

# LUISS



Cattedra

---

RELATORE

---

CORRELATORE

---

CANDIDATO

Anno Accademico

# LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: EVOLUZIONE NORMATIVA E PROFILI PROBLEMATICI

<b>INTRODUZIONE</b> .....	4
<b>CAPITOLO I</b> .....	8
<b>QUADRO NORMATIVO DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE</b> .....	8
1. STORIA BREVE DELL'ISTITUTO: D. LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546 E SUCCESSIVE MODIFICHE. ....	8
2. L. 31 AGOSTO 2022, N.130: MODIFICHE ALLA DISCIPLINA. ....	15
2.2. <i>(segue) Conciliazione su proposta della corte di giustizia tributaria.</i> .....	15
2.3. <i>(segue) Condanna alle spese nel caso di mancata conciliazione.</i> .....	19
2.4 <i>(segue) Conciliabilità delle liti in Cassazione.</i> .....	23
3. PROGRESSIVA ESPANSIONE DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: PARALLELO CON LA DISCIPLINA PROCESSUAL-CIVILISTICA. ....	24
<b>CAPITOLO II</b> .....	29
<b>LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: PROCEDIMENTO ED EFFETTI</b> .....	29
1. LA CONCILIAZIONE: ASPETTI GENERALI.....	29
2. LE CONTROVERSIE CONCILIABILI: LIMITI ALL'OGGETTO. ....	31
3. IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO: I SOGGETTI LEGITTIMATI A CONCILIARE.....	34
3.2 <i>La conciliazione nei rapporti plurisoggettivi.</i> .....	34
3.3 <i>La conciliazione nei casi di obbligazioni solidali.</i> .....	36

4. NATURA NOVATIVA DELLA CONCILIAZIONE. ....	40
5. PROFILI PROCEDURALI DELLA CONCILIAZIONE.....	44
5.2 <i>Conciliazione perfezionata fuori udienza.</i> .....	45
5.3 <i>Conciliazione perfezionata in udienza.</i> .....	48
5.4 <i>Perfezionamento della conciliazione.</i> .....	51
6. EFFETTI SUL GIUDIZIO PENALE.....	54
<b>CAPITOLO III</b> .....	57
<b>L'INDISPONIBILITÀ DELL' OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE.</b> .....	57
1. RILEVANZA COSTITUZIONALE DEL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ. ....	61
2. LA NATURA TRANSATTIVA DELLA CONCILIAZIONE.....	67
2.2 <i>(segue) Posizioni della dottrina.</i> .....	67
2.3 <i>(segue) Interpretazioni giurisprudenziali.</i> .....	78
3. NATURA TRANSATTIVA ED EFFETTI SUI VIZI DELLA CONCILIAZIONE. 83	
<b>CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE</b> .....	90
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	94
<b>GIURISPRUDENZA</b> .....	102
<b>PRASSI</b> .....	104
<b>SITOGRAFIA</b> .....	105



## INTRODUZIONE

La materia tributaria si caratterizza per la sua estrema ed intrinseca complessità. Questa, risulta derivare, non solo dalla trasversalità delle discipline che la compongono, ma anche dalla tortuosa evoluzione che il processo tributario ha affrontato dalla sua nascita sino a tempi più recenti.

Alla base del diritto tributario troviamo fonti normative variegata e composite che contribuiscono a complicarne lo studio e l'applicazione. C'è da aggiungere che la disciplina tributaria trova a suo fondamento principi e concetti distintivi che si riflettono sull'applicazione di strumenti giuridici facenti parte della materia processuale tributaria.

Nella presente tesi, si andrà ad analizzare uno degli strumenti giuridici di cui il legislatore fornisce le parti nella risoluzione della controversia tributaria, ovverosia l'istituto della conciliazione giudiziale.

La conciliazione giudiziale si presenta, nella disciplina tributaria e non solo, come un potente mezzo di deflazione delle controversie, capace di risolvere la pretesa tributaria tramite un procedimento che prevede la cooperazione e il mutuo accordo tra le parti.

La previsione di sistemi di giustizia collaborativa nel diritto tributario rappresenta una profonda svolta nella percezione della relazione tra contribuente e Agenzia delle Entrate. Con il progressivo utilizzo di strumenti deflattivi del contenzioso, il rapporto tra soggetto passivo e soggetto attivo della pretesa tributaria ha acquisito un'accezione maggiormente collaborativa, in contrasto con una configurazione più diffidente e punitiva del rapporto tributario <sup>1</sup>.

Il *favor legislativo* che ha accompagnato l'evoluzione normativa dell'istituto della conciliazione giudiziale ha evidenziato la preponderante importanza dell'utilizzazione di strumenti deflattivi del contenzioso; si è, dunque, rafforzato un *modus operandi* innovativo da parte dell'Amministrazione finanziaria, volendosi incentivare una genesi bilaterale ed una determinazione "accordata" dei rapporti tributari.

---

<sup>1</sup> MARINO, *Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2024, 1964 ss.

Come anticipato, la particolarità della materia tributaria e dei principi che la compongono, fanno sì che l'applicazione di questo strumento, la cui utilizzazione è oramai apertamente diffusa nel diritto civile, in materia di imposizione tributaria faccia sorgere delle questioni problematiche e ampiamente dibattute in dottrina e in giurisprudenza.

La questione che maggiormente ha sollevato criticità e opinioni contrastanti è la questione della indisponibilità della pretesa tributaria e la compatibilità della stessa con l'istituto della conciliazione giudiziale. Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova i suoi riferimenti normativi nella Carta costituzionale, rispettivamente agli articoli 3, 2, 53, 23 della Costituzione. Gli articoli elencati, concorrono alla determinazione della cosiddetta "giusta imposta". In particolare, il principio di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione statuisce che l'imposta venga determinata nel rispetto e coerentemente con le possibilità economiche dei singoli contribuenti, al contempo, l'art 23 statuisce l'impossibilità di imporre alcuna prestazione patrimoniale se non in forza di legge. In ragione di questi principi, da cui si fa discendere l'indisponibilità del tributo, è ampiamente discussa la possibilità di prevedere uno strumento giuridico che consenta ai soggetti del rapporto tributario di determinare concordemente l'apporto della pretesa tributaria. Questo orientamento dottrinale e giurisprudenziale ha dunque ostacolato la diffusione dello strumento della conciliazione giudiziale, ritenendolo incompatibile con la natura indisponibile del tributo.

Nella seguente tesi si affronterà la tematica sopra esplicitata, analizzando le teorie dottrinali e giurisprudenziali che hanno scoraggiato l'utilizzo dell'importante strumento deflattivo della conciliazione giudiziale.

Al fine di poter comprendere al meglio tali declinazioni, dibattute e talvolta problematiche, della conciliazione giudiziale, si svolgerà nel Capitolo I una breve analisi dell'iter storico-giuridico dell'istituto. Essendo, la conciliazione giudiziale, un istituto che ha vissuto una formazione "progressiva", si analizzeranno i vari stadi dell'ingresso della conciliazione giudiziale nell'ordinamento tributario, fino a giungere alla sua nascita ed affermazione. Da ultimo, ci si soffermerà sulle rilevanti modifiche introdotte ad opera della Legge 31 agosto del 2022, n. 130, con la quale il legislatore ha attuato diverse misure, premiali e sanzionatorie, volte a incentivare l'utilizzo dell'istituto. Tra queste si annoverano: l'intenzione del legislatore di ampliare l'ambito di applicazione dell'istituto

consentendo la conciliabilità delle liti in Cassazione; la previsione di misure sanzionatorie nell'ipotesi in cui le parti rinuncino, ingiustificatamente, alla proposta conciliativa effettuata dal giudice.

In particolare, ci si soffermerà sulla novità introdotta ad opera della Legge n. 130/2022, secondo la quale si è conferita alla Corte di Giustizia tributaria la facoltà di presentare alle parti una proposta di accordo conciliativo. La suddetta novità ha evidenziato l'intenzione del legislatore tributario di avvicinare la disciplina della conciliazione giudiziale a quella prevista per la conciliazione in ambito civile; si svolgerà, per l'appunto, un confronto tra le due discipline.

All'interno del secondo capitolo seguirà un'analisi giuridica dell'attuale disciplina della conciliazione giudiziale. Si andrà, dunque, ad approfondire la struttura dell'istituto e dei suoi elementi fondamentali, nonché il suo procedimento ed i suoi effetti sul rapporto tributario. Ci si soffermerà, oltretutto sugli aspetti procedurali e sulle modalità di perfezionamento, anche su talune questioni attinenti alla natura dell'istituto, fra queste: la portata novativa dell'accordo conciliativo; limiti all'oggetto e al soggetto della conciliazione; gli effetti dell'accordo conciliativo sul giudizio penale.

In conclusione, la questione che si affronterà nel Capitolo III sarà proprio il tema dell'indisponibilità della pretesa tributaria, tematica ampiamente dibattuta e considerevolmente problematica. Ci si soffermerà *in primis* sui principi costituzionali posti alla base del principio di indisponibilità della pretesa tributaria. Si analizzeranno, in secondo luogo, le principali teorie dottrinali e giurisprudenziali a riguardo. A conclusione del presente lavoro ci si soffermerà sulla natura transattiva della conciliazione, anch'essa dibattuta, e sugli effetti di quest'ultima sui vizi della conciliazione giudiziale.



## CAPITOLO I

### QUADRO NORMATIVO DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Come già anticipato, risulta necessario ai fini della trattazione della disciplina della conciliazione giudiziale soffermarci preliminarmente sulla storia dell'istituto.

La conciliazione giudiziale ha affrontato, dalla sua nascita sino a tempi più recenti, una tortuosa evoluzione<sup>2</sup> da ultimo culminata nella Legge n. 130 del 31 agosto 2022. Nel capitolo che segue, dunque, ci si soffermerà sulla nascita dell'istituto della conciliazione giudiziale e sul suo ingresso nel nostro ordinamento. Seguirà, infine, un'analisi relativa all'ultima legge n.130/2022; ci si concentrerà in particolar modo sulle recenti novità e modifiche da questa introdotte e sulla conseguente progressiva espansione dell'istituto.

#### 1. STORIA BREVE DELL'ISTITUTO: D. LGS. 31 DICEMBRE 1992, N. 546 E SUCCESSIVE MODIFICHE.

Dovendo svolgere un'analisi sulla nascita dell'istituto della conciliazione giudiziale nel nostro ordinamento, si considera generalmente come punto di partenza il Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, così come modificato dal decreto-legge n. 123 del 15 marzo 1996. Questo accade poiché, solo con tale disposizione lo strumento della conciliazione fa pienamente ed autonomamente ingresso nel nostro ordinamento.

Ciononostante, la storia della conciliazione giudiziale, intesa nei suoi principi e nelle sue finalità, nacque molto prima, con la legge delega n. 413 del 30 dicembre 1991.

---

<sup>2</sup> BUCCICO, *La conciliazione giudiziale*, a cura di FREGNI – GIOVANNINI – LOGOZZO – PIERRO – SAMMARTINO – SARTORI, *Studi in memoria di Francesco Tesauo*, tomo IV, Milano, 2023, pag. 450 ss.

La legge delega n. 413 del 1991 nacque con l'intento di revisionare taluni aspetti del contenzioso tributario; tra questi evidenziamo, poiché rilevanti ai fini della nostra analisi, talune disposizioni volte a introdurre la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti<sup>3</sup>.

L'articolo della sopracitata legge a cui ci si riferisce è l'art. 30 co.1 lettera b), precursore dell'attuale articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992. L'articolo 30 co.1 lettera b), con la finalità di introdurre le già menzionate novità nel contenzioso tributario, recitava: « *previsione della facoltà di richiedere, in tutto o in parte, l'esame preventivo e la definizione da parte della commissione tributaria di primo grado del rapporto tributario con conseguente estinzione dei relativi reati in materia tributaria per i quali è ammessa l'oblazione* ».

Si può notare come nella norma ancora non compaia esplicitamente il termine di "conciliazione giudiziale". In ragione di ciò, si tende a ritenere che la conciliazione giudiziale abbia fatto il suo ufficiale ingresso nel nostro ordinamento solo con il decreto-legge n. 123 del 15 marzo 1996, che modificando il testo del d.lgs. n. 546/1992 introduce la conciliazione giudiziale come mezzo autonomo e determinato di risoluzione delle controversie.

Ciononostante, non si può non notare, già con la legge delega del 1991, il nascente interesse nella possibilità di definire preventivamente (nel senso di non giurisdizionalmente) la pretesa tributaria, iniziando a prevedere una forma di risoluzione alternativa delle controversie tributarie<sup>4</sup>.

La norma di cui all' art. 30 co.1 lett. b) della legge delega n. 413/1991, introduce dunque il concetto di definizione agevolata e preventiva delle controversie nel processo tributario; la norma non consente, però, di determinare efficacemente a quale strumento giuridico dovessero affidarsi le parti ai fini dell'ottenimento di tale risultato. Il legislatore non ci

---

<sup>3</sup> VIGNOLI, *Gli accordi successivi alla determinazione del presupposto imponibile: la conciliazione giudiziale*, contributo realizzato nell'ambito della ricerca scientifica di Ateneo 2021, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, "Gli accordi tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria e tra le amministrazioni finanziarie di diversi Stati: profili di diritto interno comunitario ed internazionale", codice progetto E83C22002790005.

<sup>4</sup> Cfr. VIGNOLI, *op.cit.*

fornisce una definizione dello strumento né tantomeno specifica se si tratti effettivamente di conciliazione giudiziale, piuttosto che di accertamento con adesione o di definizione da processo verbale<sup>5</sup>.

Manca dunque una caratterizzazione dei vari istituti deflattivi del contenzioso. Un passo verso l'ottenimento di tale caratterizzazione, il legislatore lo svolge nel 1994; in questo anno, viene inserito all'interno dell'art. 20-bis del d.P.R. n. 636/1972 il termine di "conciliazione in udienza"<sup>6</sup>. La norma recitava appunto: « *Se la controversia involge questioni non risolvibili in base a prove certe e dirette, ciascuna delle parti può proporre in udienza all'altra parte la conciliazione totale o parziale su tali questioni. Il tentativo di conciliazione può essere esperito anche dal collegio. La conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore* ». A lungo si è dibattuto in dottrina riguardo all'interpretazione da fornirsi per il termine di "prove certe e dirette" stabilito dalla norma. Tra le diverse interpretazioni fornite richiamiamo la tesi proposta da F. Battistoni Ferrara (voce conciliazione giudiziale (diritto tributario), in Enc. Dir., Agg. II, Milano, 1998) che riferisce: « *Il riferimento alle questioni non suscettibili di essere decise in base a prove certe e dirette, ancorché di difficile interpretazione, non poteva che alludere, per esclusione, alle questioni la cui soluzione è affidata ad un giudizio di normalità o di probabilità, non suscettibile di riscontro rigoroso, quali appunto sono le questioni di valutazione estimativa* ».

