

Conciliazione tributaria e strumenti ADR. La deflazione del contenzioso fiscale attraverso il canale della «paragiurisdizionalità»

di Filippo Castagnari
Cultore di Diritto tributario

ABSTRACT

This essay is due to the clear and sharp definition of the axiological framing of the Tax Conciliation institution in the system of domestic fiscal trial.

The main instance, which embodies the essence of the whole essay, is represented by the network of effects produced in order to access the procedure thereof and by the suitability regime designed by national legislator in terms of the percentage reduction of sanction ordinarily imposed to taxpayer. Having regard to the dynamic evolution supported by the Tax Conciliation, since its initial discipline provided by the art. 2/sexies of the Decree-Law No. 564/1994, to nowadays enacting law represented by art. 9, 1st paragraph, let. s) and t), Legislative Decree No. 156/2015.

Peculiar concentration will be reserved to the determination of subjective, objective and timing schedules within which it is possible the admission to the procedure thereof for the taxpayer, through the termination of the instituted proceeding, provided by erasing the contentious matter, under the completion of the Conciliation agreement.

A full assessment centre includes obviously the comprehension of the role recognised to the fiscal judge into the intricated process directed to the pursuing of the Conciliation agreement thereof. However, recent reforms have still not produced a genuine undermining of the massive dimension of the pending disputes before the national Courts. Although the legislator has adopted an astonishing legislative production of judicial solutions, in order to improve taxpayer's tax compliance through the implementation of a lot of alternative dispute resolution mechanisms (i.e. ADR). It is important to be understood what kind of result, deriving from the joint combination of the legislative insertions thereof, the legislator is eager to achieve under the set of ADR systems offered to the taxpayer. Are these an option addressed to facilitate the taxpayer to smooth out his fiscal profile, which is subjected to judgement, or a device set forth to stir up the taxpayer to waive the judicial trial itself moved both by the threat of a stormy pathway and by the length of the trial aforementioned?

SINTESI

Il presente articolo è rivolto alla definizione e all'inquadramento assiologico dell'istituto conciliativo nel corpus iuris del processo tributario.

Il filo conduttore dell'intero saggio è rappresentato, pertanto, dalla portata effettuale e dal regime di profittabilità nell'accesso all'istituto de quo apprestato dal legislatore nazionale, avuto riguardo allo sviluppo evolutivo della conciliazione tributaria, a partire dalla sua disciplina apprestata dall'art. 2/sexies del D.L. n.564/1994 sino alla recente novella normativa ex art. 9, comma 1, lett. s) e t),

D.lgs. n.156/2015.

Particolare concentrazione è riservata alla determinazione dei profili soggettivi, oggettivi, nonché dei limiti temporali entro cui è possibile la manifestazione della volontà conciliativa da parte del contribuente, con conseguente estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito del perfezionamento dell'accordo in commento.

Adeguate approfondimento è riconosciuto alla comprensione del ruolo attribuito al giudice tributario nel sollecitare le parti al raggiungimento della conciliazione.

L'istituto conciliativo s'innesta nel solco di una produzione normativa sottesa all'implementazione di un modus operandi – ampiamente in auge nell'ambito tributario ma comune a tutte le branche del diritto nazionale – che trascende i limiti della genuina deflazione del contenzioso attraverso strumenti alternativi di risoluzione delle controversie (i.e. Alternative Dispute Resolution – ADR).

Dimodoché – dalla «paragiurisdizionalità» degli strumenti per la tutela di diritti soggettivi ed interessi legittimi di fronte ad atti impositivi adottati dall'Amministrazione finanziaria – si realizza un perverso tralignamento che conduce alla necessaria rinuncia da parte del contribuente alla conclusione del procedimento giurisdizionale, come contrappasso all'immediato risanamento della propria posizione fiscale, al fine di sottrarsi alle conclamate lungaggini processuali.

SOMMARIO: 1. La Conciliazione giudiziale – Palingenesi di un istituto endoprocessuale e deflativo del contenzioso fiscale – 2. Ambito di applicazione dell'istituto: profili soggettivi, oggettivi e temporale – 3. Gli effetti della conciliazione. conciliazione “fuori udienza” e conciliazione “in udienza” – 4. Il controllo giurisdizionale sui presupposti della conciliazione – 5. Conciliazione Tributaria ed *ADR mechanisms*. Profili connettivi di istituti giuridici rivolti alla sintesi tra tutela del contribuente ed interesse erariale alla sollecita riscossione delle entrate fiscali

1. La conciliazione giudiziale. Palingenesi di un istituto endoprocessuale e deflativo del contenzioso fiscale

In attuazione della delega fiscale contenuta nell'art. 10, comma 1, lett. a), legge n.23/2014 è stata novellata la disciplina inerente la conciliazione giudiziale e stragiudiziale in materia fiscale¹, al fine di incentivarne la fruizione da parte del

¹ «L'articolo 10, comma 1, lettera a), della legge delega n.23 del 2014 annovera, tra i criteri direttivi della riforma, quello di “rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario”, nell'intento di superare la criticità legata allo scarso utilizzo di tale istituto e “anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità» (AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, Roma, 2015, pag. 54 e ss.).

contribuente e dell'Ufficio finanziario, oltrech  rafforzare e razionalizzare l'istituto in commento. In attuazione del predetto criterio, le lettere s) e t) del comma 1 dell'articolo 9 del decreto di riforma del contenzioso fiscale, *alias* D.lgs. n.156/2015, hanno operato una sensibile riscrittura dell'istituto conciliativo test  citato².

La modifica alla disciplina *de qua* risulta funzionale ad una ristrutturazione dell'assetto giuridico dell'istituto processuale e suddiviso, ora, in tre norme innestate nel *corpus* del D.lgs. n.546/1992: l'articolo 48 (Conciliazione fuori udienza), che rispetto alla previgente formulazione presenta la rubrica e il testo integralmente sostituiti, nonch  i nuovi articoli 48/*bis* (Conciliazione in udienza) e 48/*ter* (Definizione e pagamento delle somme dovute).

Procedendo con ordine,   bene mettere in luce come la conciliazione giudiziale (rubrica dell'istituto in parola risultante dalla versione del D.lgs. n.546/1992 antecedente alla novella normativa succitata) – nel precedente impianto normativo e, *mutatis mutandis*, financo nell'odierna formulazione dello strumento *de quo* – assuma i connotati di istituto endoprocessuale ed incidentale, destinato a dirimere le controversie tributarie gi  incardinate di fronte alla Commissione Tributaria Provinciale, mediante un "*atto negoziale di natura transattiva*"³ tra contribuente e

² «La conciliazione giudiziale   un istituto endoprocessuale e incidentale che consente al contribuente e all'Amministrazione finanziaria di estinguere, totalmente o parzialmente, una lite gi  instaurata, attraverso un atto di natura transattiva diretto a ridefinire le pretese impositive, usufruendo della riduzione al 40% delle sanzioni amministrative ricalcolate sulla base dell'imposta conciliata.

L'istituto ha la funzione di favorire una definizione concordataria – non ancora matura nella fase precontenziosa – sotto il controllo del giudice tributario di 1  grado. In attuazione della Legge delega 11 marzo 2014, n.23, il decreto legislativo per la revisione della disciplina del contenzioso tributario prevede, perch , di estenderne l'applicabilit  anche al secondo grado di giudizio» (LUNELLI R., *Guida ai controlli fiscali - La conciliazione giudiziale prende piede: dall'applicazione ai pagamenti*, Vol. 10, Ilsole24ore Editore, Milano, 2015, pag. 24 – 32).

³ Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.21325/2006 «La conciliazione giudiziale in materia tributaria prevista dall'art. 48 del D.Lgs. 31/12/1992, n.546,   un atto negoziale di natura transattiva sicch  eventuali errori (nella fattispecie riguardanti l'applicazione delle aliquote IRPEF) rilevano solo nei limiti sanciti dalla disciplina dettata dal codice civile». Similmente, CTP – Udine, sentenza n.113/2015 ove si riconosce la natura deflativa dell'istituto, di modo che la «conciliazione giudiziale, che non   un provvedimento, ma un istituto deflativo di tipo negoziale attinente all'esercizio di poteri dispositivi delle parti sul quale il giudice opera un controllo meramente formale». *Ad vocem* Cass., Sez. V (tributaria), sentenza 19 giugno 2009, n.14300; Cass., Sez. V (tributaria), sentenza 18 aprile 2007, n.9222 e Cass., Sez. V (tributaria), sentenza 13 febbraio 2009, n.3560.

controparte (Amministrazione finanziaria o Ente locale) «dotato di carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e che comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme ivi risultanti»⁴.

Quest'ultima consentiva al contribuente una rilevante riduzione (per le conciliazioni afferenti a ricorsi presentati dopo il 1° febbraio 2011, al 40%) delle sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento.

Inoltre, risultava ammissibile l'accesso all'istituto conciliativo solo dinanzi al giudice di primo grado (Commissione Tributaria Provinciale) e purché la relativa volontà fosse espressamente manifestata nella prima udienza c.d. "conclusionale", salva la possibilità di ottenere un rinvio della seduta.

È probabilmente questo aspetto che traccia il solco ontologico delle differenze ravvisabili tra il precedente modello conciliativo e il risultato conseguente i recenti innesti normativi. «Una prima rilevante novità è rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le liti che si trovano nella fase di appello»,⁵ abrogando il precedente art. 48, comma 2, D.lgs. n.546/1992 che fissava rigidamente il limite

⁴ Novativo nel senso che la conciliazione si configura come primo tentativo da parte del ricorrente o dell'Ufficio di giungere ad un accordo, non esperito prima dell'impugnazione dell'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, per il tramite di altri istituti come l'accertamento con adesione o l'autotutela, come ribadito in Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.21325/2006.

