

Note sulla conciliazione giudiziale nel processo tributario

1 Premessa

La fase di accertamento dei tributi prevede, come noto, la facoltà per i contribuenti e gli uffici finanziari di estinguere l'obbligazione tributaria con un accordo per effetto del quale detta obbligazione è rideterminata e viene estinta la pretesa originaria¹.

Il sistema degli accordi tra amministrazione finanziaria e contribuenti è noto da tempo, essendovi diverse ipotesi di accordi in materia fiscale². Con la riforma di cui al decreto legislativo 1997, n. 218, il sistema della determinazione dell'obbligazione tributaria in via concordata tra amministrazione e contribuenti è stato rivisitato ed ha assunto un'importanza crescente nel sistema dei rapporti fiscali. L'accordo è possibile sia la fase che precede il contenzioso, con l'accertamento con adesione del contribuente previsto dal citato d.lgs. n. 218 del 1997, sia nel processo innanzi alla Commissione tributaria provinciale, con la c.d. conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

2 La conciliazione giudiziale

Per quanto concerne la conciliazione giudiziale, l'istituto presenta una solo apparente analogia con l'istituto previsto dal processo civile di cui all'art. 185 c.p.c.³ in quanto lo stesso consente di chiudere soltanto le liti con il fisco pendenti innanzi alle Commissioni Tributarie provinciali e non oltre la prima udienza. Si ricorda in proposito che nel processo civile, invece, la possibilità di chiudere la lite in corso vertente su diritti disponibili può essere esperita in entrambi i gradi del giudizio di merito.

¹ Di "effetto novativo" si tratterebbe secondo Cass., sez. trib., sent. 13 giugno 2006 n. 21325.

² Il riferimento è al d.l. 30-9-1994, n. 564, c.d. chiusura liti fiscali pendenti; ovvero al "concordato" previsto dall'abrogato TU delle imposte dirette, approvato con d.p.r. 29-1-1958, n. 645.

³ Mi si consenta di rinviare a S. SARDELLA - G. SEPIO "Qual è la ratio dei limiti processuali entro cui esperire la conciliazione giudiziale?", in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 10/2007. Nel breve saggio è stato sottolineato come le preclusioni previste dall'art. 48, lungi dall'essere un elemento necessario di sistema, sono una precisa scelta legislativa per risolvere anticipatamente (il prima possibile) il maggior numero di controversie.

Va in proposito ricordato che la conciliazione giudiziale, oltre a costituire uno strumento di soluzione anticipata della lite, ha effetti premiali che si riflettono sulle sanzioni amministrative pecuniarie e sulle sanzioni penali per i reati tributari. In proposito, dispone l'art. 13 del d.lgs. 10-3-2000, n. 74 che in caso di estinzione dei debiti tributari, anche a seguito di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale, le pene per i delitti previsti dal d.lgs. n. 74 cit. sono ridotte fino alla metà e, inoltre, non sono applicate le sanzioni accessorie previste dall'art. 12 del medesimo decreto.

Per le sanzioni amministrative vi è la riduzione automatica della sanzione ad un terzo delle somme irrogabili, calcolate sull'ammontare del tributo rideterminato per effetto della conciliazione.

Nel sistema dell'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992 sono previste due modalità alternative di conciliazione.

La conciliazione in udienza, c.d. ordinaria, ex art. 48, co. 3, avviene su di una delle parti, ovvero della Commissione tributaria provinciale che, a tale fine, può anche dare un rinvio di sessanta giorni dell'udienza di trattazione. La conciliazione in udienza che può essere effettuata previa richiesta di pubblica udienza ex art. 33 d.lg. n. 546 del 1992⁴, è documentata dal verbale di conciliazione sottoscritto dalle parti alla presenza del Collegio. La conciliazione può essere anche soltanto parziale; in questo caso la trattazione della controversia prosegue innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale per i punti rimasti estranei all'accordo.