La storia della conciliazione giudiziale procede poi con il decreto-legge n. 403 del 26 settembre 1995, poi convertito in legge dalla legge n. 495 del 20 novembre 1995. Con il suddetto decreto-legge, il legislatore intende apportare delle modifiche alla disciplina precedente riguardante la giustizia collaborativa tributaria. Il d.l. n. 403/1995 difatti apporta delle modifiche all'art. 20-bis del d.P.R. n. 636/1972. All'art. 3 del decreto-legge la norma recita: « *All'articolo 20-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, introdotto dall'articolo 2-sexies, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, il primo periodo del comma 1 è sostituito dal seguente: "Ciascuna delle parti può proporre in udienza all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia*

---

<sup>5</sup> Cfr. VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>6</sup> Cfr. VIGNOLI, *op. cit.*

*nei casi in cui è ammessa la definizione dell'accertamento con adesione del contribuente." »* . Con il decreto-legge n. 403/1995 il legislatore sembra voler configurare la conciliazione come conseguente e intrinsecamente legata all'accertamento con adesione del contribuente <sup>7</sup>. Il legislatore prevede infatti la possibilità di proseguire con lo strumento della conciliazione giudiziale in quei casi in cui non si abbia avuto il tempo sufficiente al raggiungimento di un accordo tra le parti, prima che giunga il momento di proporre il ricorso al giudice.

Come già anticipato, il vero e proprio ingresso nel nostro ordinamento dell'istituto della conciliazione giudiziale come istituto indipendente e autonomamente regolato, avviene solo nel 1996 con il decreto-legge n. 123 del 15 marzo 1996, che modifica talune disposizioni contenute nel d.lgs. n. 546/1992.

All'art. 2 co. 1 lett. d) il decreto-legge sopracitato dispone la sostituzione dell'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992 con una nuova formulazione. La formulazione precedente dell'art. 48 disciplinava l'esame e la definizione preventiva della controversia; questa viene dunque modificata e dedicata interamente alla disciplina della conciliazione giudiziale (così come viene rubricato l'articolo). Il comma 1 del nuovo art. 48 così come revisionato dal d.l. 123/1996 recitava: « *Ciascuna delle parti con l'istanza prevista nell'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia* » . È con questa disposizione, dunque, che l'istituto della conciliazione assume piena autonomia all'interno dell'ordinamento <sup>8</sup>.

Con la modifica dell'art. 48 del d.lgs. 546/1992 si amplia anche il perimetro di applicazione dello strumento conciliativo. Lo si desume dal comma 7 del modificato art. 48 il quale recita: « *In caso di avvenuta conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo del minimo delle somme dovute. La conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore* » .

---

<sup>7</sup> PETRILLO, *La conciliazione giudiziale* , in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2001, p. 499 ss.

<sup>8</sup> Cfr. VIGNOLI, *op. cit.*

Si supera la disciplina dell'art. 20-bis del d.P.R. n. 636/1972 che prevedeva la conciliabilità solo di quelle liti che non risultavano risolvibili in base a prove certe. Si supera anche la disciplina del decreto-legge n. 403/1995 che modificava il presupposto di ammissibilità della conciliazione definendo che essa poteva essere esperita nei soli casi in cui era possibile la definizione dell'accertamento con adesione. Difatti, con la modifica dell'art. 48 introdotta dal decreto-legge n. 123/1996 si prevedeva che tutte le controversie tributarie potessero formare oggetto della conciliazione giudiziale; l'unico limite era quello che essa non potesse dar luogo alla restituzione di somme già versate<sup>9</sup>, (ferma restando l'ulteriore limitazione temporale che prevedeva che la conciliazione non fosse azionabile oltre la prima udienza)<sup>10</sup>.

L'art. 48 così come modificato dal d.l. n. 123/1996, detta dunque una disciplina ampia e dettagliata per l'istituto della conciliazione giudiziale. La norma, inoltre, già fornisce la disciplina per due tipologie di conciliazione: la conciliazione in udienza e la conciliazione fuori udienza. Della prima, la norma discute ai commi dall'1 al 3, nei quali recita: « *Ciascuna delle parti con l'istanza prevista nell'articolo 33, può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia. Il tentativo di conciliazione può essere esperito all'udienza anche dalla commissione.*

*Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale, nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto da effettuare entro venti giorni dalla data dell'udienza »*. Al menzionato esempio di conciliazione che si perfezionava in udienza, l'art. 48 affiancava al comma 5 un esempio di conciliazione fuori udienza, che solo successivamente veniva portata a conoscenza del giudice tributario di primo grado. Il comma di riferimento dettava: « *Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 6 »*. In entrambi i casi, il ruolo del giudice era unicamente quello di “controllore”

---

<sup>9</sup> Come si desume dalla Circolare Ministeriale n.98/E del 1996 riguardo all'interpretazione della norma.

<sup>10</sup> VIGNOLI, *op.cit.*

sulla legittimità della richiesta conciliativa delle parti; onde evitare la presenza di cause di inammissibilità previste dalla legge <sup>11</sup>.

Ulteriore particolarità del “vecchio” art. 48 è il perfezionamento della conciliazione; questa non si perfezionava con la redazione di apposito processo verbale per la formalizzazione dell’accordo, ma solo successivamente al pagamento dell’importo accordato o della prima rata<sup>12</sup>.

La lunga evoluzione dello strumento conciliativo ha poi vissuto un ulteriore e importante svolta con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, ad opera del quale il legislatore ha tentato di far fronte alla necessità di rafforzare e razionalizzare l’istituto conciliativo, nonché di incentivarne l’utilizzo<sup>13</sup>. Con questa disposizione il legislatore ha eliminato un importante limite che ancora impediva la conciliabilità di talune controversie, costituito dalle controversie reclamabili. Con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98 il legislatore aveva introdotto all’interno del d.lgs. n. 546/1992 l’art. 17-bis, rubricato “il reclamo e la mediazione”, ed ora abrogato ad opera dell’art. 2, comma 3, del decreto legislativo n. 220 del 30 dicembre 2023<sup>14</sup>. L’articolo prevedeva la possibilità di utilizzare uno strumento amministrativo (il reclamo appunto) per risolvere quelle contestazioni che potessero essere risolte « *attraverso un esame volto ad anticipare l’esito ragionevolmente atteso del giudizio, tenuto conto della situazione di fatto e di diritto sottesa alla singola fattispecie* <sup>15</sup>». La peculiarità del reclamo ex art. 17-bis, era individuabile nella condizione per cui l’istituto provocava la sospensione del termine previsto per l’istaurazione del giudizio ; il termine veniva sospeso per la durata della “parentesi amministrativa” stante tra la data di notificazione del ricorso ed il suo deposito innanzi la segreteria della Corte tributaria<sup>16</sup>. Si specifica brevemente come, inoltre, l’istituto del reclamo/mediazione avesse, col tempo, dimostrato la propria inefficacia; spesso i reclami dei contribuenti tendevano ad essere impostati nella forma di annullamenti più che di mediazione, ed al contempo l’ufficio fiscale rispondeva con atti definiti “bozze di controdeduzioni” nei quali

---

<sup>11</sup> Come si desume dalla Circolare Ministeriale n.98/E del 1996 riguardo all’interpretazione della norma.

<sup>12</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>13</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 189.

<sup>14</sup> <https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/-/abrogazione-del-reclamo-mediazione>.

<sup>15</sup> Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, Circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

<sup>16</sup> BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Ed. III, 2018, pag. 82.

ribadivano la pretesa senza stimolare efficacemente un contraddittorio con il contribuente<sup>17</sup>.

L'art. 17-bis, oltre a statuire il reclamo obbligatorio per tutte le controversie di valore non superiore a 20 000 euro, prevedeva anche l'inconciliabilità delle stesse. Proprio con il d.lgs. n.156/2015 il legislatore ha stabilito che tutte le controversie potessero ritenersi conciliabili, anche quelle soggette a reclamo. Restava ancora esclusa la conciliabilità delle controversie tributarie pendenti in Cassazione che, come si vedrà, è stata poi consentita con la L. n.130/2022.

Con il d.lgs. n.156/2015 il legislatore ha ampliato ulteriormente l'ambito di applicazione della disciplina conciliativa consentendo, con l'art. 9 del suddetto decreto, la conciliazione delle controversie anche oltre la prima udienza, consentendo la conciliazione delle controversie in appello.

Per evidenziare la portata innovativa del d.lgs. n. 156/2015 si consideri che la norma ha riformulato completamente l'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992; l'articolo modificato dispone la disciplina riguardante la conciliazione fuori udienza, per la cui analisi approfondita si rimanda al Capitolo II della presente tesi. Allo stesso modo il d.lgs. n. 156/2015 ha inserito i seguenti articoli: l'art. 48-bis che tratta la disciplina relativa alla conciliazione in udienza; l'art. 48-ter, rubricato "Definizione e pagamento delle somme dovute" che fornisce alcune disposizioni comuni a entrambi i tipi di conciliazione. Anche in questo caso, per un'analisi approfondita delle disposizioni si rimanda al Capitolo II della presente tesi<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> FICARI, *Accordi e "formazione condivisa" di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria\**, Ricerca finanziata all'interno del progetto di ricerca scientifica d'Ateneo 2021, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, "Gli accordi tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria italiana e tra le amministrazioni finanziarie di diversi Stati: profili di diritto interno comunitario e internazionale", codice progetto E83C22002790005.

<sup>18</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

## 2. L. 31 AGOSTO 2022, N.130: MODIFICHE ALLA DISCIPLINA.

Dovendo analizzare le più recenti modifiche subite dalla disciplina della giustizia riparativa, non può non svolgersi un'analisi sulla L. 31 agosto 2022, n. 130.

La L. n. 130/2022 si assurge a culmine di un lungo processo evolutivo della disciplina processuale tributaria; lunga evoluzione che, come è stato analizzato, ha coinvolto anche la disciplina degli strumenti deflattivi del contenzioso.

La L. n. 130/2022 si pone, dunque, l'obiettivo di modificare profondamente il processo tributario. In questo processo di riforma, la disposizione tenta di conciliare l'interesse del contribuente e l'interesse della pubblica amministrazione ad una riscossione efficace della pretesa tributaria, nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione. Con questo obiettivo, la disposizione ha tentato di incrementare l'utilizzo dello strumento deflattivo della conciliazione introducendo diverse novità: la possibilità per il giudice tributario di formulare una proposta conciliativa; l'introduzione di misure di natura "sanzionatoria-intimidatoria" per quanto attiene le spese processuali; la possibilità di attuare lo strumento conciliativo in sede di giudizio in Cassazione <sup>19</sup>.

### 2.2. (segue) Conciliazione su proposta della corte di giustizia tributaria.

Una delle principali innovazioni introdotte dalla L. n. 130/2022 è la possibilità per il giudice tributario di formulare una proposta conciliativa alle parti; in tal modo si evidenzia un preponderante cambiamento nel ruolo del giudice, che acquisisce una funzione maggiormente proattiva nei termini della determinazione dell'accordo.

La suddetta innovazione è stata apportata dall'art. 4, comma 1, lett. g), della L. n. 130/2022, il quale ha introdotto all'interno del d.lgs. n. 546/1992 l'art. 48-bis.1.

---

<sup>19</sup> PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda)* \*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024.

Il testo dell'art. 48-bis.1, rubricato « *Conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*», prima che venisse modificato dal D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, recitava: « *Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la Corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione* ».

Con la sopracitata disposizione, il giudice acquisisce un ruolo propulsivo in merito alla definizione dell'accordo tra le parti, prevedendosi per lo stesso la facoltà di formulare una proposta. Possiamo ritenere che la norma, con la finalità di incentivare l'utilizzo dei mezzi deflattivi del contenzioso, ha il potere di incidere sulla decisione delle parti in merito all'approdo di un accordo; questo poiché la proposta effettuata dal giudice riguardo alla controversia è idonea a svelare, in qualche modo, quello che è l'orientamento della corte adita <sup>20</sup>.

Potremmo in un certo senso affermare che il giudice svolge un compito di formale mediazione <sup>21</sup>, nel suo tentativo di ricercare una soluzione per la controversia che riesca a bilanciare equamente gli interessi dei soggetti del rapporto tributario; egli ricopre la posizione di organo terzo e imparziale in grado di stimolare il dialogo tra Fisco e contribuente in nome dei principi di buona fede e leale collaborazione <sup>22</sup>.

Svolgendo ora delle considerazioni in merito all'ambito applicativo dell'art. 48-bis.1 si pone l'attenzione sulla limitazione che sanciva la facoltà per il giudice di elaborare una proposta conciliativa solo per le controversie soggette a reclamo ex art. 17-bis del medesimo decreto; vale a dire per quelle controversie di valore non superiore ai 50 000 euro e per le liti di valore catastale. Questa disposizione limitava l'ambito di applicazione dell'art. 48-bis.1 anche per quelle controversie che avessero valore indeterminabile, salvo che con il provvedimento si chiedesse un maggior tributo di importo non superiore ai 50 000 euro <sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, GALLO – URICCHIO – CUVA – BUCCICO – DONATELLI, Bari, 2023, pag. 3-4.

<sup>21</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>22</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>23</sup> PARENTE, *op. cit.*

A causa della sopracitata limitazione, la norma non sembrava soddisfare il tentativo del legislatore di deflazionare il contenzioso e ridurre i tempi processuali, poiché si ritiene poco probabile che, per le liti di valore non superiore ai 50 000 euro, le parti potessero giungere ad un accordo in fase conciliativa, avendo già tentato senza successo di addivenire ad un accordo in fase di mediazione <sup>24</sup>. In questo modo, la proposta conciliativa del giudice sembrava più che altro un tentativo di potenziare il già esistente mezzo deflattivo del reclamo-mediazione, causando talvolta l'indesiderata conseguenza di appesantire il processo tributario <sup>25</sup>.