Ad ogni buon conto, è stato osservato da autorevole dottrina che «se è vero che la conciliazione ex art. 48, D.lgs. n.546/1992 (ndr, ante riforma) ha una funzione deflativa in quanto compone una lite processuale già instaurata attraverso un accordo negoziale delle parti, la sua valenza novativa è, però, relativa: qualora fosse propriamente novativa essa sarebbe priva di effetto se l'obbligazione tributaria fosse inesistente così come se il processo non fosse ritualmente instaurato.

Peraltro, l'autonomia della parte pubblica non è del tutto incondizionata in quanto sarà onere del contribuente convincere l'Ufficio dell'assenza di alcun fondamento della pretesa; ciò pare coerente ad evitare il rischio di arbitrarie rinunzie» (FICARI V. in FANTOZZI A. (A CURA DI), *Diritto tributario*, UTET giuridica, Milano, 2012, pag. 1019).

A tal ultimo riguardo, cfr. Cass, Sez. V (tributaria), sentenza 22 aprile 2005, n.8455 «in tema di contenzioso tributario, nella ipotesi di conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, si versa in materia di esercizio di poteri dispositivi delle parti, onde nella fattispecie a formazione progressiva prevista dalla citata norma va escluso che taluni atti negoziali (nella specie: la proposta di conciliazione) siano esenti dai requisiti propri del negozio alla cui formazione sono preordinati».

Per un avallo delle predette questioni da parte della giurisprudenza di legittimità, cfr. Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.20386/2006; Cass., Sez. V (tributaria), sentenze nn.1171 – 1172 – 1173 – 1174/2012; Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.9219/2011.

⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, Roma, 2015, § 1.11.1

temporale entro cui esperire il rimedio *de quo*⁶.

Adeguatamente, come rimarcato dalla prassi amministrativa «va evidenziato che, secondo quanto chiarito dalla relazione illustrativa (nдр. al D.lgs. n.156/2015), l'opzione di estendere la conciliazione anche al grado di cassazione è stata esclusa dal legislatore, stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto»⁷.

Ad ogni modo, pur essendo stato espunto ogni baluardo e/o scansione temporale per l'individuazione del termine entro cui l'accordo conciliativo - nel caso di perfezionamento fuori udienza - debba essere depositato presso la segreteria del giudice tributario di primo grado o d'appello, appare condivisibile l'orientamento interpretativo avallato dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria al riguardo.

Pertanto, poiché «la pregressa disciplina individuava nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado» un limite all'esperimento della procedura conciliativa, per la puntualizzazione del suddetto termine «(...) si ritiene 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»⁸.

Vale la pena precisare sin d'ora che un siffatto problema non trova ragione d'esistere nel caso di un accordo conciliativo raggiunto per intercessione del giudice tributario. In altri termini, qualora le parti addivenissero ad una conciliazione in udienza, ai sensi dell'art 48/*bis*, comma 1, D.lgs. n.546/1992, ciascuna di esse può presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro i dieci (10) giorni liberi prima della data fissata per l'udienza, sia per il primo

⁶ Cfr. GOVERNO DELLA REPUBBLICA ITALIANA (XVII Legislatura), *Relazione illustrativa al D.lgs. n.156/2015*, pag. 35 e ss.

⁷ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, 2015, Roma, pag. 55.

⁸ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, 2015, Roma, pag. 57; unitamente, A. AMBROSI, L. LODOLI, A. IORIO, *Guida alla riforma fiscale – Il contenzioso tributario*, Vol. III, Ilsole24ore edizioni, Milano, 2015, pag. 62 e ss.

che per il secondo grado di giudizio⁹.

Si tratta, infatti, di un'istanza che può essere contenuta anche in una memoria illustrativa ma che, in ogni caso, è sottoposta ad una condizione di procedibilità: può essere presentata soltanto se almeno una delle parti produca richiesta di trattazione della causa in pubblica udienza, *condicio sine qua non* per l'esperimento del tentativo di conciliazione¹⁰.

La conciliazione incorpora, quindi, una funzione deflativa del contenzioso tributario. Al riguardo, non sembrano sussistere conclamate ragioni per soverchiare la precedente cesellatura giuridica dell'istituto in parola scolpita dai giudici di legittimità; «in tema di contenzioso tributario, la conciliazione c.d. abbreviata, prevista dall'art. 48 comma quinto, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, la quale costituisce uno strumento di risoluzione alternativa delle controversie, caratterizzato dal raggiungimento di un accordo stragiudiziale sulla materia del contendere, i cui effetti si ripercuotono sulla conclusione del giudizio in corso, non deve necessariamente aver luogo prima della fissazione della data di trattazione ...(*omissis*)... costituendo espressione del principio di disponibilità delle posizioni

⁹ Misurandosi, così, la distanza tra il giudizio tributario e il processo civile; difatti, mentre il giudice tributario invita le parti alla conciliazione senza alcun obbligo di formulare egli stesso a quest'ultime una proposta conciliativa/transattiva, anche in grado d'appello.

Giustappunto, il giudice valutati la natura della causa, lo stato dell'istruzione e il comportamento delle parti, fino al termine dell'istruzione, elabora una proposta conciliativa/transattiva ex art. 185/*bis*, c.p.c. (introdotto ex art. 77, D.l. n.69/2013). Il rifiuto di tale proposta senza giustificato motivo costituisce comportamento valutabile ai fini del giudizio (art. 420 c.p.c.).

Cfr. P. PERLINGERI, *Manuale di diritto civile*, ESI, Napoli, 2014, pag. 1324 e ss..

¹⁰ Cfr. A. AMBROSI, L. LODOLI, A. IORIO, *Guida alla riforma fiscale – Il contenzioso tributario*, Vol. III, Ilsole24ore edizioni, Milano, 2015, pag. 62 e ss e B. SANTACROCE, L. LODOLI, *Guida alla Riforma fiscale – Gli istituti deflativi*, Vol. IV, Ilsole24ore edizioni, Milano, 2015, pag. 121 e ss..

Conformemente, anche la prassi amministrativa riconosce che «la precedente disciplina prevedeva che la proposta di conciliazione andasse inserita nell'istanza di discussione in pubblica udienza di cui all'articolo 33 del decreto n.546, da notificare entro il medesimo termine di dieci giorni liberi prima della data di trattazione. 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 richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione. In udienza la commissione, se ravvisa le condizioni di ammissibilità della proposta, invita le parti alla conciliazione. La previgente disciplina stabiliva che, nel caso in cui la conciliazione non si realizzasse nella prima udienza, la commissione poteva assegnare un termine non superiore a sessanta giorni affinché si addivenisse ad una conciliazione "fuori udienza". Ora il nuovo comma 2 dispone che la commissione possa rinviare la causa a successiva udienza "per il perfezionamento dell'accordo conciliativo", senza prevedere più l'assegnazione di un termine» (AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, Roma, 2015, pag. 60).

processuali e del “*favor*” legislativo per una soluzione conciliativa delle liti, anche in funzione della ragionevole durata del processo, essa non può ritenersi preclusa dalla circostanza che l’accordo sia stato raggiunto solo dopo alcune udienze di mero rinvio, in quanto l’interesse all’immediatezza della tutela giurisdizionale non consente al giudice d’imporre un’attività inutile e defatigante, contro l’interesse delle parti e dell’ordinamento ad una presa d’atto dell’inutilità della prosecuzione della vertenza» (Cass., Sez. V tributaria, sentenza n.9222/2007)¹¹.

È il caso di sottolineare che l’istituto in questione denota una tensione verso una privatizzazione della forma e delle modalità di “gestione” dell’obbligazione tributaria; scelta ammissibile dato che, seppur *ope legis*, il legislatore sembra accogliere un’attenuazione del «dogma dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria quale elemento fondamentale del prelievo fiscale»¹².

¹¹ Sulla medesima falsariga, Cass., Sez. V (tributaria); sentenza n.9223/2007 «in tema di contenzioso tributario, la conciliazione cosiddetta abbreviata prevista dall’art. 48 comma quinto, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n.546, la quale costituisce uno strumento di risoluzione alternativa delle controversie, caratterizzato dal raggiungimento di un accordo stragiudiziale sulla materia del contendere, i cui effetti si ripercuotono sulla conclusione del giudizio in corso, non deve necessariamente aver luogo prima della fissazione della data di trattazione, potendo la relativa istanza essere depositata anche successivamente, e spettando in tal caso al collegio la verifica dell’accordo e la pronuncia di estinzione del giudizio. Ai fini di tale declaratoria, non occorre che l’accordo riguardi specificamente anche le sanzioni applicabili, trattandosi di materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto la norma in esame ne fa automatica applicazione nella misura da essa indicata, con la conseguenza che esse sono successivamente recuperabili dall’Ufficio competente attraverso le consuete tecniche liquidatorie». *Ad vocem*, Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.4626/2008; CTR – Toscana, Sez. XXV, sentenza n.1910/2014; Cass., Sez. VI (civile), sentenza n.5593/2013.

¹² «Tra i criteri direttivi della riforma del processo tributario di cui al citato D.Lgs. n.156/2015, si segnala quello di «rafforzamento e razionalizzazione dell’istituto della conciliazione nel processo tributario», assunto nell’intento di superare la criticità legata allo scarso utilizzo di tale istituto e «anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l’amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità».

Viene, così, confermata la funzione dell’istituto che si colloca nel processo tributario quale utile strumento per conseguire la più celere definizione della controversia, anche al fine di tentare di evitare il processo, con i suoi tempi, le sue lungaggini e i connessi rischi e costi, anche in considerazione della sensibile riduzione delle sanzioni dovute a seguito del suo conseguimento.