Il verbale costituisce il titolo esecutivo per la riscossione delle somme pattuite, da versare entro venti giorni dalla redazione del verbale medesimo in soluzione unica, ovvero in un numero massimo di otto rate mensili. Se vi è omesso versamento entro il termine suddetto, il co. 3-bis, dell'art. 48 (introdotto dall'art. 1, co. 421, della legge n. 311 del 2004) prevede che l'omesso versamento anche di

⁴ CANTILLO, "Conciliazione" (processo tributario), *Enc. Giur.*, VII, Roma, Agg. 2002, precisa che anche quando la trattazione si svolge in camera di consiglio, il giudice, se intende proporre alle parti il tentativo di conciliazione, può convocarle con i poteri ex art. 117 c.p.c. (c.d. interrogatorio delle parti in udienza), applicabile anche al processo tributario.

una sola delle rate successive legittima il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate ad iscrivere nei ruoli le somme predette.

Al di fuori della conciliazione in udienza, l'accordo sulla *res controversa* può essere raggiunto con accordo stragiudiziale (c.d. conciliazione abbreviata). L'ufficio è legittimato a depositare in cancelleria la proposta di conciliazione, alla quale abbia aderito la controparte, prima dell'udienza di trattazione⁵. Se la proposta è depositata prima della fissazione della data di trattazione dell'udienza, il Presidente, verificati i presupposti e le condizioni di ammissibilità della conciliazione, dichiara estinto il giudizio con decreto (art. 48, co. 5)⁶, da pronunciare entro dieci giorni dal deposito della proposta (art. 48, co. 6). Il decreto e la proposta di conciliazione accettata dal contribuente tengono luogo del verbale di conciliazione.

A differenza della conciliazione in udienza, la conciliazione fuori udienza può avvenire sia che sia stata chiesta pubblica udienza, sia quando la trattazione avviene in camera di consiglio ex art. 33, co. 1, d.lg. n. 546 cit., non essendo necessaria la presenza delle parti innanzi al Collegio.

Quanto agli effetti processuali, l'art. 48 cit. per la verità non dispone espressamente che dal raggiungimento dell'accordo segua l'estinzione del processo.

Secondo parte della dottrina⁷ gli effetti estintivi della pretesa fiscale originaria si realizzano in base ad una fattispecie a formazione progressiva costituita dall'accordo e dal pagamento delle somme pattuite entro i venti giorni previsti dalla norma. La cessazione della materia del contendere, con l'estinzione dell'intero giudizio, rientra nelle previsioni dell'art. 46, co. 1, del d.lg. n. 546 cit.

⁵ Con la Circ. n. 98/E del 23-04-1996 è stato precisato il contenuto della proposta che, pertanto, deve contenere: - l'indicazione della CTP adita; i dati identificativi dell'ufficio del Ministero delle finanze (Agenzia delle entrate); - l'indicazione esatta degli elementi oggetto della proposta ed i relativi termini economici, - la liquidazione delle somme dovute per effetto della conciliazione; - un breve motivazione delle ragioni che hanno indotto l'ufficio ad avanzare la proposta; - l'accettazione da parte del contribuente della proposta senza condizioni; - data e sottoscrizione autografa del rappresentante dell'ufficio e del contribuente o di chi ne cura l'assistenza tecnica.

⁶ TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, p. gen., Torino, 2005, p. 382

⁷ BATISTONI-FERRARA "Conciliazione giudiziale" (diritto tributario), *Enc. Dir.*, II Agg., Milano, 1998, il quale afferma al riguardo che si tratta di una "fattispecie a formazione progressiva". La tesi è discussa, essendovi anche chi sostiene che il mancato versamento dei tributi nel termine previsto dalla legge legittima, se del caso, l'amministrazione all'iscrizione a ruolo per la riscossione coattiva: TESAURO, op. cit., p. 356.

essendo in presenza di uno dei “*casi definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge*” di cui alla norma citata⁸. La conciliazione, infine, estingue il giudizio precludendo ogni possibilità di impugnazione, tranne che per errore materiale rilevabile ex art. 1430 c.c. o per inesistenza delle condizioni di legittimità e di ammissibilità dell'accordo.

3 *Il controllo di legittimità da parte del giudice*

La conciliazione giudiziale è un accordo rimesso all'autonomia delle pubblica e privata parti del processo tributario. Il ruolo del giudice è di verificare la legittimità formale e le condizioni di ammissibilità dell'accordo, ovvero di suggerire *ex officio* alle parti medesime questa soluzione anticipata della lite.

La legge sembrerebbe non assegnare al giudice alcun potere di intervento nel “merito” della conciliazione, precisamente avuto riguardo alla congruità delle reciproche concessioni⁹.