Una seconda limitazione all'ambito di applicazione dell'art. 48-bis.1 riguardava la formulazione "*all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*". Dal punto di vista interpretativo, si ritiene improbabile che tale inciso potesse interpretarsi nel suo senso letterale, ovvero nel senso di controversie in cui le parti abbiano fornito una valutazione indiscutibilmente inesatta di una norma o abbiano fatto affidamento ad una disposizione incongruente con la fattispecie. In tal caso, oltre a violarsi l'art. 111 della Costituzione, si considererebbe la portata dell'art. 48-bis.1 come unicamente finalizzata a disincentivare quel genere di controversie in cui il contribuente, già consapevole del suo probabile insuccesso, agisce in giudizio per finalità unicamente dilatorie <sup>26</sup>. Inoltre, l'*aliquid incertum* nella controversia costituisce l'elemento che generalmente spinge le parti a conciliare, essendo le stesse incerte sull'esito del processo <sup>27</sup>.

Un passo importante nella storia della conciliazione giudiziale e della proposta conciliativa da parte della Corte di giustizia tributaria è determinato dall'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione ex art. 17-bis ad opera dell'art. 2, comma 3, D. Lgs. n. 220/2023 (decreto di riforma del processo tributario). L'abrogazione dell'istituto ha generato la necessità di modificare anche lo strumento della conciliazione su proposta del giudice tributario, che prevedeva appunto come presupposto la reclamabilità delle controversie. La formulazione attuale della norma prevede: «*La corte di giustizia*

---

<sup>24</sup> Cfr. CIPRIANI – DI SALVO, *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, pag. 2450 ss.

<sup>25</sup> Cfr. CORASANITI, *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2023, pag. 42 ss.

<sup>26</sup> Cfr. PERRONE, *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*.

<sup>27</sup> CONTRINO – FARRI – SALVI, *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, 1 ss.

*tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali » .*

Come risulta dalla norma, sono venuti meno i presupposti della reclamabilità della controversia e dell'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione. Ora, dunque, la proposizione di un accordo conciliativo da parte della corte non è più circoscritto ad una fattispecie di controversie, al contrario si estende a tutte le tipologie di liti. Sorge però, all'interno della disposizione, una nuova espressione che può risultare nuova e ambigua in un sistema di *civil law*; l'espressione di "precedenti giurisprudenziali". La legittimazione della norma, assurge i precedenti giurisprudenziali non solo a mero orientamento delle decisioni amministrative, ma anche delle proposte giudiziali <sup>28</sup>. Tale disposizione, per quanto fungerebbe da ausilio a garantire una minor arbitrarietà e autoreferenzialità delle scelte, potrebbe al contempo provocare confusione a causa della pluralità e talvolta contraddittorietà degli orientamenti giurisprudenziali esistenti. Ciò non toglie, che gli atti giudiziali presentati dalle parti e contenenti orientamenti giurisprudenziali prevalenti siano in ogni caso un ausilio all'attività propositiva del giudice tributario <sup>29</sup>.

L'abrogazione dell'art. 17-bis da parte del D.lgs. n. 220/2023 ha provocato come sua necessaria conseguenza un ulteriore ampliamento dell'ambito di applicazione dell'art. 48-bis.1. Questo ampliamento riguarda l'eliminazione di una limitazione riguardo le controversie di cui all'art. 47-bis; l'art. 17-bis, al comma 10 prevedeva l'impossibilità di applicare l'istituto del reclamo-mediazione alle controversie di cui all'art. 47-bis, ovvero le controversie di recupero di aiuti di stato. Alla luce della modifica introdotta dunque, questa tipologia di liti può rientrare tra le controversie sottoponibili alla disciplina di cui all'art. 48-bis.1.

---

<sup>28</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>29</sup> FICARI, *op. cit.*

La proposta conciliativa da parte della Corte di giustizia tributaria ha natura di atto non decisionale, senonché si ritiene plausibile la necessità per il giudice di addurre una motivazione alla propria proposta; questo poiché si ritiene che possa essere utile a informare le parti e auspicabilmente a “convincerle” della convenienza della proposta<sup>30</sup>.

In conclusione, il potere propulsivo del giudice tributario ricalca l’istituto civilistico di cui all’art. 185-bis c.p.c. (rubricato “*Proposta di conciliazione del giudice*”) <sup>31</sup>. Nello specifico, per le congruenze e le differenze si rimanda al paragrafo 3 Capitolo I della presente tesi.

### *2.3. (segue) Condanna alle spese nel caso di mancata conciliazione.*

Il legislatore, nel suo tentativo di diminuire gli impegni degli uffici giudiziari, non si limita a potenziare i mezzi deflattivi del contenzioso; egli, interviene anche con misure disincentivanti, quali la disciplina della condanna alle spese nel caso di mancata conciliazione<sup>32</sup>

Con la L. n. 130/2022, il legislatore introduce una disciplina “sanzionatoria-intimidatoria” in materia di spese processuali<sup>33</sup>, introducendo con l’art. 4 comma 1 lett. d) una modifica al comma 2-octies dell’art. 15 del d.lgs. n. 546/1992.

La suddetta modifica introduce un regime di condanna alle spese che prevede che: la parte che rifiuti la proposta conciliativa formulata dalle parti (o dal giudice) senza giustificato motivo, e veda il riconoscimento della sua pretesa come inferiore alla soluzione prevista

---

<sup>30</sup> Cfr. COLLI VIGNARELLI, *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI - PISTOLESI, *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022.

<sup>31</sup> COLLI VIGNARELLI, *La “rinnovata” conciliazione tributaria al cospetto di quella processual-civilistica*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 19 marzo 2024, pag. 1 ss.

<sup>32</sup> V. Relazione finale COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 30 giugno 2021.

<sup>33</sup> PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda)\**, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024.

dalla proposta conciliativa, debba farsi carico delle spese processuali con una maggiorazione del 50%<sup>34</sup>.

Nella fattispecie, dunque, si deroga al principio di soccombenza che regolarmente disciplina la materia della condanna alle spese. In questo caso, la condanna alle spese viene attribuita per via di una considerazione sulla “condotta processuale” delle parti, - sanzionando il soggetto che abbia irragionevolmente impedito la risoluzione della controversia tramite uno strumento deflattivo<sup>35</sup>.

Viene a mancare dunque il principio di causalità per cui in caso di soccombenza parziale o reciproca è il soccombente a farsi carico delle spese processuali<sup>36</sup>.

Questo anche in ragione del fatto che, la disciplina prevista dall’art. 15 comma 2-octies non dispone la aggravata condanna alle spese come discrezionale per il giudice. Al contrario, per il giudice si prevede l’obbligo di applicare la disciplina di cui si è detto; cosa diversa accade per quanto attiene la proposta conciliativa da parte della Corte di giustizia tributaria, in quanto questa è una mera facoltà del giudice che può decidere se esercitarla o meno<sup>37</sup>.

È evidente, dunque, che la sopracitata disciplina risulta essere particolarmente gravosa per la parte che già si vede soccombente o parzialmente soccombente, qualora sia stata questa a causare con il suo diniego, un inutile prolungamento della durata del processo<sup>38</sup>.

La parte, ha dunque la facoltà di rinunciare alla proposta conciliativa offertale senza rischiare che le si venga applicata la disciplina di cui all’art. 15 comma 2-octies solo nel caso in cui ella abbia “giustificato motivo”. La formulazione appare di non facile interpretazione, dato che il legislatore non fornisce alcuna definizione a riguardo<sup>39</sup>.

---

<sup>34</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>35</sup> Cfr. GIOÈ, *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022.

<sup>36</sup> Cfr. COLLI VIGNARELLI, *La riforma della conciliazione giudiziale*.

<sup>37</sup> PERRONE, *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 4 ottobre 2022.

<sup>38</sup> Cfr. COLLI VIGNARELLI, *La riforma della conciliazione giudiziale*.

<sup>39</sup> GIOÈ, *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, pag. 485 ss.

Il giudice, a cui è affidata la valutazione del “giustificato motivo” in capo alla decisione delle parti, è tenuto ad effettuare una non agevole analisi; lo stesso, deve porsi astrattamente nel tempo in cui è avvenuta la proposta conciliativa e deve valutare il risultato conseguito dalla parte al termine della fase processuale, considerando quale minor vantaggio la stessa avrebbe conseguito con la accettazione della proposta. Nel seguente modo, il giudice comprenderebbe e “giustificherebbe” il rifiuto di una parte la cui posizione giudiziale è risultata svantaggiata all’esito del processo ad esito di sopravvenuti mutamenti giurisprudenziali <sup>40</sup>.

Per considerare la “giustificazione” in seno alla decisione della parte, si deve considerare l’interesse della stessa a proseguire la lite; tale interesse non va comunque interpretato in un’accezione processualistica di interesse ad agire ex. art. 100 c.p.c., ma va inteso nel senso di interesse economico-patrimoniale. Al contrario, se si considerassero anche le giustificazioni di natura “soggettiva” delle parti, sarebbe altamente difficile e improbabile configurare l’ipotesi di cui all’art. 15 comma 2-octies <sup>41</sup>.

La parte che rifiuta la proposta conciliativa è tenuta dunque ad addurre i motivi del suo rifiuto, adducendo le ragioni a fondamento della propria rinuncia e dimostrando come la proposta non sia ragionevolmente giusta o accettabile <sup>42</sup>.

La ratio della disciplina è, dunque, quella di evitare un uso distorto o un abuso dello strumento del processo tributario, senza andare però a compromettere il diritto costituzionalmente garantito di agire o resistere in processo <sup>43</sup>.

È opportuno, a tal proposito, che la parte esponga le proprie motivazioni sottese al rifiuto della proposta all’interno di una memoria illustrativa; qualora la proposta conciliativa venga effettuata dal giudice, la parte interverrebbe oralmente nel corso dello svolgimento dell’udienza <sup>44</sup>.

---

<sup>40</sup> Cfr. GIOÈ, *op. cit.*

<sup>41</sup> Cfr. GIOÈ, *op. cit.*

<sup>42</sup> PERRONE, *op. cit.*

<sup>43</sup> LA ROCCA, *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Bollettino tributario*, 2023, pag. 731 ss.

<sup>44</sup> PARENTE, *op. cit.*

Per quanto attiene l'istituto, sorgono dei dubbi sul piano equitativo dello stesso, in ragione del fatto che le conseguenze imposte dall' art. 15 comma 2-octies potrebbero ritenersi sproporzionate rispetto alla finalità perseguita di deflazione del processo. Questo poiché già la disciplina previgente prevedeva una deroga al principio di soccombenza in ambito di condanna alle spese, addossando le stesse alla parte che aveva rifiutato ingiustificatamente la proposta conciliativa; la norma non prevedeva però la maggiorazione delle spese del 50 % (che è stata appunto introdotta dalla novella del 2022)<sup>45</sup>.

La disciplina rischia infatti di inibire l'accesso alla tutela processuale; in particolar modo nelle ipotesi in cui la proposta conciliativa provenga dalla Corte di giustizia tributaria. Questo, in ragione del fatto che, il giudice che si pronuncia sulla proposta conciliativa ha già valutato la controversia tributaria e manifesta inevitabilmente una probabile anticipazione dell'esito del processo <sup>46</sup>.

Il rischio è, dunque, che la parte percepisca la proposta conciliativa del giudice come, in qualche modo, vincolante; la parte potrebbe accettare la risposta unicamente per il timore della condanna aggravata alle spese, ritenendo che la proposta conciliativa del giudice sia già essa stessa uno specchio dell'esito del giudizio <sup>47</sup>.

Per quanto attiene la normativa, si può ritenere che la disposizione di cui all'art. 15 comma 2-octies presenti una lacuna, in quanto non prevede come debba essere ripartita la condanna alle spese nel caso in cui entrambe le parti rifiutino la proposta conciliativa. Potremmo però ipotizzare che nella seguente circostanza la condanna alle spese con maggiorazione non venga applicata, o che le spese di lite vengano divise tra le parti in proporzione alla loro soccombenza e così la maggiorazione del 50% <sup>48</sup>.

---

<sup>45</sup> Cfr. GIOÈ, *op. cit.*

<sup>46</sup> Cfr. GIOÈ, *op. cit.*

<sup>47</sup> Cfr. GIOÈ, *op. cit.*

<sup>48</sup> Cfr. GIOÈ, *op. cit.*

#### 2.4 (segue) Conciliabilità delle liti in Cassazione.

Il decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n. 220, ha introdotto nuove e rilevanti modifiche alla disciplina del contenzioso tributario, in attuazione della riforma fiscale.

Il carattere novativo del decreto, non si identifica in una modificazione dei tratti caratterizzanti nell'istituto. Come anticipato, l'abrogazione dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, dunque dell'istituto del reclamo-mediazione, ha determinato rilevanti implicazioni anche nella disciplina della conciliazione. In particolare, però, tra le innovazioni introdotte dal D.lgs. n. 220/2023, troviamo l'introduzione della possibilità, per le parti, di conciliare la lite anche qualora questa si trovi pendente di fronte alla Corte di Cassazione <sup>49</sup>.

Con il D.lgs. n. 220/2023, all'art.1 si statuisce che nell'art. 48 del d.lgs. 546/1992 si inserisca il comma 4-bis, il quale prevede: « *Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione* » .

Per quanto attiene l'operatività della sopracitata modifica, l'art. 4 del D.lgs. 220/2023 prevede: « *Il presente decreto entra in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana* ». La novità, dunque, opererebbe per tutte le controversie notificate in Cassazione a partire dal 5 gennaio 2024; ciononostante, è intervenuto a riguardo il decreto correttivo, il quale ha stabilito che la già detta modifica sia applicabile anche ai ricorsi in Cassazione instaurati prima di tale data, dunque, anche ai processi pendenti <sup>50</sup>.

Per quanto attiene l'introduzione della possibilità di conciliare la lite anche in seno al giudizio di legittimità, il D.lgs. n. 220/2023 all'art. 1 statuisce che all'art. 48-ter del d.lgs. n. 546/1992, recante la disciplina in merito alla definizione e al pagamento delle somme dovute, si aggiunga: « *e nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla*

---

<sup>49</sup> BOANO-CISSELLO, *I rapporti pendenti beneficeranno della conciliazione giudiziale in Cassazione*, in *Il fisco*, 14 marzo 2025.