Tanto premesso, gli artt. 48, 48-bis e 48-ter del D.Lgs. n.546/1992 di disciplina del processo tributario sono volti a disciplinare compiutamente le diverse tipologie di conciliazione, rafforzando l’istituto con l’estensione della sua applicabilità anche ai giudizi pendenti davanti alla Commissione tributaria regionale, sino ad oggi preclusa.

Inoltre, la nuova disciplina consentirà la definizione di controversie per tutta la durata del giudizio di merito, anche se il reclamo si è risolto negativamente, oppure in relazione a cause relative ad

«Si tratta di una definizione consensuale con carattere non dispositivo ma accertativo di profili dell'obbligazione tributaria che si rivelino incerti nell'*an* e nel *quantum* e, per tali ragioni, suscettibili di alimentare un giudizio»¹³.

Ciò, chiaramente, non significa ammettere che la conciliazione realizzi una sorta di accordo transattivo tra le parti in causa, sussumibile nella categoria degli atti di disposizione negoziale ex artt. 1965 e ss. Cod. Civ..

«Questa tesi non è accettabile, perché non consona all'oggetto pubblicistico del processo tributario. La transazione (come disciplinata dal codice civile) è realizzata attraverso reciproche concessioni: le parti private, per mettere fine alla lite, possono disporre liberamente dei loro diritti. La conciliazione tributaria ha natura diversa da quella di diritto civile, pur avendo anch'essa la comune funzione di dirimere una lite, perché l'Amministrazione non è libera di disporre del suo diritto; può accordarsi con il contribuente, ma solo per realizzare la giusta composizione della lite. 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 (come nell'accertamento con adesione ex D.lgs. n.218/1997)»¹⁴.

operazioni catastali, instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

Nell'ambito delle modifiche introdotte, che – in base a quanto stabilito dall'art. 12, primo comma, del D.Lgs. n.156/2015 – si applicano ai giudizi pendenti alla data del 1° gennaio 2016 scorso, le più rilevanti riguardano:

- l'estensione dell'ambito di applicazione dell'istituto al secondo grado di giudizio;
- l'individuazione di un diverso momento di perfezionamento della conciliazione e di nuove regole per il pagamento delle somme dovute;
- la determinazione del beneficio consistente nella riduzione delle sanzioni, riformulata secondo modalità ancora più favorevoli al contribuente.

Quanto all'intento di incentivare il ricorso all'istituto della conciliazione, lo stesso è rinvenibile dalla nuova entità delle sanzioni irrogabili: la nuova formulazione prevede, infatti, che le sanzioni si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto per legge per le singole violazioni e tale percentuale è la medesima quale che sia la fase di giudizio in cui la causa viene conciliata, mentre con la precedente formulazione la sanzione era dovuta sempre nella misura del 40 per cento dell'importo conciliato, ma le sanzioni non potevano essere inferiori al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo» (Cfr. S. LA ROCCA, *La conciliazione giudiziale ed extragiudiziale nel processo tributario ex artt. 48, 48 - Bis e 48 - Ter del d.lgs. n. 546 – 1992*, Bollettino Tributario n.11/2016).

¹³ Cfr. V. FICARI in A. FANTOZZI (A CURA DI), *Diritto tributario*, UTET Giuridica, Milano, 2012, pag. 1018 e ss..

¹⁴ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte Generale*, UTET Giuridica, Milano, 2016, pag. 366 – 367.

In altri termini, la conciliazione si sostanzia in un atto autoritativo, ora sotto forma di provvedimento amministrativo (caso di Conciliazione “fuori udienza”), ora in veste di atto dell’Autorità giudiziaria (caso di “Conciliazione in udienza”).

Tali atti giuridici, una volta perfezionatisi ed esaurendo così le condizioni prescritte dalla legge, appaiono idonei *in re ipsa* ad estrinsecare gli effetti tipici agli stessi ricondotti dalla triade di artt. 48, 48/*bis* e 48/*ter* D.lgs. n.546/1992. L’adesione del contribuente si atteggia secondo un concorso esterno alla formazione dell’atto, per mezzo del consenso manifestato da quest’ultimo, senza che ciò costituisca elemento di una conformazione negoziale o pattizia della materia sottostante¹⁵.

Orbene, l’istituto conciliativo presenta una tradizione risalente nel panorama giuridico tributario, essendone stata apprestata una disciplina sin dall’articolo 2/*sexies*, D.l. 30 settembre 1994, n.564, convertito con legge 30 novembre 1994, n.656, che ha introdotto l’articolo 20/*bis* al previgente DPR n.636 del 1972¹⁶

¹⁵ L’art. 48, comma 4, D.lgs. n.546/1992, statuisce 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. L’accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”*; evidente è l’assonanza con il disposto dell’art. 7, comma 1, D.lgs. n.218/1997 *“l’accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell’ufficio o da un suo delegato. Nell’atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale”*.

La sottoscrizione dell’accordo non deve prestare il fianco a tralignamenti esegetici; l’adesione del contribuente, in ambedue le circostanze, non è elemento strutturale di un accordo a matrice consensuale/negoziale. Ora l’atto di accertamento con adesione, ora l’accordo conciliativo presentano pur sempre la forma di un provvedimento amministrativo a carattere autoritativo che si perfeziona anche per l’adesione - esterna - del contribuente.

La stessa ratio è rinvenibile nel caso di una conciliazione in udienza, laddove anche il dato letterale rafforza una siffatta interpretazione oggettiva della portata effettuale dell’atto *de quo*. Difatti, l’art. 48/*bis*, comma 3, D.lgs. n.546/1992 sancisce che *“la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”*.

¹⁶ La nuova disciplina della conciliazione - evinta dalla Relazione al Decreto legislativo di revisione organica della disciplina dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale emanato in esecuzione dell’articolo 3, comma 120, della legge 23 dicembre 1996, n.662 - infatti è stata «resa coerente e tendenzialmente uniforme a quella dell’adesione, rispetto alla quale si caratterizza soprattutto per la diversa collocazione sequenziale, ovvero come ulteriore strumento appositamente predisposto per favorire una definizione concordataria non ancora matura in fase precontenziosa, ma suscettibile di realizzazione in sede contenziosa anche attraverso l’attiva opera di collaborazione e di incentivazione da parte degli organi giudicanti» (GOVERNO DELLA

regolatore del contenzioso fiscale antecedentemente all'attuazione della delega contenuta nell'art. 30, legge n.413/1991 finalizzata a strutturare l'odierno sistema processualtributario (D.lgs. nn. 545 e 546/1992).

Ab originibus, il legislatore aveva previsto la conciliabilità delle sole controversie tributarie che coinvolgevano questioni non risolvibili in base a prove certe e dirette.

Successivamente, con D.l. 26 settembre 1995, n.403, convertito dalla L. 20 novembre 1995, n.495, fu modificato il presupposto di ammissibilità della conciliazione giudiziale statuendosi che essa poteva essere esperita nei soli casi in cui era possibile la definizione dell'accertamento con adesione del contribuente di cui agli articoli 2/*bis* e 2/*ter* del D.l. n.564/1994, convertito in legge 30 novembre 1994, n.656.

La formulazione dell'art. 48 D.lgs. n.546/1992, ante riforma ex D.lgs. n.156/2015, non è stata negli anni esente da modifiche. Tra le più rilevanti, merita adeguato rilievo quella recata dall'art. 12, comma 1, lett. d), del D.l. 8 agosto 1996, n.437, con cui veniva estesa la conciliazione ad ogni tipo di controversia avente oggetto tributi, ferma restando l'impossibilità di ottenere la restituzione di somme già versate all'ente impositore.

Altra modifica apportata al testo dell'art. 48 è avvenuta con l'art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n.311 mediante il quale è stato inserito il comma 3/*bis* disciplinante la fattispecie di omissione di pagamento di anche sola una della rate previste in via conciliativa e dispone l'*iter* che va seguito dall'Amministrazione finanziaria per l'iscrizione a ruolo di tali somme.

Cotanto precisato, è doveroso occuparsi degli aspetti ermeneutici di maggior rilevanza attinenti alle innovazioni normative procacciate ex art. 9, comma 1, lett. s) e t), D.lgs. n.156/2015 e realizzatesi mediante una ridefinizione dell'ipotetico raggio d'azione giuridico dell'istituto conciliativo nel novero del processo tributario.

REPUBBLICA ITALIANA (XI LEGISLATURA), *Relazione al decreto legislativo di revisione organica della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale emanato in esecuzione dell'articolo 3, comma 120, della legge 23 dicembre 1996, n.662, Roma, 1994*.
Cfr. MINISTERO DELLE FINANZE, *Circolare 30 novembre 1994, n.197/E (prot. n.3-1480), Roma, 1994, § 2 e ss.*

2. Ambito d'applicazione dell'istituto: profili soggettivi, oggettivi e temporale

Volendo operare una prima qualificazione dei profili soggettivi interessati allo sfruttamento dell'istituto in menzione, ciascuna delle parti del processo (ex art. 10 D.lgs. n.546/1992) e cioè sia la parte ricorrente (il contribuente), che la parte resistente (a seconda dei casi: l'Ufficio tributario, l'Ente locale, non anche l'Agente della riscossione, il quale – seppur *prima facie* ricollegabile al novero dei soggetti interessati dall'istituto – è di regola parte nei processi riguardanti cartelle di pagamento recanti pretese che riguardano la riscossione di tributi già accertati e che, di conseguenza, non possono essere oggetto di conciliazione) può proporre all'altra parte la conciliazione della controversia con riferimento o a tutte le questioni oggetto della lite (conciliazione totale) o soltanto ad alcune questioni (conciliazione parziale), nel qual caso il giudizio prosegue in relazione alle altre questioni¹⁷.