Ci si è domandato, tuttavia, se non sia altrimenti possibile una valutazione “sostitutiva” da parte del giudice, da chi¹⁰ non vede il ruolo del giudice alla stregua di una funzione “notarile”.

Su questo punto l'art. 48, co. 5, d.lgs. n. 546/92 afferma: “*Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile il Presidente della Commissione fissa la trattazione della controversia*”. Occorre intendersi sul significato e sul contenuto di tale potere.

Il controllo de quo riguarda l'esistenza dei presupposti per addivenire alla conciliazione. Riteniamo che il primo punto di delibazione da parte del giudice riguarda proprio la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario (anche se in questo caso lo stesso giudice dichiarerebbe, se del caso, inammissibile il ricorso).

⁸ La cessazione della materia del contendere nella conciliazione costituisce un “effetto processuale immediato”. Si veda sul punto BRIGUGLIO, “Conciliazione giudiziale”, in *Digesto, disc. priv., sez. civ., III*, Torino, 1988, p. 232 ss..

⁹ CANTILLO, op. cit. Questa è la posizione della giurisprudenza: cfr. Cass., sez. trib., n. 21325/06, cit. a nt. 1, che precede, secondo la quale la natura negoziale dell'accordo comporta altresì un ruolo del giudice limitato alla verifica delle condizioni c.d. estrinseche di legalità dell'accordo.

¹⁰ BATISTONI-FERRARA, “Conciliazione giudiziale”, cit. il quale ritiene che è inammissibile la conciliazione se l'amministrazione resistente in giudizio era decaduta dal potere di accertamento per scadenza dei termini; se nella composizione della lite vi è una manifesta ed ingiustificata sproporzione nelle reciproche concessioni, ecc.. Tale attività del giudice sarebbe rivolta a tutela degli interessi delle parti.

E' altresì necessario che vi sia un processo correttamente instaurato¹¹, con la conseguenza che non è ammissibile la conciliazione giudiziale nei casi in cui il ricorso stesso deve essere dichiarato inammissibile ex art. 18, co. 4, d.lg. n. 546/92 (es. deposito tardivo del ricorso, ricorso non sottoscritto dal difensore quando è richiesta l'assistenza tecnica, ecc.).

Rientra, invece, nell'esercizio dei poteri del giudice il controllo del rispetto della preclusione dell'art. 48, co. 2, d.lg. n. 546/92, che fissa il termine per conciliare in primo grado non oltre la "prima udienza" di trattazione del ricorso. Sulla corretta individuazione di tale termine¹² si ritiene che tale non sia l'udienza (o le udienze) di mero rinvio, dovendosi, invece, interpretare il testo normativo come riferito all'udienza in cui per la prima volta ha inizio la trattazione del ricorso. In tale udienza, pertanto, deve essere rivolta la proposta che può anche perfezionarsi nelle successive udienze.¹³

Ciò premesso, è quantomeno opinabile che, nel silenzio del legislatore, il potere di verifica delle condizioni e dei presupposti di legittimità da parte del giudice si spinga fino a dichiarare inammissibile la conciliazione della lite sul merito dell'accordo, ovvero a stabilire ciò in presenza di vizi o di decadenze rilevabili su istanza di parte (come, ad esempio, la decadenza del termine ex art. 43 d.p.r. n. 600 del 1973 per la notifica dell'accertamento) anziché rilevabili d'ufficio. Per queste ultime, invece, sembra corretto affermare che vi è il potere del giudice di dichiarare l'inammissibilità della proposta di conciliazione.

4. *Natura giuridica della conciliazione giudiziale*

¹¹ Cass., sez. trib., sent. 6-10-2001, n. 12314 evidenzia il carattere processuale dell'istituto, che richiede la formale contestazione della pretesa da parte del contribuente e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante.

¹² Cass., sez. trib., sent. 18-04-2007, n. 9222 ha precisato che sono irrilevanti le udienze di rinvio ai fini della preclusione di cui all'art. 48, co. 2.. Non vi sono, infatti, interessi processuali da salvaguardare e, pertanto, nulla impedirebbe alle parti ed al giudice di proporre l'istanza di conciliazione. In dottrina.

La dottrina e la giurisprudenza sostengono che la conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48 d.lg. n. 546 cit. è un accordo di natura negoziale il cui contenuto è rimesso alla disponibilità delle parti pubblica e privata¹⁴.