<sup>50</sup> BOANO-CISSELLO, *op. cit.*

*legge in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio in Cassazione».*

Per meglio comprendere, si tenga presente che all'art. 48-ter del d.lgs. n. 546/1992 si statuisce la disciplina relativa alle diminuzioni previste sulle sanzioni amministrative nei casi in cui si definisca la lite tramite conciliazione. Considerando che si rimanda al Capitolo II della presente tesi per un'analisi specifica riguardo alla disciplina giuridica della conciliazione giudiziale, è sufficiente ad ora comprendere che la novità introdotta all'art. 48-ter di cui sopra, si riferisce alla percentuale di diminuzione sulle sanzioni amministrative, che, in seno alla Cassazione, risulta essere maggiorata rispetto alle ipotesi previste in giudizio di primo grado o in giudizio d'appello. Rispettivamente appunto, per le liti conciliate in primo grado la misura delle sanzioni è del 40 % del minimo previsto per legge; in appello, nell'ipotesi di lite conciliata, la suddetta percentuale aumenta al 50%; in Cassazione, come già detto, la percentuale coincide appunto con il 60%<sup>51</sup>.

### 3. PROGRESSIVA ESPANSIONE DELLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: PARALLELO CON LA DISCIPLINA PROCESSUAL-CIVILISTICA.

Per quanto nella sua tortuosa evoluzione la conciliazione giudiziale si sia affrancata dagli altri sistemi alternativi di risoluzione delle controversie, conquistando un posto autonomo nell'ordinamento tributario, non si può non notare come la stessa sia stata influenzata, nella sua formazione, dall'immagine della conciliazione processual-civilistica<sup>52</sup>.

Il legislatore, con la riforma del contenzioso tributario promossa dalla L. n. 130/2022, esplicita la propria volontà di incentivare, fra i contribuenti ed il fisco, un rapporto di collaborazione e cooperazione; a perseguimento di questo obiettivo, modifica, come già anticipato, l'istituto deflattivo della conciliazione giudiziale<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> COLLI VIGNARELLI, *op. cit.*

<sup>52</sup> E. MARELLO, *La conciliazione e gli altri strumenti di alternative dispute resolution*, a cura di CONTRINO - DELLA VALLE - MARCHESELLI - MARELLO - MARINI - PAPARELLA, *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, pag. 99 ss.

<sup>53</sup> PARENTE, *op. cit.*

Tra le modifiche introdotte dal legislatore, si può notare come talune di queste riprendano la disciplina civilistica della conciliazione <sup>54</sup>. Tra queste notiamo in particolare che la proposizione di un accordo conciliativo da parte del giudice tributario, di cui all'art. 48-bis1 del d.lgs. n. 546/1992, sembrerebbe ricalcare la disciplina dell'istituto civilistico di cui all'art. 185-bis c.p.c.<sup>55</sup>

L'art. 185-bis c.p.c., rubricato "Proposta di conciliazione del giudice", recita: « *Il giudice, alla prima udienza, ovvero sino a quando è esaurita l'istruzione, formula alle parti ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice* ».

In primo luogo, si può apportare un'importante considerazione che riguarda la differenza la "formulazione letterale" delle due norme; possiamo notare, difatti, come nella norma che disciplina la conciliazione nel contenzioso tributario si utilizzi, nei confronti del giudice e della formulazione della proposta conciliativa, l'espressione "può formulare". Differentemente, nella disciplina civile, la norma dichiara che il giudice "formula" la proposta transattiva. Potremmo, dunque, dedurre in un certo senso una minore vincolatività della disciplina tributaria, che sembra presentarsi come meno "impegnativa", lasciando al giudice tributario la facoltà di decidere se usufruire o meno del "potere" concessogli. Ciò considerato, vi sono, pur sempre, orientamenti dottrinali che ritengono che la conciliazione giudiziale costituisca una "mera possibilità", anche nel giudizio civile <sup>56</sup>; tuttavia, al contempo non mancano esempi di dottrina che ritengono vero il contrario <sup>57</sup>. La norma tributaria evita inoltre il riferimento al termine "proposta transattiva", presente nella formulazione civilistica, probabilmente al fine di tutelare in qualche modo la cosiddetta indisponibilità dell'obbligazione tributaria <sup>58</sup>.

---

<sup>54</sup> PERRONE, *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *giustiziainsieme.it*, 4 ottobre 2022.

<sup>55</sup> PARENTE, *op. cit.* ; COLLI VIGNARELLI, *op. cit.*

<sup>56</sup> FERRARI, *Sub art. 185-bis*, in CONSOLO (diretto da), *Codice di procedura civile*, Milano, 2013, 2303; TEDOLDI, *Iudex statutor ei iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, in *Rivista di diritto processuale*, 2015, 4/5, 984.

<sup>57</sup> NARDELLI, *Tentativo di conciliazione*, in *ilprocessocivile.it*, 9 giugno 2016.

<sup>58</sup> PARENTE, *op. cit.*

Possiamo, al contempo, individuare un'analogia formulistica in riguardo al termine "ove possibile"; si richiede dunque, in entrambi i processi, una valutazione logistica da parte del giudice, non nel merito ma nell'ammissibilità della conciliazione. Per quanto attiene il contenzioso tributario, questa "ammissibilità" ricalca le "condizioni di ammissibilità" previste agli artt. 48 comma 2 e 48-bis comma 2<sup>59</sup>. Tali condizioni attengono alla ammissibilità del ricorso e, dunque, richiedono che siano state osservate le "regole procedurali enunciate dalla norma"<sup>60</sup>. Per intenderci, il giudice non potrebbe procedere alla proposizione di un accordo conciliativo, qualora il ricorso risulti presentato tardivamente o altrettanto tardiva risulti la costituzione in giudizio<sup>61</sup>.

Un'ulteriore comparazione che si può effettuare riguarda il limite temporale posto al giudice nell'esercizio della sua facoltà di cui agli articoli 185-bis c.p.c. e 48-bis1 del d.lgs. 546/1992. Nella norma sul contenzioso tributario, si discute unicamente di proposta formulata "in udienza o fuori udienza"; al contrario, la disciplina civilistica dispone uno specifico limite temporale per il giudice, il quale ha tempo per proporre l'accordo conciliativo "fino al momento in cui fissa l'udienza di rimessione della causa in decisione". A tal riguardo, si deve in ogni caso tenere conto del fatto che la controversia tributaria, di regola, si svolge in un'unica udienza<sup>62</sup>.

Si può aggiungere che le modifiche apportate dal d.lgs. n. 220 del 2023 hanno determinato ulteriori differenziazioni tra la disciplina tributaria e quella civilistica. Come già anticipato, il d.lgs. n. 220 del 2023 ha comportato l'abrogazione dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992 riguardante la disciplina del reclamo-mediazione. Questa abrogazione ha fatto sì che venisse a mancare il requisito della reclamabilità della controversia come presupposto per l'applicazione dell'art. 48-bis.1 del d.lgs. n. 546/1992; dunque, il giudice tributario ha ora la facoltà di proporre un accordo conciliativo anche per quelle controversie che superano il valore di 50mila euro. A tal proposito, si evidenzia che nella

---

<sup>59</sup> CARINCI-TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2023.

<sup>60</sup> Così TESAURO, *Manuale del Processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI, Torino, 2020.

<sup>61</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>62</sup> PARENTE, *op. cit.*

disciplina civilistica di cui all'art. 185-bis, permane un riferimento al “valore della controversia” che però non viene approfondito o, meglio, specificato nella norma <sup>63</sup>.

Si presenta poi, una differenziazione terminologica tra la norma tributaria e quella civilistica, una differenza intrinsecamente legata alla diversità intercorrente tra le due discipline. Nella disposizione civilistica, il giudice deve avere riguardo alla “*natura del giudizio*”, considerato il fatto che le controversie civili possono essere interessate da una grande varietà contenutistica. D'altro canto, la norma tributaria dichiara che il giudice della Corte di giustizia tributaria debba tener conto, nella proposta conciliativa, dell’ “*oggetto del giudizio*”; da intendersi dunque, nella differenza tra un giudizio d'impugnazione di un atto impositivo, un giudizio di riscossione o una lite di rimborso <sup>64</sup>.

Una delle particolarità che differenziavano la norma tributaria da quella civilistica riguardava il riferimento, nella disposizione tributaria, all'esistenza “*di questioni di facile e pronta soluzione*”. Come specificato sopra, tale locuzione è stata, nel tempo, sostituita dal riferimento ai “*precedenti giudiziari*”. La norma civilistica, a sua volta prevede un riferimento all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione; la stessa, però, aggiunge il termine “*di diritto*”. Per fare chiarezza, dunque, nella norma civilistica si accoglie il riferimento all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, richiedendo però che tali questioni, sulle quali il giudice può pronunciare una proposta conciliativa, siano questioni meramente di diritto. Il legislatore, nella norma tributaria ha voluto, dunque, essere può “generico”, consentendo che il giudice potesse proporre un accordo conciliativo anche sulle questioni di fatto <sup>65</sup>.

Come sopracitato, la locuzione “*all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*” è stata sostituita dalla formulazione dei citati “*precedenti giurisprudenziali*”, che, dunque, al fianco dell’ “*oggetto del giudizio*” fungono da guida nell'elaborazione della proposta conciliativa del giudice. Tuttavia, il riferimento ai precedenti giurisprudenziali manca del tutto nella disciplina civilistica. L'introduzione del “faro” dei “*precedenti giurisprudenziali*” ha determinato non poche perplessità; si può difatti ritenere che i precedenti giurisprudenziali, ove sussistenti, siano o a favore del contribuente o a favore

---

<sup>63</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>64</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>65</sup> PARENTE, *op. cit.*

dell’Agenzia. Risulta spinoso, dunque, comprendere come, un precedente giurisprudenziale, possa fungere da ausilio nell’elaborazione di una proposta conciliativa<sup>66</sup>. A tal riguardo, si ritiene idoneo rifarsi alla dottrina processual-civilistica la quale stabilisce che i requisiti di cui all’art. 185-bis c.p.c. (rispettivamente: il valore della controversia; la natura del giudizio; l’esistenza di questioni di pronta e facile soluzione) debbano fungere da mere indicazioni, non vincolanti né limitative della facoltà di formulare una proposta <sup>67</sup>. Sul medesimo concetto, riportiamo quanto statuito da autorevole dottrina per cui si tratterebbe di: « *parametri tanto impalpabili da essere in pratica inesistenti: “natura del giudizio, valore della controversia, esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto”, come ognuno vede, non dicono nulla* » (così, A. Tedoldi, “*Iudex statutor ei iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bisc.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*”, in *Rivista di diritto processuale*, 2015, 4/5, 984).

Un’importante specificazione contenuta nella disciplina civilistica e riportata in quella tributaria è quella secondo cui: « *la proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice* ». Tale previsione è volta ad evitare che la proposta del giudice possa identificarsi come una “*precostituzione decisoria*”, considerandosi che un’anticipazione del giudizio è intrinsecamente connaturata alla proposizione di un accordo conciliativo da parte del giudice, che inevitabilmente sarà tenuto a elaborare un suo “orientamento” sulla vicenda <sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>67</sup> NARDELLI, *op. cit.*

<sup>68</sup> PARENTE, *op. cit.*

## CAPITOLO II

### LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: PROCEDIMENTO ED EFFETTI

#### 1. LA CONCILIAZIONE: ASPETTI GENERALI.

La conciliazione giudiziale è una tecnica di composizione della lite, avente la finalità di deflazionare il contenzioso tributario<sup>69</sup>. L'istituto, che come anticipato ha affrontato un travagliato iter evolutivo, persegue l'obiettivo di implementare la partecipazione diretta del contribuente, bilanciando l'esigenza di un giusto prelievo fiscale e di tutela dei diritti del contribuente, sulla base del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione<sup>70</sup>.

Il carattere cooperativo dell'istituto dà inevitabilmente luogo a diverse perplessità che si constatano nella sopracitata esigenza di equilibrare la definizione concordata della lite, con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, corollario del suddetto principio di capacità contributiva<sup>71</sup>.

L'istituto, che consente, dunque, la risoluzione della controversia tributaria attraverso il patteggiamento delle somme dovute<sup>72</sup>, rappresenta un'importante evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente; difatti, da una rappresentazione prettamente conflittuale del rapporto tributario, si passa ad un'interazione fondata sulla collaborazione e fiducia reciproca tra le parti<sup>73</sup>.

Questa importante evoluzione segna il passaggio verso una Amministrazione finanziaria maggiormente flessibile, che valorizza una dialettica dinamica con i contribuenti, non cristallizzandosi nei sistemi di azione unilaterali<sup>74</sup>.

---

<sup>69</sup> BATTISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, 1998.

<sup>70</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>71</sup> MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022.

<sup>72</sup> BUCCICO, *La conciliazione giudiziale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2001.

<sup>73</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>74</sup> POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rassegna Tributaria*, 2002.

Si può ritenere che la spinta legislativa finalizzata a incrementare la presenza e l'utilizzo di istituti deflattivi del contenzioso, trovi origine nell'orientamento giurisprudenziale con cui si è ribadita la necessità di attuare dei provvedimenti finalizzati a garantire il rispetto del canone ermeneutico della ragionevole durata del processo <sup>75</sup>. In particolare, si intende far riferimento alla pronuncia della Cassazione civile, sezione V, 18 aprile 2007, n. 9223, nella quale la Corte statuisce: « *Infatti, come questa Corte ha già avuto modo di affermare, nella sentenza n. 1540 del 2007, il principio costituzionale di ragionevole durata del processo trova applicazione anche nel processo tributario, senza che assuma alcun rilievo, in contrario, l'inapplicabilità tendenziale allo stesso della disciplina dettata in materia di equa riparazione. Tale imperativo, infatti, si rivolge non soltanto al giudice quale soggetto processuale, in funzione acceleratoria, ma anche e soprattutto al legislatore ordinario ed al giudice quale interprete della norma processuale, rappresentando un canone ermeneutico imprescindibile per una lettura costituzionalmente orientata delle norme che regolano le liti, nonché a tutti i protagonisti del giudizio, ivi comprese le parti, le quali, soprattutto nei processi caratterizzati dalla difesa tecnica, debbono responsabilmente collaborare alla sua celere definizione.*

*Insomma, un tale canone ermeneutico deve trovare ingresso, a maggior ragione, nell'ambito degli istituti deflattivi delle liti, nel cui novero rientra la conciliazione giudiziale » .*

In ragione di quanto affermato, la conciliazione giudiziale ha affrontato una complessa evoluzione legislativa, ad esito della quale, ad oggi, l'istituto può avere ad oggetto qualsiasi controversia tributaria <sup>76</sup>.