Tale proposta, se avanzata dal ricorrente, deve essere presentata con l'istanza di trattazione in pubblica udienza di cui all'art. 33, D.lgs. n.546/1992, ovvero mediante deposito di una proposta alla quale la controparte abbia già aderito.

Rilevante, al riguardo, domandarsi se il procedimento conciliativo possa essere instaurato, condotto e proficuamente perfezionato in termini effettuali, in capo alle parti in causa, dal difensore nominato dalla parte.

Ora, se la parte interessata intende consentire al suo difensore di conciliare la controversia deve conferirgli espressamente tale potere nella procura/delega; in mancanza, il difensore non può proporre, né tanto meno concludere, una conciliazione giudiziale, stante il disposto dell'art. 84, comma 2, c.p.c. secondo cui *"in ogni caso non può compiere atti che importano disposizione del diritto in contesa, se non ne ha ricevuto espressamente il potere"*¹⁸.

¹⁷ Come sottolineato dalla prassi amministrativa più risalente ma con argomentazione largamente condivisibile, la conciliazione è «un ulteriore strumento, appositamente predisposto per favorire una definizione concordataria non ancora matura in fase precontenziosa, ma suscettibile di realizzazione in sede contenziosa anche attraverso la faticosa opera di collaborazione e di incentivazione da parte degli organi giudicanti» (cfr. MINISTERO DELLE FINANZE, *Circolare n.98/E*, Roma, 1996, Parte n.8).

¹⁸ Il rimando alle disposizioni del codice di rito è possibile in virtù dell'art. 1, comma 2, D.lgs. n.546/1992 laddove compatibili con le peculiarità del processo tributario.

Così, la giurisprudenza di merito ha sottolineato che formule dal tenore: “*il contribuente delega il difensore a rappresentarlo e difenderlo in ogni stato e grado del presente giudizio, conferendogli ogni e più ampia facoltà di legge*” non rispondono al requisito del conferimento espresso del potere di conciliare, con la conseguenza che la conciliazione sottoscritta dal difensore «va dichiarata inammissibile» (cfr. C.T.P. Reggio Emilia, 16-12-2013, n.210). Al fine di evitare censure di ammissibilità in tal senso, appare necessario corredare la procura con un *addendum* che si atteggi secondo al seguente modulazione: “*ivi compresa la conciliazione giudiziale*”¹⁹.

Il tentativo di conciliazione può essere esperito anche dal giudice tributario tanto in sede di Commissione Tributaria Provinciale, quanto in Commissione Tributaria Regionale; ciononostante, l'organo giudicante deve limitarsi a sottoporre alle parti in causa tale possibilità, rientrando la decisione di utilizzare o meno l'istituto nella discrezionalità delle stesse²⁰.

Orbene, tra le novità di maggior impatto escogitate dal legislatore ed implementate ex art. 9, comma 1, lett. s) e t), D.lgs. n.156/2015 per l'istituto in parola, assumono una posizione di preminenza:

- 1) la possibilità di esperire il percorso conciliativo con profitto anche dopo la prima udienza, sia nel primo che nel secondo grado di giudizio (quindi, nel corso di tutta la durata del giudizio di merito);
- 2) estensione dell'ambito di copertura giuridica dell'istituto a qualsiasi controversia devoluta alla giurisdizione tributaria, comprese quelle oggetto del procedimento di reclamo/mediazione (ex art. 17/*bis*, D.lgs. n.546/1992)²¹;

¹⁹ Cfr. SISTEMA FRIZZERA, *Processo tributario: procedimento cautelare e conciliativo*, Banca dati online – ilsole24ore, Scheda aggiornata al 28 giugno 2016.

²⁰ Un approfondimento della questione è offerto al § 6 del presente commento.

²¹ La materia in passato ha suscitato non pochi dibattiti in dottrina, giacché l'esclusione dalla conciliazione giudiziale delle controversie aventi per oggetto la irrogazione di sanzioni pecuniarie ed atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore non superiore ad Euro (€) 50.000,00 in quanto soggetti a reclamo ex art. 17/*bis* D.lgs. 546/1992 ha visto contrapporsi quanti sostenevano che tali strumenti conciliativi si ponessero in relazione di alternatività tra loro e coloro i quali propendevano, *a contrariis*, per una connessione di complementarietà-sussidiarietà tra gli stessi. Si rammenta che le prescrizioni in materia di reclamo e mediazione ex art. 17/*bis* D.lgs. n.546/1992 inerentemente al valore soglia al di sotto del quale si rende obbligatorio l'esperimento del rimedio in parola, è stato oggetto di revisione normativa ex art. 10, D.l. n.50/2017, conv. con modif. in legge

3) perfezionamento della conciliazione non più conseguente al pagamento del *quantum* dovuto (per intero o per la prima rata) in base all'accordo conciliativo. Momento discriminante è rappresentato dalla sottoscrizione dell'accordo (fuori udienza), ovvero dalla redazione del processo verbale di conciliazione (in udienza).

Vale la pena sottoporre ad attento vaglio critico la portata effettuale riconducibile al punto *sub* 2); si manifesta pressoché frenetica la spinta propulsiva innestata dal legislatore fiscale, attraverso una produzione normativa sussumibile in una dinamica inflazionistica di strumenti deflativi del contenzioso fiscale.

Di talché, la scelta di espungere dal comma 1 dell'art. 17/*bis*, D.lgs. n.546/1992 il vincolo di pregiudizialità-alternatività tra i due istituti²² – giacché l'esperimento del ricorso-reclamo precludeva, poi, l'esercizio di un'azione volta alla soluzione conciliativa della materia controversa – è stato considerato maggiormente rispondente allo scopo della conciliazione che «è quello di favorire il raggiungimento di accordi, in sede contenziosa, tra Amministrazione finanziaria e contribuenti» (cfr. INPS, *Circolare n.140*, Roma, 2016)²³.

In realtà, la rapida evoluzione di siffatti istituti denota una produzione decisamente alluvionale di strumenti giuridici rivolti alla nobile finalità di decongestionare il contenzioso fiscale; posto che, l'opera di deflazione procacciata con tanta sollecitudine dal legislatore, sembra rivolta ad instillare nel contribuente

n.96/2017. *Ope legis*, tale valore è stato innalzato dalla precedente quota di Euro (€) 20.000,00 agli attuali Euro (€) 50.000,00 con decorrenza dal 24 aprile 2017.

²² «Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-bis e 48-ter del decreto n.546. Non è stata infatti riproposta la disposizione che imponeva l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione. La ratio risponde all'esigenza di potenziare gli istituti deflativi sia nella fase anteriore al giudizio che in pendenza di causa. Si precisa che possono essere oggetto di conciliazione anche le cause, pendenti al 1° gennaio 2016, di valore non superiore a ventimila euro e concernenti atti dell'Agenzia delle entrate, per le quali sia stata esperita infruttuosamente la mediazione in applicazione della previgente disciplina» (AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, Roma, 2016, § 1.1.7)

²³ «L'istituto della conciliazione consiste, in sostanza, nella definizione di qualsiasi controversia pendente presso le Commissioni Tributarie, anche di secondo grado per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. n.156/2015, e prevede una soluzione concordata degli importi oggetto di contestazione mediante il raggiungimento di uno specifico accordo conciliativo fra il contribuente e l'amministrazione finanziaria nel quale sono analiticamente indicate le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi» (ISTITUTO NAZIONALE PREVIDENZA SOCIALE (INPS), *Circolare n.140*, Roma, 2016).

una volontà di “rinunciare” all’incardinazione del giudizio, sulla base di una contestuale rinuncia alle proprie (eventuali) legittime ragioni di doglianza e tutela dinanzi ad un organo giurisdizionale.

Procedimento, quest’ultimo, sobillato attraverso la predisposizione di un regime premiale consistente nel brutale abbattimento dell’onere sanzionatorio e, attraverso il percorso conciliativo, financo della pretesa impositiva vantata dall’Amministrazione finanziaria.

Più lungimirante decisione sarebbe persa quella di strutturare uno strumento deflativo del contenzioso che, ontologicamente, non richiedesse come *condicio sine qua non* la rinuncia del ricorrente, o di entrambe le parti in causa, all’approntamento da parte di un organo terzo ed imparziale della regola del caso concreto in conseguenza della lite insorta.

Riguardo l’ambito oggettivo dell’istituto in esame – vale a dire la natura delle controversie che possono formare oggetto di conciliazione – esso ricomprende tutte le liti devolute alla giurisdizione tributaria ex art. 2 D.lgs. n.546/1992. Pertanto, non risulteranno annoverabili solo ed esclusivamente questioni inerenti qualificazioni giuridiche relative al merito della *res litigiosa* (i.e. corretta qualificazione dei fatti materiali posti a sostegno dell’atto autoritativo al centro del giudizio), ma anche eventuali errori di diritto (i.e. connessi ad eventuali discrasie agganciate alla corretta qualificazione e/o valutazioni giuridiche delle prove addotte a sostegno della pretesa impositiva).

È discussa altresì «la possibilità di sottoporre a conciliazione giudiziale anche le vertenze aventi ad oggetto risorse proprie della Comunità europea, come indicate nella Decisione del Consiglio 29-09-2000, n.597 Euratom, richiamata nel Reg. (CE) Euratom n.1150 del Consiglio del 22-05-2000²⁴», per cui «in attesa di conoscere, in merito, il parere dei competenti Servizi della Commissione europea, si invitano tutti gli Uffici a non aderire ed a non promuovere, nelle more, tali proposte

²⁴ Dazi della Tariffa doganale comune, dazi compensatori, dazi antidumping, dazi CECA, dazi ed altri diritti fissati dall’Unione europea nel quadro dei negoziati commerciali multilaterali dell’Uruguay round della politica Agricola comune.

conciliative»²⁵.

