prevista per l'accertamento con adesione (otto rate trimestrali ovvero sedici rate trimestrali per gli importi superiori ad euro cinquantamila).

Infine, per incentivare il perfezionamento dell'accordo conciliativo, l'art. 9 del D.Lgs n.156/2015 ha introdotto il nuovo comma 2-octies all'art. 15 della legge processuale tributaria, che disciplina le spese del giudizio.

In specie è stato previsto che, qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. È stato inoltre stabilito che, se è intervenuta conciliazione, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.