Come anticipato, La conciliazione giudiziale può riguardare ogni tipologia di lite; sia che essa si espliciti in primo grado, sia che si conduca nel secondo grado di giudizio. Si ritiene, inoltre, che la conciliabilità della lite non si “esaurisca”; nulla, difatti, vieta di tentare una conciliazione nel secondo grado di giudizio, anche ove un tentativo sia già stato esperito in primo grado. Dunque, unico vero presupposto necessario ai fini dell'esperimento della

---

<sup>75</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>76</sup> COLLI VIGNARELLI, *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI-PISTOLESI, *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022.

conciliazione giudiziale è l'esistenza di un rapporto processuale che sia stato validamente instaurato <sup>77</sup>.

## 2. LE CONTROVERSIE CONCILIABILI: LIMITI ALL'OGGETTO.

Partendo dall'assunto sopra esplicitato per cui unico presupposto necessario alla conciliazione di una lite risulta essere la pendenza di un giudizio, si devono però approfondire delle circostanze in cui la conciliabilità di talune controversie risulta essere di dubbia legittimità.

Seppure a esito di una lunga evoluzione normativa, la conciliazione giudiziale non incontra più i limiti nell'oggetto che prima ne ostacolavano la diffusione; fra questi, in un primo momento il limite relativo al riferimento a "*prove certe e dirette*" nell'art. 20-bis del D.P.R. n. 636/1972 <sup>78</sup>, a seguire con il d.l. n. 403/1995 e il legame all'accertamento con adesione <sup>79</sup>, ancora in seguito l'inconciliabilità delle liti aventi ad oggetto la restituzione di somme già versate <sup>80</sup> e infine l'inconciliabilità delle liti soggette a reclamo-mediazione.

Ciononostante, tutt'oggi persistono delle questioni la cui conciliabilità è oggetto di dibattito; in primo luogo, si discute della legittimità della conciliazione meramente adesiva del contribuente.

Quest'ipotesi prevede il caso in cui il contribuente decida di aderire in toto alle posizioni dell'amministrazione finanziaria, accettandone le pretese impositive, si ritiene, al solo fine di usufruire dell'abbuono sanzionatorio derivante dalla conciliazione della lite <sup>81</sup>.

Si consideri che in dottrina è stata accolta benevolmente la legittimità di tale "conciliazione meramente adesiva", probabilmente anche in virtù dell'interpretazione

---

<sup>77</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>78</sup> Cfr. VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>79</sup> PETRILLO, *La conciliazione giudiziale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2001, p. 499 ss.

<sup>80</sup> Come si desume dalla Circolare Ministeriale del Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. II n.98/E del 23 aprile 1996 riguardo all'interpretazione della norma.

<sup>81</sup> MARELLO, *op. cit.*

mutuata dal processo civile in cui è configurabile l'ipotesi di una conciliazione in cui una delle parti riconosce interamente le ragioni dell'altra.

In ambito tributario, però, vi sono degli orientamenti che nutrono delle perplessità<sup>82</sup>, in ragione della sovrapposizione risultante dall'adozione di una conciliazione adesiva con l'istituto della rinuncia al ricorso, ex art. 44, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992, oramai abrogato ad opera dell'art. 130, comma 1, lettera d) del D.lgs. 14 novembre 2024, n. 175 a decorrere dal 1° gennaio 2026. Secondo taluni orientamenti, si ritiene che la presenza di una conciliazione adesiva nel processo tributario svuoterebbe di significato l'istituto della rinuncia al ricorso. Inoltre, qualora la parte decidesse di rinunciare alle proprie pretese tramite rinuncia al ricorso, piuttosto che tramite conciliazione adesiva, la stessa non avrebbe diritto ad un abbuono sanzionatorio; difatti, l'art. 44 al comma 2 dispone: « *Il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti salvo diverso accordo fra loro* ». La liquidazione delle spese, in caso di rinuncia al ricorso, è poi disposta dal giudice con ordinanza non impugnabile<sup>83</sup>. Ne consegue dunque, che l'attuazione di una conciliazione adesiva, nel processo tributario non farebbe che ricalcare gli effetti che già potrebbero esplicarsi con la rinuncia al ricorso, con l'essenziale differenza che dalla seconda non conseguirebbe alcuna agevolazione sotto il profilo delle spese processuali. In ragione di quanto affermato, potrebbe prevedersi la possibilità di attuare una conciliazione adesiva, senza incorrere nelle complicazioni sopra esplicitate, unicamente in quelle fattispecie in cui il contribuente sia venuto a conoscenza, per la prima volta nel corso del giudizio, di documenti a favore della controparte, che non aveva avuto modo di conoscere nella fase di proposizione del ricorso<sup>84</sup>.

La seconda questione sulla quale non si ritiene possibile effettuare una conciliazione tra le parti, è la questione attinente meramente all'irrogazione delle sanzioni amministrative. Non si ravvede, difatti, la possibilità di effettuare una conciliazione sulle sole sanzioni.

---

<sup>82</sup>Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>83</sup> RANDAZZO, *Effetti sostanziali dell'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 1 luglio 2020, p. 1542.

<sup>84</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

La questione è rilevante sia nel caso in cui la conciliazione verta interamente sull'irrogazione delle sanzioni, sia qualora le parti procedano tramite conciliazione ad "accordarsi" sulla determinazione delle sanzioni ai fini del procedimento sull'imposta<sup>85</sup>.

Tale impossibilità, ha come giustificazione il fatto che l'istituto stesso della conciliazione annovera tra i suoi effetti la riduzione delle sanzioni<sup>86</sup>, ragion per cui la possibilità di prevedere una conciliazione sulle sanzioni stesse sembrerebbe andare contro la *ratio* della norma<sup>87</sup>. Lo stesso si prevede all'interno della circolare n. 9/E/2023 l'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto l'istituto della conciliazione agevolata delle controversie tributarie. L'istituto della conciliazione agevolata, di cui si approfondirà in seguito la disciplina, prevede: « *la sottoscrizione di un accordo conciliativo fuori udienza con il beneficio di una riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge e l'ulteriore vantaggio di un'ampia rateazione degli importi dovuti*<sup>88</sup>». Secondo la Circolare dell'Agenzia, si dispone che: «*Al riguardo, si ritiene che la conciliazione agevolata non sia applicabile alle controversie con oggetto le sole sanzioni in quanto, in tali fattispecie, il beneficio della riduzione delle sanzioni a un diciottesimo del minimo, previsto dal comma 207, rappresenterebbe un abbattimento automatico della sanzione, contrario alla ratio legis* ».

In conclusione, si ritiene di dover escludere l'attuazione dell'istituto conciliativo sugli atti della riscossione; ciò in quanto la pretesa tributaria, avrebbe dovuto essere già oggetto di contestazione avverso l'atto di accertamento, ove questo sia stato notificato<sup>89</sup>.

Ciò considerato, si ritiene conciliabile il caso in cui il socio di una società di persone intenda impugnare la cartella di pagamento, notificata ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602/1973. Si riporta, di fatti, quanto statuito nella pronuncia della Cassazione civile, Sez. Unite, 16/12/2020, n. 28709, la quale statuisce: « *Un accertamento tributario notificato a una società di persone e da questa non impugnato non preclude al socio coobbligato la possibilità di ricorrere innanzi alla commissione tributaria provinciale avverso la*

---

<sup>85</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>86</sup> Come già anticipato, del 40% nel giudizio di primo grado, del 50% in appello e del 60 % nel caso di procedimenti condotti innanzi alla Corte di cassazione.

<sup>87</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>88</sup> Cfr. circolare n. 9/E/2023 l'Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali, 19 aprile 2023.

<sup>89</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 191.

*cartella di pagamento a lui notificata per eccepire, tra l'altro, la violazione del beneficio di preventiva escussione del patrimonio sociale*<sup>90</sup> ».

### 3. IL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO: I SOGGETTI LEGITTIMATI A CONCILIARE.

Dopo aver svolto un'analisi avendo riguardo dell'oggetto della controversia che si intende conciliare, risulta consono approfondire talune problematiche che riguardano il tema della conciliazione giudiziale dal punto di vista dei soggetti che la compongono. Si discute, dunque, la delimitazione dell'estensione di un accordo, in quelle ipotesi in cui la posizione passiva della pretesa tributaria sia composta dal concorso di più soggetti<sup>91</sup>

Vi sono, di fatti, due ipotesi che si distinguono per la particolarità della componente soggettiva della controversia, riguardandosi il tema dell'estensione soggettiva degli effetti di un accordo qualora la fattispecie tributaria si caratterizzi per il concorso di più soggetti<sup>92</sup>. Le ipotesi cui facciamo riferimento sono, rispettivamente, l'ipotesi in cui il processo oggetto di conciliazione è un processo litisconsortile, e l'ipotesi in cui le obbligazioni tributarie oggetto della controversia risultano essere obbligazioni solidali.

#### *3.2 La conciliazione nei rapporti plurisoggettivi.*

Per quanto non possa considerarsi un'ipotesi frequente, anche nell'ambito delle controversie tributarie può configurarsi l'ipotesi in cui il soggetto passivo del rapporto tributario si componga di una pluralità di parti. L'ipotesi del litisconsorzio nel diritto tributario è esplicitamente disciplinata dall'art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Al comma 1 del sopracitato articolo, si detta dunque la disciplina del cosiddetto litisconsorzio necessario. Secondo il diritto vivente, le fattispecie di solidarietà passiva nel diritto tributario, seppur numerose, non corrispondono alla fattispecie del litisconsorzio necessario, quanto più all'ipotesi di litisconsorzio facoltativo. Quando ci si

---

<sup>90</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>91</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>92</sup> FICARI, *op. cit.*

riferisce all'ipotesi di litisconsorzio necessario di cui all'art. 14 comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, si prendono in considerazione le seguenti fattispecie <sup>93</sup>: l'accertamento d'imposta nei confronti di soggetti trasparenti (ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R.), in cui l'accertamento effettuato nei confronti della società si considera rivolto automaticamente anche ai facenti parte della compagine sociale o associativa; l'accertamento d'imposta nei confronti di una società estinta, nel qual caso si richiede necessariamente la presenza di tutti i soci della società; la rettifica del reddito determinato in regime di consolidato fiscale nazionale ex art 177 e seguenti del T.U.I.R., caso in cui è richiesta la necessaria partecipazione, oltreché della società consolidata il cui reddito è oggetto di verifica, anche della società consolidante che dichiara il reddito della *fiscal unit* (così come disciplinato dall'art. 40-bis, comma 2, d.p.r. n. 600 del 1973). Si ritiene, dunque, che nei casi sopracitati e in generale nelle ipotesi di litisconsorzio necessario, il *thema decidendum* della controversia è intrinsecamente plurilaterale e la partecipazione di tutte le parti risulta essere necessaria alla definizione della controversia. In ragione di ciò, nei casi in cui la controversia venga decisa senza integrare il contraddittorio e, dunque, senza la presenza di tutti i soggetti intrinsecamente coinvolti, la pronuncia sulla controversia è da intendersi *tamquam non esset*, dunque, invalida<sup>94</sup>. Non accade lo stesso nelle ipotesi di litisconsorzio necessario, in cui è necessaria unicamente la presenza delle parti essenziali del rapporto tributario, dunque del contribuente e dell'ente impositore.

Dopo aver brevemente chiarito l'ipotesi di litisconsorzio necessario, sorge il comprensibile dubbio riguardo all'applicazione, alla suddetta fattispecie, della disciplina dell'istituto della conciliazione giudiziale.

La pluralità che compone una delle parti del rapporto tributario può generare dubbi riguardo all'ipotesi in cui una sola (o alcune) di queste, decida di risolvere la controversia tramite un accordo conciliativo riguardo alla materia del contendere. Il dubbio, dunque, attiene alla possibilità per una, o alcune, delle parti di perfezionare la controversia. Ciò che deve ritenersi centrale, ai fini della definizione del suddetto tema, è quanto già affermato dall'art. 14 comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale recita: « *Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello*

---

<sup>93</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>94</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

*stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi*  
».

Considerandosi, dunque, l'inscindibilità che caratterizza il rapporto di litisconsorzio necessario, deve ritenersi tale principio applicabile anche nell'ipotesi di conciliazione giudiziale. Per la suddetta ragione, la conciliazione giudiziale può costituire la definizione della controversa solo nel caso in cui tutti i soggetti coinvolti nel litisconsorzio decidano di conciliare. Non è sufficiente, dunque, la conciliazione di una o alcune delle parti per poter perfezionare il rapporto tributario <sup>95</sup>.

### *3.3 La conciliazione nei casi di obbligazioni solidali.*

Un'altra ipotesi, particolare dal punto di vista "soggettivo", che ha generato dubbi e diverse interpretazioni è quella riguardante l'ipotesi in cui l'obbligazione tributaria risulti essere appartenente a diversi condebitori.

Nei casi in cui l'obbligazione tributaria sia anche un'obbligazione solidale, ci si domanda se uno o alcuni dei condebitori possano concludere un accordo conciliativo con l'Amministrazione finanziaria, e se tale accordo sia imponibile nei confronti degli altri condebitori.

La prima distinzione che deve effettuarsi riguarda la possibilità di ricondurre l'ipotesi di un'obbligazione solidale all'ipotesi di un processo consortile; se infatti si accoglie l'orientamento per cui, in ogni caso, la pluralità di debitori rende necessario un processo litisconsortile, ne conseguirà l'impossibilità nell'applicare la disciplina della conciliazione giudiziale, per quanto detto sopra. Qualora invece, non si ritenga che l'ipotesi di un'obbligazione tributaria solidale, per quanto richieda una pluralità di parti, non debba essere necessariamente ricondotta all'ipotesi di litisconsorzio necessario, il tema si apre a diversi dubbi ed interpretazioni <sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>96</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

Il dubbio che si pone, in tal caso, è l'applicabilità della soluzione a cui si è pervenuti tramite conciliazione, agli altri condebitori dell'obbligazione che non hanno aderito all'accordo.

Si pone al centro dell'analisi, innanzitutto, l'applicabilità della disciplina dettata dall'art 1306 del Codice civile alla fattispecie di conciliazione soggettivamente parziale in presenza di obbligazioni tributarie solidali <sup>97</sup>. L'art. 1306 del Codice civile dispone: « *La sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori. Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore; gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi* ».