Nella liquidazione del «dovuto», da parte del contribuente, l'Ufficio finanziario dovrà tenere conto di quanto già eventualmente versato a titolo di riscossione frazionata in pendenza di giudizio e, se del caso, provvedere alla restituzione delle somme incassate in eccedenza rispetto all'entità definita con la conciliazione ovvero di quelle somme indebitamente incassate nel caso di controversie in materia di rimborsi (MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n.235/E, 1997, Roma, § 4).

Tali considerazioni debbono ritenersi, ad oggi, ancora meritevoli di attenzione, poichè la novella normativa ex D.lgs. n.156/2015 non ha inteso disciplinare apertamente tale aspetto; pertanto, le precedenti interpretazioni debbono considerarsi vevoli in assenza di *overruling* amministrativi al riguardo.

Riguardo all'ambito temporale, la conciliazione giudiziale è oggi esperibile tanto in primo grado, quanto in grado d'appello come in precedenza ricordato.

Ciononostante, è di una qualche utilità rammentare che «non può ritenersi preclusa dalla circostanza che l'accordo sia stato raggiunto solo dopo alcune udienze di mero rinvio, in quanto l'interesse all'immediatezza della tutela giurisdizionale non consente al giudice d'imporre un'attività inutile e defatigante, contro l'interesse delle parti e dell'ordinamento ad una presa d'atto dell'inutilità della prosecuzione della vertenza»²⁶ come magistralmente sostenuto dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. V tributaria, sentenza n.9222/2007).

²⁵ Cfr. AGENZIA DELLE DOGANE, *Circolare n.26/D*, Roma, 2002, § 8.2. Nel medesimo documento si sottolinea l'estrema attenzione con cui l'Amministrazione finanziaria accolga l'adesione all'istituto conciliativo, giacché «occorre invitare gli Uffici ad utilizzare tale strumento, con estrema prudenza, esclusivamente nei casi in cui sussistano "dubbi" sulla legittimità e fondatezza del provvedimento impugnato e, quindi, sull'esito della vertenza; ferma la possibilità di agire in autotutela nei casi in cui dalla lettura del ricorso appaia "certa" l'infondatezza del predetto atto».

²⁶ Similmente, Cass., Sez. V (tributaria), sentenza 16 settembre 2011, n.18906 secondo cui «anche in fase contenziosa l'ordinamento prevede l'istituto della "conciliazione", Decreto Legislativo n.546 del 1992, ex articolo 48 e nel caso in cui le parti necessitino di termini ulteriori al fine di dirimere "in via amichevole" la controversia, l'ordinamento prevede sempre la possibilità di chiedere alla Commissione un differimento dell'udienza di merito, purchè non dilatorio (Cass. n.9222 del 18 aprile 2007); è sempre consentito al contribuente la presentazione di istanze di autotutela che l'Ufficio, è tenuto a valutare in adesioni ai principi di collaborazione e buona fede di cui alla Legge n.212 del 2000»; Cass., Sez. V (tributaria), sentenze nn.1173 - 1174/2012.

3. Gli effetti della conciliazione. conciliazione “fuori udienza” e conciliazione “in udienza”

La dinamica degli effetti giuridici rilevanti per le parti in causa e conseguenti al profittevole esperimento dell'accordo conciliativo possono essere così sintetizzati, per sommi capi:

- se “totale”, la conciliazione comporta la definizione dell'intera materia del contendere e determina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere (ex art. 46 del Decreto);
- se “parziale”, essa rileva esclusivamente nei limiti circoscritti delle questioni controverse costituenti la base giuridica della materia del contendere, su cui le parti hanno raggiunto un accordo definitivo e relativamente alle questioni «conciliate» ed implica, perciò, l'estinzione *pro quota* della lite (che prosegue per le restanti questioni controverse).

Per ciò che riguarda l'esito delle spese della lite, queste rimangono a carico della parte che le ha sostenute, giacché la conciliazione produce la cessazione della materia del contendere.

Inoltre, la recente novella normativa apportata dal D.lgs. n.156/2015 all'art. 15 del D.lgs. n.546/1992 ha esplicitato, al comma 2/*octies* del suddetto articolo, 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. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”*²⁷.

²⁷ Precisazione di sicura pregevolezza e meritevole di una ponderata operazione d'incastonamento assiologico nel *corpus* del processo tributario. Difatti, in assenza di siffatta specificazione, il pronunciamento del giudice tributario che determina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito dell'avvenuta conciliazione tra le parti in ordine alla *res litigiosa*, avrebbe condotto all'applicazione delle disposizioni contenute all'art 46, comma 3, D.lgs. n.546/1992 *“le spese del giudizio estinto a norma del comma 1 restano a carico della parte che le ha anticipate, salvo diverse disposizioni di legge”*.

È possibile cogliere, ivi, l'intento del legislatore di rendere maggiormente allettante l'implementazione di un accordo conciliativo, anche attraverso la previsione di un'apposita ed esplicita deroga normativa al modello *standard* di attuazione dell'istituto *de quo*, che rileva una

Si denota, in proposito, la chiara scelta legislativa di accogliere anche nell'ambito del processo fiscale un rinnovato rinvigorismento del principio processuale della soccombenza quale criterio cardine di allocazione delle spese del giudizio tra le parti.

Va ricordato, infatti, che la legge n.69/2009 (riforma del processo civile) - a valere nei limiti dell'art. 1, comma 2, D.lgs. n.546/1992 anche per il processo tributario - prevede che il giudice possa condannare al pagamento delle spese processuali la parte che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta di conciliazione giudiziale (cfr. art. 91, comma 2 e 92 c.p.c.), per cui l'Agenzia delle Entrate suggerisce ai propri Uffici di avanzare «richiesta di condanna alle spese subordinandola alla circostanza che la Commissione tributaria decida in senso conforme alla proposta di conciliazione ovvero in termini ancora più favorevoli all'Ufficio»²⁸.

In casi particolari, la conciliazione può esplicare effetti anche su controversie distinte da quella conciliata ma dipendenti dalla medesima: è il caso, ad esempio, della conciliazione giudiziale «intervenuta fra il Comune - ente impositore - ed il contribuente relativa alla rendita sulla cui base deve essere applicata l'ICI dovuta in un'annualità che esplica i suoi effetti in tutte le controversie in atto tra le medesime parti. anche relative ad imposte dovute per annualità anteriori alla conciliazione, posto che non si trova davanti all'attribuzione di una nuova rendita, bensì di fronte ad un atto (conciliazione) che definisce un contenzioso nel quale si è contestata la rendita attribuita, con richiesta di accertamento giudiziale in ordine a quale avrebbe dovuto essere la rendita da attribuire» (Cass., Sez. V tributaria, sentenza n.8503/2005)²⁹.

Quanto all'aspetto sanzionatorio, stante le disposizioni dell'art. 48/ter, comma 1, D.lgs. n.546/1992, la conciliazione consente:

generale tensione alla compensazione delle spese di giudizio tra le parti sotto l'imperio di un'intervenuta conciliazione della lite insorta tra le stesse.

²⁸ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 17/E*, Roma, 2010.

²⁹ Cfr. Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.27906/2009; Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.16241/2015; Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.15021/2015; Cass., Sez. V (tributaria), sentenza n.22663/2014; Cass., Sez. VI civile, sentenza n.13018/2012.

- la riduzione al 40% (per i processi incardinati dal 1° gennaio 2016) delle sanzioni amministrative in minimo edittale, ricalcolate sulla base dell'imposta stabilita in sede di conciliazione, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio. Differentemente, nella misura del 50% del minimo edittale se la conciliazione si perfeziona nelle pieghe del giudizio dinanzi la Commissione Tributaria Regionale.

Novità ragguardevole è determinata dal calcolo delle sanzioni da versare ragguagliate alla misura del minimo edittale, inibendo all'Ufficio la possibilità di mantenere la «misura» delle sanzioni a suo tempo irrogate. Peraltro, a differenza della dinamica evolutiva riguardante l'accertamento con adesione, non vi è alcuna preclusione a far operare il cumulo giuridico previsto all'art. 12 del D.lgs. n.472/1997;

- sotto il profilo penal-tributario, la riduzione fino alla metà delle pene previste e la esclusione delle pene accessorie ex art. 13/*bis*, comma 1, D.lgs. n.74/2000 *“fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 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”*.

Inoltre si rammenta che i reati di cui agli artt. 10/*bis* (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10/*ter* (Omesso versamento di IVA), 10/*quater* (Indebita compensazione) D.lgs. n.74/2000 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”* (art. 13, comma 1, D.lgs. n.74/2000)³⁰.

³⁰ Rammentandosi che l'art. 10, comma 1, D.lgs. n.158/2015 ha introdotto nel novero delle disposizioni penal-tributarie l'art. 12/*bis*, D.lgs. n.74/2000 che definisce l'istituto della confisca in

Per quanto riguarda invece gli interessi, si fa riferimento alla disciplina dettata dall'Agenzia delle Entrate in materia di accertamento con adesione, ma estendibile alla conciliazione di cui agli articoli qui in commento, occorrendo una distinzione tra pagamento rattizzato o integrale. Qualora il contribuente versi le somme in un'unica soluzione, gli interessi dovranno essere corrisposti nella misura del 3,5% annuo, così come previsto dall'art. 6 del D.M. 21 maggio 2009; qualora si opti, invece, per la soluzione rateale, oltre agli interessi di cui all'art. 6 suddetto, dovranno essere corrisposti - sugli importi relativi alle rate successive alla prima - gli interessi legali.

Il Decreto del Ministero dell'Economia e finanze (D.M.) 07/12/2016, G.U. 14/12/2016, con decorrenza dal 1° gennaio 2017, ha fissato allo 0.1% la nuova misura del saggio annuale degli interessi legali di cui all'art. 1284, comma 1, ultimo periodo, Cod. Civ.³¹.