Secondo una diversa tesi, per la verità risalente, l'accordo tra amministrazione e contribuente consta di due atti tra loro logicamente separati: un atto unilaterale dell'ufficio, il quale adeguerebbe la propria pretesa, rideterminandola secondo ragioni di giustizia sostanziale ed annullando quella precedente ed un atto di accettazione da parte del contribuente che accoglie la proposta dell'ufficio¹⁵.

Poiché la funzione dell'istituto è di porre termine ad una lite in atto, è stato affermato da parte di alcuni che l'istituto in esame è inquadrabile come accordo di tipo transattivo¹⁶.

La tesi della transazione in ambito tributario, criticata con riferimento alla conciliazione giudiziale, è comunque seguita, specialmente dalla giurisprudenza,¹⁷ in altre ipotesi in cui vi è un accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente. Si tratta del caso del c.d. condono fiscale (regolato dagli artt. 7 e 9 della legge n. 289 del 2002).

Occorre in proposito osservare che le norme di cui all'art. 1965 ss. cod. civ. non sono del tutto trasponibili all'istituto in esame. Di certo non è possibile transigere su liti future: trattandosi di materia regolata da norme ritenute imperative, nel caso del diritto tributario per la rilevanza pubblicistica dell'attività

¹⁴ FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario*, p. gen., 2005, Padova, p. 548 s.; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, p. 513; TESAURO, *op. cit.*, p. 379ss.; BATISTONI-FERRARA, "Conciliazione giudiziale", cit., p. 229ss.; CANTILLO, *op. cit.*

¹⁵ GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 262 ss.; PUGLIESE, *Corso di diritto e procedura tributaria*, Padova, 1937, p. 189 ss.. Nella dottrina più recente, si veda FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 469 ss., per il quale l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale non sono atti negoziali, essendo assimilabili ad atti (meri atti giuridici) i cui effetti sono predeterminati dalla legge.

¹⁶ FALSITTA, *op. cit.*; RUSSO, *op. cit.*; AZZONI, *Appunti sulla natura giuridica della conciliazione giudiziale*, in *Fisco*, n. 5, 2007, p. 681ss..

¹⁷ Cass., sez. trib., sent. 3 dicembre 2007, n. 25240; in tale caso la Cassazione ha sostenuto che la definizione delle imposte produce l'effetto estintivo delle "opposte" pretese tra amministrazione e contribuenti, con la conseguenza che se vi è un effetto preclusivo in ordine all'accertamento di maggiori imposte per i periodi d'imposta interessati da condono, lo stesso effetto vi è per quanto concerne la richiesta di rimborso di imposte non dovute e versate.

impositiva, sarebbe per ciò stesso giuridicamente impossibile¹⁸ disporre anticipatamente dell'obbligazione tributaria (futura) i cui presupposti non si sono ancora verificati.

Vale la pena osservare che la generale indisponibilità dell'obbligazione tributaria ha fatto ritenere, secondo altra tesi, che la materia degli accordi tra amministrazione finanziaria e contribuente non è riconducibile al negozio giuridico, essendo un mero atto giuridico non negoziale, la cui attuazione dipende dalla volontà delle parti ma i cui effetti sono interamente disciplinati dalla legge¹⁹. In sostanza, quando la soluzione di un conflitto di interessi è rimessa interamente alla disponibilità delle parti il contratto appare lo strumento meglio in grado di garantirne il contemperamento; se la materia concerne diritti considerati indisponibili data la rilevanza pubblicistica, l'effetto si produce per volontà della legge.

A parte le diverse ricostruzioni della fattispecie sopra illustrate, non si può fare a meno di osservare che in capo alle parti vi è disponibilità dell'oggetto del contendere. Diversamente, non si spiegherebbe l'ampio potere rimesso alle parti, in particolare all'ufficio, per la chiusura anticipata della lite. Vi sarebbe, in ogni caso, un limite c.d. estrinseco alla discrezionalità dell'ufficio tenuto a valutare la convenienza ed opportunità dell'accordo.

Sardella Salvatore

¹⁸ Per illiceità dell'oggetto ex art. 1346 c.c.

¹⁹ FANTOZZI, *op. cit.*, p. 469 ss.,