Riguardo a quanto sopra esposto, si deve premettere che la pronuncia di cessata materia del contendere, che risolve la controversia nel caso in cui le parti giungano ad un accordo conciliativo, ha natura meramente processuale. La suddetta natura processuale, osta alla formazione di un giudicato sostanziale ed in ragione di ciò, mancando il giudicato, mancherebbe anche la condizione per poter applicare la disciplina di cui all'art. 1306 c.c.

Esclusa dunque l'applicabilità dell'art. 1306 c.c. alla conciliazione giudiziale, si discute della possibilità di estendere all'istituto conciliativo quanto pronunciato dall'art. 1304 c.c., il quale dispone: « *La transazione fatta dal creditore con uno dei debitori in solido non produce effetto nei confronti degli altri, se questi non dichiarano di volerne profittare. Parimenti, se è intervenuta tra uno dei creditori in solido e il debitore, la transazione non ha effetto nei confronti degli altri creditori, se questi non dichiarino di volerne profittare* ».

Per poter disporre, nell'ipotesi di cui si discute, della disciplina professata dall'art 1304 c.c. si deve dare per assunta la non poco discussa natura transattiva della conciliazione giudiziale. Se, dunque, si presume la natura transattiva della conciliazione, si ha ragione di ritenere che non vi siano ostacoli all'applicazione della disciplina ex art. 1304 c.c. all'istituto della conciliazione. Si considera, difatti, che l'oggetto della controversia risulta essere la determinazione dell'obbligazione solidale per intero e non sembra

---

<sup>97</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

auspicabile che il condebitore concili solo la propria quota <sup>98</sup>. Si potrebbe, dunque, prevedere la possibilità di estendere l'accordo conciliativo anche a quei condebitori che, non avendo direttamente partecipato all'accordo conciliativo, dichiarino di volerne profittare. In virtù di quanto affermato, nel caso in cui l'obbligazione tributaria del coobbligato rimanesse parzialmente aperta, poiché pagata da altro coobbligato non per intero, la stessa andrebbe ridotta di quanto già pagato<sup>99</sup>.

Ciò considerato, continuando a identificare la conciliazione giudiziale come un istituto di natura transattiva, non si intravedono limiti logici alla possibilità, per i condebitori, di prevedere nell'accordo conciliativo delle clausole che espressamente escludano la possibilità di usufruire dello stesso per gli altri condebitori <sup>100</sup>.

In ogni caso, come già anticipato, qualora non si riconoscesse la natura "disponibile" e transattiva della materia controversa, non potrebbe applicarsi quanto disposto dall'art. 1304 c.c. e, conseguentemente, risulterebbe men che meno ipotizzabile la creazione di clausole "esclusive" nei confronti degli altri condebitori <sup>101</sup>.

Discorso analogo può farsi valere nelle ipotesi di accertamento con adesione in cui la pretesa tributaria venga a costituirsi con il concorso di più soggetti, come nei casi di coobbligati all'obbligazione tributaria.

Potendosi appurare la natura negoziale dello strumento deflattivo dell'accertamento con adesione, non può ritenersi che la scelta di taluno dei coobbligati debba necessariamente imporsi agli altri obbligati. Le questioni su cui, però ci si può soffermare riguardano: la possibilità per cui il perfezionamento del pagamento da parte di uno dei coobbligati liberi gli altri che non abbiamo aperto la procedura di adesione (analogamente a quanto statuito nell'ipotesi della conciliazione giudiziale); l'ipotesi per cui il presupposto pregiudiziale possa condizionare la situazione subordinata <sup>102</sup>.

---

<sup>98</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>99</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>100</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>101</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*

<sup>102</sup> FICARI, *op. cit.*

Per quanto attiene la prima ipotesi, si ritiene possa farsi valere quanto affermato sopra, in ambito di conciliazione giudiziale; si ritiene, dunque, applicabile quanto statuito in merito all'estensione del pagamento ex art. 1304 del Codice civile, non ponendosi nemmeno il dubbio in merito alla natura negoziale dell'accertamento con adesione. Una questione aperta, può costituirsi in merito al tema della proposizione del regresso nei confronti del coobbligato che non ha attivato la procedura di accertamento; la suddetta parte, potrebbe a sua volta aver impugnato l'atto e trovarsi in attesa dell'esito. La soluzione che si prospetta è quella, qualora il coobbligato abbia impugnato la pretesa, posticipare l'ammissibilità del regresso, che si avrebbe nel solo caso in cui lo stesso coobbligato dovesse risultare debitore <sup>103</sup>.

Per quanto attiene la seconda questione, riguardante l'ipotesi di accertamento con adesione su una questione pregiudiziale, costituente presupposto necessario di una questione subordinata, può ritenersi giustificata l'estensione in capo al soggetto subordinato <sup>104</sup>. Si giustifica, dunque, una rideterminazione automatica della vicenda in capo al soggetto subordinato, in virtù dell'adesione avvenuta a capo del soggetto cui si riferisce il presupposto giurisprudenziale.

In ogni caso, si ritiene che l'estensione in ambito plurisoggettivo degli effetti degli istituti, risieda nella disponibilità, in capo all'Ufficio, dell'obbligazione <sup>105</sup>.

La questione può generare dubbi considerata l'ipotesi in cui si verifichi in capo al non aderente un annullamento in autotutela della pretesa. Il cruccio di cui si discute, riguarda l'ipotesi in cui tale annullamento riguardi il soggetto non aderente all'accertamento già effettuato da un soggetto coobbligato o ad un soggetto passivo della situazione "madre (in caso di questione pregiudiziale). In tal caso, il titolo annullato in autotutela cesserebbe di esistere ex post rispetto all'avvenuto accertamento con adesione <sup>106</sup>.

---

<sup>103</sup> FICARI, *op. cit.* ; MARELLO, *Sul regresso del coobbligato solidale in seguito al perfezionamento di un accertamento con adesione*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2014, pag. 960 ss.

<sup>104</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>105</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>106</sup> FICARI, *op. cit.*

Dunque, se si considera che l'accertamento con adesione abbia effetto sostitutivo sul titolo solo nei confronti del soggetto che lo abbia attivato, potrebbe sancirsi un irreversibile arricchimento dell'Erario. Al contempo, si richiederebbe anche che il momento di perfezionamento dell'adesione coincida con il momento di sottoscrizione, e non, dunque, con il pagamento del tributo accertato<sup>107</sup>; in tal senso si esprime la Cassazione civile, Sez. V, 24/11/2022, n. 34576, secondo la quale: « *Una volta conclusa l'adesione, l'accertamento così definito, mediante anche la fissazione del quantum debeat, diventa intoccabile, tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'Ufficio, che non può integrarlo o modificarlo, così che al contribuente non resta che perfezionare l'accordo, versando quanto stabilito e il successivo inadempimento giustifica l'iscrizione a ruolo* ».

#### 4. NATURA NOVATIVA DELLA CONCILIAZIONE.

Tuttora, è dibattuta la questione relativa al carattere novativo dell'istituto della conciliazione giudiziale. Ciò di cui si discute, riguarda l'attitudine della conciliazione a sostituire la pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, con una nuova pretesa fiscale, certa e concordata<sup>108</sup>.

Si può ritenere, che la teoria della natura novativa della conciliazione giudiziale trovi terreno fertile per quegli orientamenti che inquadrano la conciliazione giudiziale come un atto di natura negoziale. Essendo la conciliazione il risultato a cui si giunge mediante l'incontro della volontà delle parti, ha visto la sua diffusione l'orientamento per cui essa sia appunto identificabile come un atto di natura negoziale; sembrerebbe, di fatti, che la stessa costituisca lo strumento attraverso il quale le parti concordano l'esistenza dei fatti che si pongono alla base della capacità contributiva. Apprezzandosi questa interpretazione, verrebbe meno il delicato tema dell'indisponibilità della pretesa tributaria; se si ritiene che la conciliazione svolta tra le parti riguardi unicamente la ricostruzione giuridico-fattuale della controversia, viene a mancare la percezione della conciliazione giudiziale come uno strumento attraverso il quale le parti danno luogo a

---

<sup>107</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>108</sup> MARELLO, *La conciliazione e gli altri strumenti di alternative dispute resolution*, a cura di CONTRINO - DELLA VALLE - MARCHESELLI - MARELLO - MARINI - PAPARELLA, *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, pag. 99 ss.

concessioni reciproche (art. 1965 c.c.) “minando” il delicato equilibrio che intercorre tra il principio di capacità contributiva e la capacità delle parti di accordarsi sulla pretesa tributaria <sup>109</sup>. Risulta, dunque, evidente il nesso intercorrente tra il riconoscimento della natura negoziale dell’istituto della conciliazione giudiziale e la conseguente e successiva natura novativa dell’accordo che ne deriva; accogliendosi, di fatti, la teoria per cui l’obbligazione tributaria trovi la sua fonte nell’accordo sancito dalle parti in fase conciliativa, tale accordo sarà nuovo e successivo rispetto al titolo originario della pretesa fiscale.

In conclusione, accogliendosi la natura novativa della conciliazione giudiziale, si conferma la sua capacità di estinguere il titolo originario della pretesa fiscale; in tal modo, l’obbligazione tributaria originaria perde del tutto i suoi effetti. Al contempo, al titolo originario si sostituisce il nuovo titolo determinato nella conciliazione <sup>110</sup>. Dunque, ritenendosi che la conciliazione sia dotata di carattere novativo, ne consegue che le obbligazioni derivanti da conciliazione rientrino nell’ambito d’applicazione dell’art. 1230 c.c., rubricato “*Novazione oggettiva*”. Da ciò, consegue che alle stesse possa applicarsi il principio generale dettato dall’art. 1976 c.c., secondo il quale: « *La risoluzione della transazione per inadempimento [c.c. 1453] non può essere richiesta se il rapporto preesistente è stato estinto per novazione [c.c. 1230, 1965], salvo che il diritto alla risoluzione sia stato espressamente stipulato* ». Dunque, l’inadempimento della pretesa tributaria stabilita tramite accordo conciliativo, non può far rivivere la pretesa tributaria originaria <sup>111</sup>.

Diverse sono le pronunce con cui la Corte di cassazione si è espressa sul tema della natura novativa della conciliazione giudiziale. In primo luogo, riportiamo quanto statuito nella pronuncia n. 14300 della Corte di cassazione civile, Sez. V, del 19 giugno 2009, con la quale si statuisce: « *In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dall’art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, sia nel testo originario che in quello risultante dalle*

---

<sup>109</sup> MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, pag. 192-193, RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 190.

<sup>110</sup> Cfr. MARELLO, *op. cit.*; FICARI, *op. cit.*; MARELLO, *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro fisco*, in *Rivista di Giustizia Tributaria*, 2017, pag. 895 ss.

<sup>111</sup> BUSCEMA, *L’udienza di rinvio della trattazione non preclude la conciliazione «preconcordata fuori dell’udienza»*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, n. 14, 15 luglio 2007, p. XIII.

*modifiche apportate dall'art. 1, comma 419, della legge n. 311 del 2004, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta 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 dovute »<sup>112</sup>.*

Del medesimo avviso è la Corte di cassazione civ., Sez. VI, nella successiva pronuncia n. 9019, del 06 maggio 2015, con la quale si afferma: « *In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, purché la fattispecie conciliativa si sia perfezionata secondo le modalità previste dall'art. 48 cit. Ne consegue che, in caso di conciliazione giudiziale rateale, che si perfeziona solo con il versamento, nel termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'importo della prima rata concordata, e con la prestazione della garanzia prevista sull'importo delle rate successive, il mancato adempimento degli obblighi indicati impedisce l'estinzione del processo tributario per cessazione della materia del contendere »<sup>113</sup>.*

Di particolare rilievo è anche la pronuncia n. 4807 della Corte di cassazione civ., Sez. V, del 24 febbraio 2017, secondo la quale: « *La conciliazione giudiziale ex art. 48 del D.lgs. n. 546 del 1992 ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive, implicando 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 dovute »<sup>114</sup>.*

Conformemente, quanto statuito dalla Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 09/06/2020, n. 10981 (rv. 657879-01), secondo la quale: « *Nel processo tributario, il verbale di conciliazione giudiziale ex art. 48 d.lgs. n. 546 del 1992, anche nel testo modificato dall'art 1, comma 419, della l. n. 311 del 2004, ancorché redatto con l'intervento del*

---

<sup>112</sup> G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, p. 965, Commento alla normativa.

<sup>113</sup> G. CORASANITI, *op. cit.*

<sup>114</sup> G. CORASANITI, *op. cit.*

*giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura di atto negoziale, in quanto scaturente dall'incontro di volontà delle stesse, e carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive, sì da comportare l'estinzione dell'originaria pretesa fiscale, unilateralmente determinata e contestata, e la sua sostituzione con quella certa e concordata, costituente titolo per la riscossione delle somme dovute. Ne consegue che l'interpretazione del contenuto del verbale postula un'indagine sulla volontà delle parti e si risolve in un accertamento di fatto »<sup>115</sup>.*

A sostegno della tesi che sostiene il carattere novativo della conciliazione giudiziale si riporta anche quanto pronunciato dalla Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 24/06/2021, n. 18212 (rv. 661790-01), secondo la quale: « *In tema di processo tributario, a fronte di conciliazione giudiziale rateale, l'effetto estintivo della pretesa fiscale originaria contestata al contribuente e la sua sostituzione con una certa e concordata si verifica esclusivamente se la fattispecie conciliativa si perfeziona secondo le modalità di cui all'art. 48, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede il pagamento della prima rata e la prestazione di idonea garanzia sull'importo delle rate successive; ne deriva che, in caso di mancato versamento delle somme residue pattuite, l'accordo conciliativo non si risolve e l'Amministrazione può esigere il loro pagamento attraverso la procedura di riscossione coattiva, mentre non altrettanto può fare in caso di mancato o ritardato versamento della prima rata e/o di omessa prestazione della garanzia, in quanto la conciliazione non si è perfezionata »<sup>116</sup>.*

A completamento di quanto statuito, si riporta anche quanto affermato dalla Cassazione civile, Sez. V, Sentenza, 20/09/2006, n. 20386 (rv. 594779), la quale menziona la negozialità dell'atto determinante la pretesa negoziale, nonché la natura novativa della conciliazione; nella suddetta pronuncia, difatti, la Corte dichiara: « *In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sia nel testo originario che in quello risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 419, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il*

---

<sup>115</sup> MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, pag. 192-193, RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 191.