In ogni caso, gli artt. 48 e 48/bis, D.lgs. n.546/1992 accolgono due modalità attraverso cui il procedimento conciliativo può trovare accoglimento nel processo

ambito fiscale, in precedenza esteso in via analogica dalle prescrizioni contenute all'art. 322/ter, c.p.

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (art. 12/bis, comma 1, D.lgs. n.74/2000).

La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta (art. 12/bis, comma 2, D.lgs. n.74/2000).

Inoltre, recentemente, la Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo, *incidenter tantum*, di esprimersi sulla presunta questione di costituzionalità dell'art. 13 citato nel testo; sicché «in presenza di reati tributari, la norma che obbliga all'estinzione del debito tributario per accedere al patteggiamento (ndr, art. 444 c.p.p.) non viola i precetti costituzionali.

(...) La negazione legislativa del patteggiamento non lede il diritto di difesa dell'imputato, in quanto la facoltà di richiedere l'applicazione della pena, peraltro esclusa per molti reati, non può essere considerata una condizione necessaria per una efficace tutela della posizione giuridica dell'imputato. Inoltre, l'onere patrimoniale imposto non genera alcuna disparità di trattamento perché risulta giustificato da ragioni obiettive, ossia dal generale interesse alla eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il valore sintomatico del ravvedimento del reo, oltre che dello specifico interesse all'integrale riscossione dei tributi» (Cass., Sez. III penale, sentenza 1° agosto 2017, n.38210).

³¹ S. CARUNCHIO, *Gli interessi in materia fiscale – Documento 30 settembre 2016*, Fondazione Nazionale Commercialisti (FNC), Roma.

tributario: conciliazione “fuori udienza”, o conciliazione “in udienza”.

A. Fuori udienza (c.d. conciliazione “breve” ex art. 48, D.lgs. n.546/1992): quando l’accordo tra ricorrente ed Ente impositore è raggiunto attraverso intese extraprocessuali.

Questa tipologia di conciliazione si realizza, come nella pregressa disciplina, con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una “istanza congiunta”, cioè di una proposta di conciliazione alla quale l’altra parte abbia previamente aderito, con l’unica differenza che il soggetto deputato ad effettuare il deposito è ora individuato in ciascuna delle parti del giudizio e non più esclusivamente nell’Ufficio³².

L’istanza, che dev’essere presentata da entrambe le parti «e non più esclusivamente dall’Ufficio”, va depositata “non oltre l’ultima udienza di trattazione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado» (Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, Roma, 2016, § 1.11.2).

Chiaramente, qualora il giudice non ravvisi le condizioni di ammissibilità, la causa verrà discussa e portata a decisione (art. 48, comma 2, D.lgs. n.546/1992).

B. In udienza (c.d. conciliazione “lunga” ex art. 48/bis, D.lgs. n.546/1992): quando una parte propone la conciliazione giudiziale all’altra, a condizione che siffatta proposta pervenga fino a 10 giorni liberi prima della data di trattazione, mediante una apposita istanza da depositare nella Segreteria della Commissione Tributaria Provinciale o Regionale e da notificare alle altre parti costituite.

Tale modalità di conciliazione in pubblica udienza può essere proposta quando una delle parti abbia manifestato all’altra la volontà di conciliare, in tutto o in parte, la controversia con l’istanza di trattazione in pubblica udienza (l’istanza per la conciliazione, anche ove contenuta in una memoria illustrativa, non può prescindere dalla presentazione della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l’esperimento del tentativo di conciliazione) o nel caso in cui l’Ufficio abbia depositato una proposta scritta preconcordata con il ricorrente dopo la fissazione

³² Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, Roma, 2015, pag. 56 ed AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.17/E*, Roma, 2016, § 2.3 e ss.

dell'udienza di trattazione, prima che venga celebrata.

La proposta (unilaterale) viene valutata dalla controparte, che può aderire o meno e anche «rilanciare» una proposta di conciliazione su basi e con argomenti diversi.

Al fine del perfezionamento della conciliazione è necessaria la presenza delle parti all'udienza di trattazione, o del difensore munito di procura speciale *ad hoc* (ex artt. 83, commi 3 e 4, e art. 84, comma 2, c.p.c. estensibili al giudizio tributario ex art. 1, comma 2, D.lgs. n.546/1992).

È bene precisare che il vaglio circa le condizioni di ammissibilità della proposta conciliativa implica il riconoscimento in capo al giudice tributario di un «potere-dovere di valutarne la legittimità formale (ossia, il rispetto delle regole procedurali enunciate dalla norma), e la sua ammissibilità. Il giudice non deve dichiarare estinto il processo quando non sussistono i presupposti processuali della conciliazione (ad esempio, quando il ricorso introduttivo è inammissibile), o quando la conciliazione abbia per oggetto materie non conciliabili»³³.

Inoltre, a mente dell'art. 48/*bis*, comma 2, D.lgs. n.546/1992 *"all'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo"*.

Pertanto, il giudice tributario – valutate le circostanze del caso e secondo il suo prudente apprezzamento – potrà autonomamente invitare le parti alla conciliazione della controversia tra le stesse insorta qualora ravvisi la *"facile e pronta soluzione di diritto"* (art. 185/*bis*, c.p.c.) delle doglianze sollevate *pro quota* dalle parti.

Cionondimeno, il ruolo riservato dall'architettura legislativa processualtributaria al giudice è di tendenziale residualità e, pressoché, di *moral suasion* nei confronti delle parti in causa.

³³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte Generale*, UTET Giuridica, Milano, 2016, pag. 366 e ss.

4. Il controllo giurisdizionale sui presupposti della conciliazione

La verifica dei presupposti e delle condizioni di legittimità comporta un esame di mera legittimità e non di merito da parte della Commissione tributaria, dal momento che va «escluso che le valutazioni espresse dall'Amministrazione finanziaria nella procedura conciliativa siano suscettibili di essere sindacate nel merito dal giudice tributario» (Corte cost., ordinanza n.435/2000 e Corte cost., sentenza n.433/2000)³⁴, né che lo stesso giudice tributario «possa esprimere alcuna valutazione relativa alla congruità dell'importo sul quale l'Ufficio e il contribuente si sono accordati», ciò quantunque «l'errore di calcolo in cui le parti siano incorse nella definizione dell'imponibile o nella determinazione dell'entità del prelievo ricavabile dai parametri di tassazione, in tanto può dar luogo a rettifica, in quanto ricorrano i presupposti di cui all'art. 1430 cod. civ.» (Cass., Sez. V tributaria, sentenza 3 ottobre 2006, n.21325).

Il controllo della Commissione tributaria adita³⁵ deve pertanto limitarsi alla sola verifica del rispetto delle regole temporali e formali dell'accordo, vale a dire:

- da un lato, che *“i soggetti interessati siano parti di un processo tributario pendente”*, cioè che entrambe le parti siano ritualmente costituite e che non si sia conclusa, prima, una udienza anche se, come già fatto presente più sopra, la

³⁴ Cfr. altresì, Cass., Sez. V (tributaria), sentenza 6 ottobre 2001, n.12314 secondo cui «la conciliazione in materia tributaria è concepita dall'art. 48, comma quinto, del D.lgs. n.546 del 1992 come una forma di composizione convenzionale della lite nella sede del processo, con la conseguenza che essa postula non soltanto la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'amministrazione, ma anche l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria della commissione tributaria, la cui mancanza determina la inefficacia della conciliazione medesima». Mirabile, al riguardo, le considerazioni dei giudici di legittimità in Cass., Sez. V (tributaria), sentenza 26 marzo 2002, n.4320, dove si ribadisce che «la conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del D.Lgs. n.546 del 1992, presuppone non soltanto la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'amministrazione ma anche che i soggetti interessati siano parti di un processo tributario pendente, il quale difetta quando il contribuente non abbia mai depositato o spedito, ai sensi dell'art. 17, primo comma, d.P.R. n.636 del 1972, nel testo modificato dall'art. 8 d.P.R. n.739 del 1981 l'originale del ricorso alla segreteria della Commissione tributaria (In applicazione di tale principio la Corte ha ritenuto corretto il comportamento dell'Amministrazione finanziaria che aveva ritenuta non validamente proposta la domanda di conciliazione giudiziale del contribuente, il quale si era limitato ad inviare il ricorso solo all'Ufficio e non anche alla Commissione tributaria di primo grado)».

³⁵ In merito all'enucleazione di seguito proposta si confronti la magistrale *actio finium regundorum* della materia tracciata da R. LUNELLI, *Guida ai controlli fiscali - La conciliazione giudiziale prende piede: dall'applicazione ai pagamenti*, Vol. 10, Isole24ore edizioni, Milano, 2015, pag. 24 - 32

presenza di una udienza di rinvio non blocca la conciliazione;

- dall'altro, che sia rispettato il contenuto obbligatorio della proposta (presenza della sottoscrizione di entrambe le parti, indicazione degli elementi su cui si basa, importo dovuto a titolo di imposte, interessi, sanzioni pecuniarie, ecc.); in proposito, è stato affermato che «non occorre che l'accordo riguardi specificamente anche le sanzioni applicabili, trattandosi di materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto la norma in esame ne fa automatica applicazione nella misura da essa indicata» (Cass., Sez. V tributaria, sentenza 18 aprile 2007, n.9223).

Se il controllo conduce ad esito positivo, la controversia viene meno in tutto o in parte (se la conciliazione è parziale) per cessata materia del contendere ex art. 46, D.lgs. n.546/1992.