<sup>116</sup> FICARI, *op. cit.*

*relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute. Al fine del perfezionamento della conciliazione è sufficiente anche il pagamento della sola prima rata, onde in caso di mancato versamento delle somme residue, pure pattuite con quell'accordo, questo non si risolve, ma l'amministrazione creditrice deve esigere il loro pagamento attraverso una procedura di riscossione, anche coattiva »*<sup>117</sup>.

Discutendosi di effetto novativo della conciliazione giudiziale, può aggiungersi che la oramai abrogata mediazione tributaria poteva, anch'essa, presentare i caratteri della novatività. In particolare, avevano carattere novativo i seguenti tipi di accordi: gli accordi relativi alle controversie aventi ad oggetto le operazioni catastali; gli accordi relativi alle controversie aventi ad oggetto ad oggetto il rifiuto, espresso o tacito, della richiesta di restituzione di somme. I suddetti accordi, difatti, raggiungevano il loro perfezionamento con la sola sottoscrizione delle parti, prescindendo dal versamento. Non può dirsi lo stesso per gli accordi di mediazione riguardanti un atto impositivo o di riscossione, in quanto gli stessi si perfezionavano unicamente al momento del versamento delle intere somme<sup>118</sup> o della prima rata in caso di versamento rateale, essendo gli stessi modellati sulla scia dell'istituto dell'accertamento con adesione<sup>119</sup>.

## 5. PROFILI PROCEDURALI DELLA CONCILIAZIONE.

Dopo aver analizzato la natura dell'istituto della conciliazione giudiziale, risulta necessario svolgere un'analisi relativa agli aspetti procedurali della stessa. In particolare, la conciliazione giudiziale prevede due procedimenti per il perfezionamento dell'accordo: la conciliazione fuori udienza e la conciliazione in udienza, rispettivamente disciplinati agli artt. 48 e 48-bis del d.lgs. n. 546/1992<sup>120</sup>.

---

<sup>117</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>118</sup> Il cui termine era di venti giorni dalla data di perfezionamento dell'accordo.

<sup>119</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>120</sup> MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, pag. 192-193, RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 192; MARELLO, *La conciliazione e gli altri strumenti di alternative dispute resolution*, a cura di CONTRINO - DELLA VALLE - MARCHESELLI - MARELLO - MARINI - PAPARELLA, *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, pag. 99 ss.

## 5.2 Conciliazione perfezionata fuori udienza.

La conciliazione fuori udienza trova la sua disciplina all'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992, il quale statuisce al comma 1 : « *Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia* ».

La conciliazione fuori udienza viene esperita su iniziativa delle parti, le quali, dopo essere addivenute ad un accordo, depositano un'istanza congiunta, la quale deve essere datata e sottoscritta dalle parti stesse ovvero dai difensori <sup>121</sup>. L'istanza congiunta consiste in una proposta di conciliazione, la quale viene redatta dall'ufficio fiscale sulla base delle avvenute interlocuzioni con il contribuente, il quale vi abbia previamente aderito <sup>122</sup>. In particolare, deve essere presente la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio, nonché quella del contribuente ovvero del difensore cui sia stato esplicitamente conferito, tramite procura, il potere di conciliare e transigere <sup>123</sup>.

L'istanza congiunta di cui al comma 1 dell'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992, deve contenere: l'indicazione della Corte di Giustizia tributaria adita; i dati identificativi della controversia (numero di ruolo e atto impugnato<sup>124</sup>); gli elementi oggetto dell'accordo conciliativo, potendo la stessa riguardare la totalità o solo una parte della pretesa erariale <sup>125</sup>; il *quantum debeatur* della pretesa fiscale; l'accettazione incondizionata di tutti gli elementi dell'accordo e le ragioni che sostengono la conciliazione <sup>126</sup>; la volontà esplicita delle parti di definire la controversia tramite conciliazione e di far dichiarare cessata la materia del contendere <sup>127</sup>.

---

<sup>121</sup> MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, pag. 192-193, RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 193; PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte prima)* \*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024.

<sup>122</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>123</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>124</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>125</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>126</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>127</sup> MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, pag. 192-193, RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 193.

Si specifica che nella disciplina precedente, risultava nebulosa la distinzione tra “proposta” ed “accordo conciliativo”; in termini cronologici, prima è necessario che le parti addivengano all’accordo, sottoscritto da entrambe, in seguito, le stesse propongono congiuntamente istanza al giudice <sup>128</sup>.

Si aggiunge, inoltre, che non si prevede la necessità di tutelare il contraddittorio tra le parti, considerato il fatto che l’istanza congiunta è di per sé un documento bilaterale. Per quanto attiene il deposito dell’istanza, non è richiesto necessariamente il rispetto dei termini di cui all’art. 32 del d.lgs. n. 546/1992 <sup>129</sup>.

Ciononostante, si tende a considerare come limite temporale di presentazione dell’istanza congiunta la data dell’ultima udienza di trattazione <sup>130</sup>. Si ritiene che, decorso il momento in cui la causa viene trattenuta in decisione, si vanificherebbe lo scopo deflattivo che costituisce la *ratio* dell’istituto conciliativo <sup>131</sup>. Ciò considerato, si può ritenere che il limite temporale di cui si è discusso possa essere superato nel caso in cui la causa sia trattenuta in riserva dopo l’ultima udienza di trattazione <sup>132</sup>. Si conclude, dunque, affermando che il deposito dell’istanza congiunta può verificarsi anche in sede di udienza di trattazione, non oltre <sup>133</sup>.

Al verificarsi di quanto sopra, sarà il presidente della Sezione (o, qualora sia stata fissata l’udienza di trattazione, la Corte di giustizia tributaria in formazione collegiale <sup>134</sup>) a verificare la presenza di tutti i presupposti richiesti e, dunque, l’ammissibilità della conciliazione tra le parti <sup>135</sup>. Si ritiene rilevante evidenziare che il ruolo del giudice, in tal caso, si riduce ad un controllo estrinseco di legalità, non potendo lo stesso pronunciarsi sul merito della proposta conciliativa e dell’accordo formulato dal contribuente e dal Fisco; non attiene, dunque, ai compiti del giudice, la valutazione degli eventuali vantaggi o svantaggi derivanti dall’accordo conciliativo nei confronti dello Stato o dell’ente locale

---

<sup>128</sup> BUCCICO, *La conciliazione giudiziale*, pag. 462.

<sup>129</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>130</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>131</sup> MERCURI, *op. cit.* ; VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>132</sup> BUCCICO, *La conciliazione giudiziale*, pag. 463.

<sup>133</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>134</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>135</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>136</sup>. Si riporta, a tal riguardo, quanto statuito dalla Cassazione civile, Sez. V, Sent., (data ud. 13/06/2006) 03/10/2006, n. 21325, secondo la quale : « *La conciliazione giudiziale della controversia tributaria ha natura negoziale e proprio perciò non è sottoposta a un controllo intrinseco di legalità da parte del giudice in ordine alla congruità delle somme determinate dalle parti, che ben possono essere inferiori (o superiori) a quelle determinate per legge. Perciò l'Amministrazione non può richiedere somme ulteriori rispetto a quelle indicate nell'atto di conciliazione sostenendo di essere incorsa in errore di calcolo nella determinazione dell'imposta sulla base del reddito imponibile concordemente indicato* ». Dunque, detto controllo da parte del giudice si estende unicamente al rispetto delle regole procedurali, quali la tempestiva proposizione del ricorso o la tempestiva costituzione in giudizio <sup>137</sup>. Possiamo considerare come la formula dell'impugnazione-merito che caratterizza il processo tributario, nel quale il potere del giudice tende a “sostituirsi” all'Amministrazione finanziaria nella definizione della pretesa tributaria, viene bilanciato nuovamente nella conciliazione giudiziale; secondo quanto affermato sopra, nella conciliazione giudiziale la funzione tributaria viene nuovamente affidata all'ufficio fiscale, organo preposto dalla legge, spettando al giudice il ruolo di mero controllo sui presupposti formali <sup>138</sup>.

Accertate le suddette condizioni, il giudice stesso dichiarerà la cessazione della materia del contendere; cessazione che potrà essere totale, qualora le parti abbiano previsto un accorso conciliativo che riguardi l'intera pretesa tributaria, o parziale, qualora le parti accordate si siano limitate a conciliare solo una parte della materia del contendere. Qualora la cessazione della materia del contendere sia parziale, il giudice pronuncerà con ordinanza, procedendo con la trattazione ulteriore della causa <sup>139</sup>, così come previsto al comma 2 dell'art. 48 d.lgs. 546/1992.

---

<sup>136</sup> BUSCEMA, *L'udienza di rinvio della trattazione non preclude la conciliazione «preconcordata fuori dell'udienza»*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, n. 14, 15 luglio 2007, p. XIII.

<sup>137</sup> PISTOLESI, *il processo tributario*, Torino, 2023, pag. 171; INGRAO, *Diritto tributario. Teoria e tecnica dell'imposizione*, Padova, 2023, pag. 618.

<sup>138</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>139</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 193.

Nel caso in cui l'accordo conciliativo delle parti venga depositato in un tempo precedente alla fissazione della prima udienza, la cessazione della materia del contendere verrà pronunciata dal Presidente della sezione, il quale pronuncerà con decreto <sup>140</sup>, così come previsto ex art. 48, comma 3, d.lgs. 546/1992. Qualora, Al contrario, l'udienza sia già stata fissata, il giudice dichiarerà l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere per mezzo di una sentenza<sup>141</sup>.

Al contempo, qualora, al momento della formazione dell'accordo conciliativo, la data dell'udienza di trattazione sia già stata fissata, sarà la Corte di Giustizia tributaria a pronunciare con sentenza la cessazione della materia del contendere <sup>142</sup>.

Così come già si è anticipato, in seguito alle modifiche introdotte ad opera dell'art. 1, comma 1, lettera u) del D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, l'art. 48 del d.lgs. 546/1992 recante la disciplina in merito alla conciliazione fuori udienza, presenta al comma 4-bis la statuizione per cui: « *Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione* ».

### *5.3 Conciliazione perfezionata in udienza.*

La disciplina della conciliazione prevede, all'art. 48-bis del d.lgs. 546/1992, la possibilità per le parti di conciliare la lite fiscale durante l'udienza; l'articolo, di fatti, statuisce: «*Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia* ».

Si prevede, dunque, che ciascuna delle parti abbia la facoltà di presentare un'istanza per la conciliazione della controversia; la suddetta istanza non necessita di motivazione ma unicamente della sottoscrizione della parte che l'ha proposta. A differenza di quanto accade nell'ipotesi dell'istanza congiunta proposta dalle parti a fronte della conciliazione fuori udienza, nell'ipotesi prevista ex art. 48-bis d.lgs. 546/1992 l'istanza di conciliazione

---

<sup>140</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>141</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>142</sup> MARELLO, *op. cit.*

non necessita della sottoscrizione di entrambe le parti, in ragione del fatto che la conciliazione delle parti è ancora da farsi <sup>143</sup>.

Il primo comma dell'art. 48-bis del d.lgs. n. 546/1992 prevede che l'istanza conciliativa debba presentarsi entro il termine di cui all'art. 32, comma 2 del medesimo decreto, dunque entro il termine per il deposito delle memorie illustrative (dieci giorni liberi prima della data di trattazione)<sup>144</sup>. Anche in questo caso si evidenzia una differenza con quanto previsto nell'ipotesi della conciliazione fuori udienza; la ragione di questa differenziazione può ricondursi all'esigenza di garantire il diritto al contraddittorio tra le parti; in tal modo, si vuole dare modo a entrambe le parti l'occasione di essere debitamente preparate ai fini della discussione della proposta. Ciò considerato, si ha ragione di ritenere che il limite temporale di cui al comma 1 dell'art. 48-bis del d.lgs. 546/1992 sia un termine dal carattere ordinatorio più che perentorio. Di fatti, anche nel caso in cui la parte non rispetti il termine per la proposizione dell'istanza, non si intravedono rilevanti conseguenze: qualora la controparte non intenda accordarsi, è legittimata a rifiutare la proposta conciliativa, a nulla rilevando il mancato rispetto dei termini; al contempo, qualora la controparte intenda partecipare all'accordo conciliativo, sembra aderente al *favor conciliationis* concedere alle parti la possibilità di accordarsi ugualmente in udienza, a prescindere dal mancato rispetto dei termini <sup>145</sup>.

Così come statuito dal comma 2 dell'art. 48-bis del d.lgs. 546/1992, durante l'udienza la Corte di Giustizia tributaria è legittimata ad esperire un tentativo di conciliazione nei confronti delle parti, dopo aver verificato la presenza delle condizioni di ammissibilità<sup>146</sup>. Al contempo, il giudice è legittimato a rinviare la causa alla successiva udienza, qualora lo ritenga necessario ai fini del perfezionamento dell'accordo tra le parti <sup>147</sup>.

---

<sup>143</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>144</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 194.

<sup>145</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>146</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>147</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.* ; VIGNOLI, *op. cit.*

Ad oggi non è più previsto, contrariamente al passato, che il giudice fissi un termine per le parti ai fini della fissazione dell'accordo, ciò considerato, può ritenersi ragionevole che il giudice preveda un termine ordinatorio, ex art. 152 co. 2 c.p.c., avente unicamente finalità acceleratoria <sup>148</sup>.

In conclusione, qualora le parti pervengano ad un accordo in udienza, il comma 3 dell'art. 48-bis del d.lgs. 546/1992 prevede che venga redatto un processo verbale, all'interno del quale debbano essere indicati i termini e le modalità di pagamento, nonché le somme dovute <sup>149</sup>.

In seguito alla redazione del processo verbale, l'art. 48-bis al comma 4 prevede che la Corte di Giustizia tributaria dichiari con sentenza la cessazione della materia del contendere. Così come accade nei casi di conciliazione fuori udienza ex art. 48 d.lgs. 546/1992, la Corte di Giustizia tributaria pronuncia con sentenza unicamente nel caso in cui l'accordo conciliativo raggiunto dalle parti involva l'intera pretesa tributaria oggetto della lite. Al contrario, qualora la conciliazione delle parti sia unicamente parziale, anche se non espressamente previsto dall'art. 48-bis così come accade nell'art. 48, si ritiene che la Corte debba pronunciare con ordinanza la parziale cessazione della materia del contendere e procedere con la trattazione della restante causa <sup>150</sup>. Ai fini di questa analisi, occorre specificare che nell'ipotesi di litisconsorzio<sup>151</sup>, qualora solo alcuni soggetti sottoscrivano l'accordo conciliativo, vige l'obbligo per il giudice di continuare il giudizio per le parti non firmatarie, configurandosi un'ipotesi di conciliazione giudiziale parziale<sup>152</sup>. Vien da sé, che le parti che non abbiano firmato l'accordo conciliativo non potranno invocare l'applicabilità dell'art. 1306 c.c. <sup>153</sup>

---

<sup>148</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 194.