Ex adverso, qualora il controllo (di legittimità) sfoci in una valutazione di reiezione della proposta conciliativa:

- il Presidente della (Sezione della) Commissione giudicante dichiara la conciliazione inammissibile e fissa la trattazione della controversia con decreto che deve essere depositato in segreteria entro 10 giorni (termine ordinario) dalla presentazione della proposta, se l'istanza è stata formulata prima della fissazione dell'udienza;
- la Commissione dichiara la conciliazione inammissibile e prosegue la trattazione o la discussione (in caso di richiesta di trattazione in pubblica udienza), se la data di trattazione è già fissata o se si è già in udienza.

5. Conciliazione tributaria ed *ADR mechanisms*. profili connettivi di istituti giuridici rivolti alla sintesi tra tutela del contribuente ed interesse erariale alla sollecita riscossione delle entrate fiscali

Un qualsiasi ragionamento teleologico-sistematico, che aspiri a sollecitare le discussioni circa l'inquadramento programmatico dell'istituto conciliativo nel *corpus* processualtributario, non può prescindere da una sapiente considerazione delle intenzioni del legislatore nell'elaborazione del D.lgs. n.156/2015 di riforma

della giustizia tributaria.

Di talché, l'art. 10, comma 1, lett. a) della Legge 11 marzo 2014, n.23 scolpisce con marmorea precisione quali criteri direttivi e, di converso, quali obiettivi principali si intendono perseguire nel progetto di riforma intagliato dal decreto testé citato. Difatti, il «rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo» tracciano un sentiero di sviluppo piuttosto evidente, in ordine all'atteggiamento preferenziale che contrassegna marcatamente la produzione legislativa in materia tributaria dell'ultimo lustro.

Tutto ciò denota, a parere di chi scrive, un'evidente tensione pressoché titanica esternata dagli organi legislativi del Paese, in uniformità di vedute con le posizioni apicali dell'Amministrazione finanziaria, ad allestire una fiera di strumenti decongestionanti la fase contenziosa del rapporto d'imposta occasionalmente in rilievo. Strumenti, quest'ultimi, predisposti non solo nelle pieghe della procedura amministrativa di accertamento, ma anche nella successiva ed eventuale fase di contestazione in giudizio (dinanzi alle Commissioni tributarie) della legittimità dei presupposti in fatto e in diritto dell'agire dell'Ente impositore.

La questione appare di inconfutabile pregnanza qualora si consideri il risultato normativo derivante dalla combinazione dei seguenti istituti: accertamento con adesione (artt. 7 e ss., D.lgs. n.218/1997), procedimento di reclamo e mediazione (art. 17/bis, D.lgs. n.546/1992), conciliazione tributaria (artt. 48, 48/bis e 48/ter, D.lgs. n.546/1992).

Orbene, è necessario prendere atto della circostanza per cui il beneficio di massima e miglior percezione, capace di sobillare la volontà del contribuente a porre fine alla lite instaurata (ovvero, a desistere dall'intentare un procedimento giurisdizionale), è costituito dall'abbattimento dell'onere sanzionatorio risultante dall'adesione a siffatti strumenti deflativi. È assolutamente intellegibile, dunque,

avvedersi del chiaro disegno legislativo sotteso alle disposizioni *de quibus*³⁶.

FASE DEL PROCEDIMENTO	RIDUZIONE DELLE SANZIONI
Accertamento con adesione	1/3 del minimo edittale
Mediazione durante il reclamo	35% del minimo edittale
Conciliazione in C.T.P.	40% del minimo edittale
Conciliazione in C.T.R.	50% del minimo edittale

Pertanto, ad uno spostamento in avanti del momento in cui si manifesta l'intenzione di addivenire ad una definizione concordataria dell'oggetto del contendere tra Amministrazione procedente e contribuente, corrisponde un progressivo aumento della percentuale d'incidenza delle sanzioni comminate a seguito delle violazioni contestate dagli Uffici finanziari. Tutto ciò fintanto che il processo, incardinatosi nelle sedi giurisdizionali competenti, non abbia raggiunto uno stato di avanzamento della lite talmente inoltrato da rendere sommamente insostenibile una spontanea e autonoma volontà di estinzione concordataria del giudizio medesimo.

Alla luce di quanto poc'anzi espresso, la conciliazione tributaria assume la connotazione d'istituto di raccordo – ai fini della decongestione del contenzioso fiscale – tra strumenti deflativi di matrice ed operatività amministrativa e, *quoad effectum*, corrispondenti dispositivi endoprocessuali.

D'altronde, il percorso evolutivo intrapreso dall'istituto *de quo* nelle dinamiche intestine del processo tributario³⁷ dimostra, *ore rotundo*, la tendenza espansiva

³⁶ Per un confronto comparativo dei dati riportati nella tabella di seguito esposta, cfr. R. ACIERNO, *Conciliazione giudiziale*, Guida ai controlli fiscali – Il sole 24 ore, Milano, n.10/2017, pag. 72.

³⁷ Sulla dinamica evolutiva dell'istituto della Conciliazione giudiziale-tributaria, un fulgido esempio di analisi chirurgica è offerto da F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale: come, quando e perché*, Bollettino Tributario – Il sole 24 ore, Milano, n.21/1996, secondo cui «il fatto è che l'attuale articolo 48 costituisce la risultante di una tumultuosa evoluzione. L'istituto è comparso nell'ordinamento con il D.L. 18 luglio 1994, n.372, più volte reiterato, che circoscriveva le controversie suscettibili di conciliazione a quelle non risolvibili in base a prove certe e dirette, divenute poi prove certe nell'art. 2 *sexies* legge 30 novembre 1994, n.656. Si doveva quindi distinguere tra controversie che ammettevano la conciliazione e controversie rispetto alle quali essa non era ammissibile. Successivamente, con il D.L. 26 settembre 1995, n.403 convertito in legge n.495 del 1995, la conciliazione venne strettamente legata alle controversie inerenti a questioni che sarebbero state passibili di accertamento con adesione (per i tributi diretti le questioni relative

ricercata dal legislatore e diretta ad instillare nel contribuente un'immanente volontà di desistere dall'incardinazione di un procedimento giurisdizionale d'accertamento circa la legittimità dell'obbligazione fiscale. Ciò, a fronte di un cospicuo abbattimento dell'onere sanzionatorio sopportato altrimenti dal destinatario del provvedimento impositivo (secondo le modulazioni riportate in precedenza) e della rinuncia ad una definitiva determinazione, secondo diritto, della conformità alla legge del comportamento dell'Amministrazione finanziaria nell'adottare il provvedimento in questione.

Risulta, per certi aspetti, disarmante constatare che il precipuo interesse del legislatore alla deflazione del contenzioso fiscale vada a collimare con l'approntamento di istituti che insistono non sulla definizione della correttezza dell'operato della P.A. – ossia sulla corretta insorgenza dell'obbligazione tributaria nei presupposti impositivi e nel *quantum debeatur* – bensì sulla più celere acquisizione delle somme contestate al contribuente³⁸, prescindendo da una

all'esistenza, alla stima, all'inerenza, all'imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi del reddito d'impresa e del reddito di lavoro autonomo, con esclusione, quindi delle controversie instaurate con accertamento d'ufficio e di quelle relative ad altre categorie di redditi e con esclusione, altresì, delle controversie concernenti fattispecie che dessero luogo alla configurazione dei reati che impedivano di fruire di quella forma di accertamento. È ovvio che, nel vigore di consimile disciplina, una verifica dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità della conciliazione aveva senso, un senso tuttavia perduto per strada una volta che, con il D.L. 15 marzo 1996, n.123, la conciliazione giudiziale è stata sganciata dall'accertamento con adesione».

Con determinazioni certamente più dubitative circa il futuro dell'istituto in commento, A. VOGLINO, *La conciliazione giudiziale in materia tributaria*, Bollettino Tributario - Il sole 24 ore, Milano, n.2/1995, suggerisce che «almeno allo stato attuale, non appare agevole comprendere se l'istituzione della conciliazione giudiziale rappresenti un esperimento destinato ad effimera vita, nelle more della transizione al nuovo sistema processuale, o miri al contrario ad anticipare l'eventuale introduzione di tale strumento conciliativo anche nella nuova disciplina processuale.

Quel che appare certo è però che l'istituto, così come conformato dalla disciplina positiva sino ad ora emanata, risulta esso stesso suscettibile di un'incerta applicazione. E ciò non solo e non tanto per le problematiche che sin d'ora s'intravedono in relazione ad alcuni aspetti applicativi, insufficientemente o talora per nulla regolamentati, ma per la carenza di una disciplina idonea a guidare le attività e le decisioni degli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

A differenza infatti di quanto disponeva l'art. 4 del precedente D.L. n.452/1994, la cui disciplina è stata poi reiterata con modificazioni sino a divenire l'art. 2 *sexies* del D.L. n.564/1994, quest'ultima norma non ha né previsto direttamente, né tantomeno delegato ad altre fonti, la pur essenziale disciplina dei poteri e dei doveri degli uffici finanziari in relazione allo svolgimento della speciale attività conciliativa».

³⁸ Aspetto di pacifico inquadramento nella disciplina antecedente alla novella legislativa del 2015, giacché «in ordine al momento perfezionativo della conciliazione, che è anche il momento della sua efficacia, dovrebbe concludersi che la cessazione della materia del contendere debba essere dichiarata soltanto dopo il pagamento della prima o unica rata. Sulla base della interpretazione

statuizione giurisdizionale sulla loro effettiva debenza.

Di converso, la produzione normativa non ha sviluppato una concentrazione preminente sullo studio di soluzioni normative consistentemente sostitutive del procedimento dinanzi al giudice statale e rivolte ad eradicare, *ab origine*, la patologica domanda di giustizia che, anche per la giurisdizione tributaria, non lesina tentennamenti o battute d'arresto³⁹.

letterale, quindi, dovrebbe concludersi nel senso che, una volta sottoscritto il verbale di conciliazione, l'udienza di discussione dovrebbe essere rinviata a dopo la scadenza del termine per il pagamento: in tale udienza una volta accertato che la conciliazione si è perfezionata, la causa verrebbe introitata a sentenza» come rilevato da A. MERCATALI, *Brevi riflessioni sulla conciliazione giudiziale*, Bollettino tributario – Il sole 24 ore, Milano, n.9/2001.

Tuttavia, anche l'odierno assetto della disciplina della conciliazione tributaria, sebbene individui la perfezione del procedimento nella sottoscrizione dell'accordo conciliativo (conciliazione fuori udienza, art. 48, comma 4, D.lgs. n.546/1992), ovvero all'atto di redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute (conciliazione in udienza, art. 48/bis, comma 2, D.lgs. n.546/1992), non sembra lesinare una peculiare attenzione alle modalità di definizione e pagamento delle somme dovute. A supporto di ciò, si rilevi che alla disciplina inerente il pagamento delle somme dovute è appositamente dedicato l'art. 48/ter, D.lgs. n.546/1992 che traccia con assoluta fermezza la struttura portante del versamento del *quantum* dovuto a seguito di conciliazione unitamente alle conseguenze in caso di mancata ottemperanza.

Tra l'altro, le considerazioni poc'anzi espresse non devono suscitare grande stupore, giacché gli stessi uffici ministeriali ebbero ad esprimersi a tal guisa in merito alla portata applicativa dell'istituto conciliativo: «È stato chiesto, inoltre, se sia legittimo porre in essere un accordo conciliativo nei casi in cui il ricorrente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate. In proposito, pur ritenendosi che in simili fattispecie la valutazione della opportunità di conciliare sia da esaminare caso per caso, si evidenzia che, sotto il profilo della legittimità, nulla osta alla conclusione di un accordo conciliativo nei termini economici sopraindicati, sempreché vengano evidenziati i motivi di convenienza in base ai quali si ritiene opportuno non proseguire la controversia» (Ministero delle Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. II, Circolare del 18/12/1996 n.291/E).

³⁹ «Davanti alle 103 commissioni tributarie provinciali (Ctp) l'anno scorso (ndr. 2016) sono arrivate 164mila nuove controversie. Quasi 15mila al mese, escludendo la sospensione feriale dei termini. È un numero ancora altissimo, su cui pesa l'incidenza abnorme delle mini-liti: quattro cause su dieci non arrivano a 2.582 euro di valore. Eppure, il totale dei nuovi ricorsi è in calo del 9,7% rispetto al 2014, grazie soprattutto al potenziamento degli istituti deflattivi del contenzioso (in primis, la mediazione tributaria estesa dallo scorso anno anche ai tributi di competenza degli enti locali) e al rincarato del contributo unificato, la "tassa" d'accesso alla giustizia» Cfr. G. PARENTE e C. DELL'OSTE, *Liti tributarie sotto il peso dell'arretrato*, Il sole 24 ore, Milano, 27 febbraio 2017, n.57, pag. 2.

Statuizioni che confermano le considerazioni espresse dall'OCSE nel 2013 sullo "stato di salute" della giustizia italiana per la quale, alla data odierna, non sono state compiute le riforme necessarie per implementare un assembramento di organismi paragiurisdizionali in grado di deflazionare la mole di contenziosi pendenti in capo ai tribunali statali, senza addivenire ad una aprioristica rinuncia del soggetto leso ad un pronunciamento in merito alle censure sollevate. Difatti, «*The paper provides new cross-country evidence on the characteristics of judicial systems and analyses systematically the factors that may help explaining differences in performances, especially trial length. The analysis suggests that measures that are likely to reduce trial length can differ depending on whether poor performance tends to arise from inefficiencies on the demand or the supply side. Among the countries with the lengthiest trials, some display high litigation rates (e.g.*

Scelta decisamente costellata da simulacri di maggior rilievo assiologico sarebbe parsa quella di predisporre, con funzione fiancheggiatrice al canale giurisdizionale tributario, un *corpus* di strumenti di risoluzione alternativa delle controversie (*i.e.* ADR – *Alternative Dispute Resolution*) che costituissero un’effettiva “valvola di sfogo” alla moltitudine di procedimenti incardinati dinanzi alle oberate Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali.

Senza con ciò, dover porre il contribuente di fronte ad un “*aut aut*” tutt’affatto avvilente: proseguire con il rimedio giurisdizionale, affrontando costi e lungaggini del giudizio tributario, ovvero estinguere la materia controversa mediante un accordo conciliativo⁴⁰, rinunciando al pronunciamento di un organo terzo ed imparziale circa la fondatezza o meno dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche avanzate dall’Amministrazione finanziaria a giustificazione delle pretese impositive sollevate.

Ed invero, non è possibile sostenere che una soluzione di tale portata possa porsi in contrasto con il tetragono principio d’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, giacché è ormai pacifico nel diritto vivente e nella dottrina maggioritaria come la stessa perpetuazione di un accordo conciliativo sostanzi un «effetto novativo del titolo di imposizione, sostituendosi all’originario verbale di constatazione ed all’avviso di accertamento su di questo basato. (...) Si è in proposito affermato che la conciliazione giudiziale Decreto Legislativo n.546 del 1992, ex articolo 48 - sia nel testo originario sia in quello risultante dalle modifiche apportate dalla L. n.311 del 2004, articolo 1, comma 419 - ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive; “comportando l’estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme

Greece, Italy and the Czech Republic), while others (e.g. the Slovak Republic, Slovenia, Poland and Israel) have litigation rates comparable to those of the best performers» (G. PALUMBO et al. (2013), “*The Economics of Civil Justice: New Cross-country Data and Empirics*”, OECD Economics Department Working Papers, No. 1060, OECD Publishing).

⁴⁰ La conciliazione tributaria, infatti, abbraccia le «questioni che hanno per oggetto l’esistenza, la stima, l’inerenza o l’imputazione a periodo dei componenti positivi e negativi» (cfr. U. PERRUCCI, *Nuovi giudici tributari e nuova conciliazione giudiziale*, Bollettino tributario – Il sole 24 ore, Milano, n.21/1995).

dovute” (Cass. nn. 14300/09 e 9019/15, ord. Cass., Sez. V tributaria, sentenza 24 febbraio 2017, n.4807)⁴¹.

Come adeguatamente sottolineato da autorevole dottrina, infatti, «da tempo l’ordinamento sacrifica l’assolutezza di canoni ritenuti intangibili per soddisfare interessi che, in certe situazioni, sono ritenuti preminenti rispetto al valore (talora enfatizzato) della purezza del principio».

Di conseguenza, «mediante la conciliazione tributaria, il legislatore si propone la finalità di evitare l’alea di un giudizio (che lo potrebbe vedere soccombente), di incassare, e in tempi brevi, una certa somma di denaro, di risparmiare sui costi amministrativi di un processo che, invece di articolarsi su tre possibili gradi, si chiude immediatamente. Benefici questi, conseguibili mediante la negoziabilità dell’obbligazione tributaria»⁴².

È allora auspicabile un’estensione di tale elasticità e resilienza del legislatore nel non irrigidire le forme e le tecniche del proprio *modus operandi*, all’atto dell’immediata definizione di una pretesa impositiva suscettibile di falcidia giurisdizionale, in seno al canonico svolgimento del processo dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali.

Correggere siffatte distorsioni ed asimmetrie applicative appare fondamentale, rivolgendo lo sguardo verso un panorama giuridico in tumultuosa evoluzione per via della sovrabbondante produzione normativa che interessa, *in primis*, la materia tributaria.

Ciò, al fine di consentire l’implementazione di una biunivoca *tax compliance*, che importi tanto un’adesione spontanea del contribuente alla soddisfazione

⁴¹ Per contrassegnare il fermo consolidamento dell’interpretazione offerta dalla Suprema Corte di Cassazione, è sufficiente rammentare che, secondo precedenti pronunciamenti, «la conciliazione giudiziale in materia tributaria prevista dall’art. 48 del D.Lgs. 31/12/1992, n.546, è un atto negoziale di natura transattiva sicché eventuali errori (nella fattispecie riguardanti l’applicazione delle aliquote IRPEF) rilevano solo nei limiti sanciti dalla disciplina dettata dal codice civile» (Cass., Sez. V tributaria, sentenza 3 ottobre 2006, n.21325).

⁴² Considerazioni riprese dalla magistrale *actio finium regundorum* dell’istituto conciliativo realizzata da F. BRIGHENTI, *Conciliazione giudiziale e disponibilità dell’obbligazione tributaria - Nota a sentenza*, Bollettino tributario – Il sole 24 ore, Milano, n.17/2007. Sulla medesima falsariga e con visione prospettica, cfr. S. COLELLA, *Considerazioni sull’efficacia della conciliazione giudiziale a seguito dei recenti interventi normativi e orientamenti giurisprudenziali*, Bollettino tributario – Il sole 24 ore, Milano, n.4/2013.

dell'obbligazione tributaria, quanto un atteggiamento collaborativo e coadiuvante da parte degli Uffici finanziari nell'esecuzione dei poteri d'accertamento.

Senza sottacere, ad ogni modo, l'imprescindibile ruolo regolatore rappresentato dal legislatore statale nella definizione di situazioni giuridiche attive e passive relative al rapporto d'imposta insorgente in capo ai contribuenti. Si evita, così, un progressivo depauperamento contenutistico del concetto giuridico correlato alla posizione fiscale propria del singolo soggetto di diritto, meritevole di tutela a mente dell'art. 113 Cost. che scolpisce nel dettato costituzionale l'inesauribilità della tutela giurisdizionale del cittadino (*rectius*, contribuente) dinanzi un qualsiasi atto autoritativo della Pubblica Amministrazione.