<sup>149</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>150</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 194.

<sup>151</sup> Per un'analisi più approfondita sul tema del litisconsorzio nella conciliazione giudiziale, si rimanda al Capitolo II, paragrafo 3.2 del presente elaborato.

<sup>152</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>153</sup> PRAVISANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il processo tributario*, a cura di CARINCI-RASIA, Milano, 2020, pag. 290.

#### 5.4 Perfezionamento della conciliazione.

Con il perfezionamento della conciliazione, si ha la conseguenza, sul piano processuale, della cessazione della materia del contendere, coerentemente con il venir meno dell'interesse delle parti nella lite <sup>154</sup>.

A differenza di quanto accadeva in passato, il momento di perfezionamento della conciliazione giudiziale non coincide più con il momento del pagamento delle somme dovute, né per quanto attiene la conciliazione fuori udienza ex art. 48, né per quanto riguarda la conciliazione in udienza ex art. 48 <sup>155</sup>.

Secondo la disciplina attuale, possono identificarsi due momenti differenti per il perfezionamento della conciliazione, a seconda che la stessa abbia luogo in udienza o fuori udienza <sup>156</sup>.

Si ritiene dunque, che, per quanto attiene l'ipotesi della conciliazione fuori udienza, il momento di perfezionamento coincida con la sottoscrizione delle parti dell'accordo conciliativo. Al contempo, nel caso in cui si abbia una conciliazione in udienza, il momento di perfezionamento coincida con il momento di redazione del processo verbale. In entrambi i casi, gli atti di riferimento devono contenere i termini e le modalità di pagamento, nonché la determinazione di quanto dovuto a titolo di imposta, sanzioni o interessi <sup>157</sup>.

I suddetti atti costituiscono titolo per la riscossione e, come approfondito al paragrafo 4 Capitolo II della presente tesi, hanno carattere novativo <sup>158</sup>.

Dunque, a differenza di quanto previsto dalla disciplina dell'accertamento con adesione, il perfezionamento della conciliazione tributaria non richiede il pagamento delle somme irrogate; ciò considerato, dal mancato pagamento può ugualmente derivare l'irrogazione di ulteriori sanzioni. A tal riguardo, si riporta quanto statuito dall'art. 48-ter del d.lgs. 546/1992, il quale disciplina la definizione e il pagamento delle somme dovute; l'articolo,

---

<sup>154</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 195.

<sup>155</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>156</sup> MARELLO, *op. cit.*

<sup>157</sup> PARENTE, *op. cit.*

<sup>158</sup> PARENTE, *op. cit.*

al comma 2, riporta: « *Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48 bis e 48 bis 1* »<sup>159</sup>.

Nel caso in cui, dunque, si verifichi il mancato pagamento delle somme dovute entro il termine stabilito al comma 2 dell'art. 48-ter del d.lgs. 546/1992, l'ufficio procede con l'irrogazione delle sanzioni previste all'art. 13 del d.lgs. 471/1997 per omesso o tardivo versamento aumentate della metà (dunque pari al 45% dell'imposta non versata) e provvede ad iscrivere a ruolo le residue somme dovute<sup>160</sup>.

La conseguenza di tale anticipazione del momento di perfezionamento dell'istituto ha snellito la gestione dell'Amministrazione finanziaria dei mancati pagamenti da parte dei contribuenti. Difatti, in passato il mancato pagamento determinava anche il mancato perfezionamento della conciliazione, risultando così inevitabile la prosecuzione del processo e vanificando la ratio deflattiva dell'istituto. Secondo la disciplina odierna, dunque, la parte creditrice, che sia il contribuente o l'Amministrazione finanziaria, potrà agire in via esecutiva dinnanzi al mancato pagamento di quanto pattuito<sup>161</sup>.

La disciplina della conciliazione giudiziale prevede la possibilità di usufruire del regime di rateizzazione dell'obbligazione prevista dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. È concessa, dunque, la possibilità di rateizzare il pagamento dell'obbligazione prevista in sede di conciliazione, raggiungendo un massimo di otto rate trimestrali qualora l'obbligazione sia inferiore alla somma di 50.000,00 euro, e di sedici rate qualora le somme siano superiori. Sono inoltre calcolati e dovuti gli interessi sulle rate successive alla prima e a decorrere dal giorno successivo al versamento della stessa<sup>162</sup>

È prevista, inoltre, la disciplina della decadenza dal beneficio di cui all'art. 8 del d.lgs. 1997, n. 218. Tale disciplina è dettata dall'art. 15-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il quale, al comma 2, stabilisce: « [...] *il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza*

---

<sup>159</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 195.

<sup>160</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>161</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>162</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

*dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché' della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta » .*

Ciò considerato, è applicabile alla disciplina della conciliazione giudiziale la disposizione relativa al cosiddetto “*lieve inadempimento*” prevista al comma 3 dell’art. 15-ter del d.P.R. n. 602/1973. Secondo la norma richiamata si dispone che: « *È esclusa la decadenza [dalla disciplina di rateizzazione ex art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218] in caso di lieve inadempimento dovuto a:*

*a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;*

*b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni »*<sup>163</sup>.

Si statuisce, dunque, che l’accordo conciliativo conclusosi tra le parti o il processo verbale nel caso di conciliazione in udienza, costituiscano titolo per la riscossione delle somme dovute. Non si ravvede più, dunque, come accadeva nella previgente disciplina, la coincidenza tra il perfezionamento della conciliazione e il versamento delle somme (che fosse il versamento delle intere somme o unicamente della prima rata in caso di obbligazione rateale)<sup>164</sup>.

In ogni caso, dal perfezionamento della conciliazione deriva, inoltre, un effetto premiale, riguardante la riduzione delle sanzioni. Così come già brevemente esplicitato, l’art. 48-ter del d.lgs. 546/1992 statuisce al comma 1 che: « *Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio e nella misura del sessanta per cento del minimo previsto dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione* ». Si evidenzia, inoltre, come la disposizione riportata faccia riferimento al

---

<sup>163</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>164</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1 maggio 2020, pag. 965.

“minimo edittale”, riprendendo in tal modo la disciplina premiale riguardante l’istituto deflattivo dell’accertamento con adesione <sup>165</sup>.

In conclusione, con il perfezionamento della conciliazione giudiziale si ha la compensazione delle spese del giudizio tra le parti, salvo che le parti stesse statuiscano diversamente in fase di conciliazione <sup>166</sup>.

## 6. EFFETTI SUL GIUDIZIO PENALE.

Per quanto attiene la disciplina relativa agli effetti della conciliazione giudiziale sul giudizio penale, si prende in considerazione la disciplina dettata dagli artt. 13 e 13-bis del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ( Legge sui reati tributari) <sup>167</sup>.

In primo luogo, si riporta quanto statuito al comma 1 dell’art. 13 del d.lgs. n.74 del 2000, rubricato “*Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario*” secondo cui: « *I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso* » . Dunque, la disciplina detta una causa di non punibilità nei casi di estinzione del debito tributario, anche qualora questa avvenga per opera di conciliazione giudiziale tra le parti. In particolare, la suddetta ipotesi si prevede per i reati di: omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10-bis d.lgs. n. 74/2000, omesso versamento di IVA ex art. 10 ter d.lgs. n. 74/2000 e indebita compensazione ex art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000 <sup>168</sup>.

---

<sup>165</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *op. cit.*

<sup>166</sup> RUSSO-COLI-MERCURI, *Diritto Processuale Tributario*, Milano, 2022, pag. 196.

<sup>167</sup> MARELLO, *op. cit.*; PARENTE, *op. cit.* ; VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>168</sup> MARELLO, *op. cit.*

Ciò considerato, il raggiungimento di un accordo conciliativo non può essere considerato come un'ammissione di colpevolezza; tuttavia, non può impedirsi che questa venga presa in considerazione nella valutazione del giudice ai fini del suo libero convincimento <sup>169</sup>.

In secondo luogo, un articolo rilevante ai fini della determinazione della disciplina degli effetti della conciliazione giudiziale sul giudizio penale è l'art. 13-bis del d.lgs. n.74 del 2000, rubricato “ *Circostanze del reato* ”<sup>170</sup>.

L'art. 13-bis, al comma 1, riporta: « *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 chiusura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, è estinto. Quando, prima della chiusura del dibattimento, il debito è in fase di estinzione mediante rateizzazione anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento, l'imputato ne dà comunicazione al giudice che procede, allegando la relativa documentazione, e informa contestualmente l'Agenzia delle entrate con indicazione del relativo procedimento penale* » .

Secondo il suddetto articolo, è prevista un'attenuante per i reati tributari, qualora sia intervenuta l'estinzione del processo prima della chiusura del dibattimento in primo grado. Tale attenuante consta della diminuzione fino alla metà delle pene previste, nonché la non applicazione delle pene accessorie di cui all'art. 12 del medesimo decreto<sup>171</sup>.

Al contempo, il secondo periodo dell'art. 13-bis prevede che, qualora prima della chiusura del dibattimento il debito sia in fase di estinzione rateizzata (così come può essere previsto dalla conciliazione fra le parti, ex art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), l'imputato debba darne contezza al giudice, nonché all'Agenzia delle Entrate. In merito, esplica il comma 1-bis del medesimo articolo, il quale stabilisce che: « *Nei casi di cui al comma 1, secondo periodo, il processo è sospeso dalla ricezione della comunicazione. Decorso un anno la sospensione è revocata, salvo che l'Agenzia delle entrate abbia comunicato che il pagamento delle rate è regolarmente in corso. In questo caso, il processo è sospeso per*

---

<sup>169</sup> STEVANATO, *Conciliazione giudiziale*- art. 48, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di CONSOLO-GLENDI, Padova, 2012, pag. 584 ss.

<sup>170</sup> MARELLO, *op. cit.*; PARENTE, *op. cit.*

<sup>171</sup> MARELLO, *op. cit.*

*ulteriori tre mesi che il giudice ha facoltà di prorogare, per una sola volta, di non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario per consentire l'integrale pagamento del debito. Anche prima del decorso dei termini di cui al secondo e al terzo periodo, la sospensione è revocata quando l'Agenzia delle entrate attesta l'integrale versamento delle somme dovute o comunica la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Durante la sospensione del processo il corso della prescrizione è sospeso » .*

Dunque, nell'ipotesi in cui sia prevista estinzione rateizzata del debito tributario, anche per mezzo di conciliazione, secondo la disciplina di cui all' art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il processo penale si sospende, sospendendosi, inoltre, il corso della prescrizione. Tale sospensione è revocata dopo il decorso del termine di un anno, a meno che l'Agenzia non comunichi che il pagamento rateizzato è in corso. In tal caso, il giudice ha facoltà di sospendere il processo per un periodo ulteriore di tre mesi, con facoltà di prorogarlo ulteriormente una volta sola. La sospensione è revocata qualora: l'Agenzia attesti l'avvenuto pagamento integrale delle somme; la decadenza dal beneficio della rateizzazione.

## CAPITOLO III

### L'INDISPONIBILITÀ DELL' OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE.

Come già si è avuto modo di evidenziare, uno dei nodi centrale nell'analisi riguardante la determinazione della natura giuridica dell'istituto della conciliazione giudiziale, consta nel raccordo dei principi fondanti del suddetto istituto con la teoria dell'indisponibilità della pretesa tributaria.

Dal tema riguardante gli accordi tra contribuente e Amministrazione finanziaria, sulla spinta del legislatore per disincentivare la tradizionale concezione dell'atto impositivo come necessariamente unilaterale, nasce la necessità di superare il limite teorico imposto dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria <sup>172</sup>.

La scia su cui si va costituendo il principio di bilateralità nella genesi della pretesa tributaria, consiste nell'incentivazione della “condivisione” come principio fondante e innovativo delle modalità di azione dell'Amministrazione finanziaria. La modalità innovativa di concepire i rapporti tra Amministrazione e contribuente si compone, non solo delle ipotesi che prevedono la “collaborazione” del contribuente, ma anche di quelle che richiedono una vera e propria partecipazione congiunta nella formazione dell'atto condiviso. Qualora, dunque, si verifichi una valutazione congiunta delle ipotesi ricostruttive e qualificatorie della pretesa, gli effetti favorevoli per le parti risultano molteplici. Avendo il contribuente già partecipato alla valutazione della pretesa, si eviterebbe per le parti l'attuazione di un contenzioso, incerto nei tempi, nei costi e nei risultati; si presume, che il contribuente, avendo certezza della definitività della pretesa, potrebbe fare acquiescenza pagando l'imposta già accertata<sup>173</sup>.

---

<sup>172</sup> FICARI, *Accordi e “formazione condivisa” di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria\**, Ricerca finanziata all'interno del progetto di ricerca scientifica d'Ateneo 2021, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, “*Gli accordi tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria italiana e tra le amministrazioni finanziarie di diversi Stati: profili di diritto interno comunitario e internazionale*”, codice progetto E83C22002790005.

<sup>173</sup> FICARI, *op. cit.*

Tuttavia, anche nelle ipotesi in cui si prevederebbe una “mera” collaborazione del contribuente, avendosi già l’atto di accertamento dell’amministrazione ed essendosi già instaurato un contenzioso tra le parti, si avrebbe comunque il vantaggio, per il contribuente, di partecipare ad una “ristrutturazione” del debito nel *quantum* e nell’ *an*. L’Amministrazione finanziaria, al contempo, potrebbe evitare l’infruttuoso dispendio di spese pubbliche legato a eventuali procedure di esecuzione; i sopraesposti fenomeni si fanno portavoce del cosiddetto ruolo dell’Amministrazione “*di risultato*”<sup>174</sup>.

Costituendosi, la conciliazione giudiziale, di un metodo di composizione della lite che prevede la collaborazione tra il Fisco e il contribuente <sup>175</sup>, si è ritenuto che tale principio mal si coordinasse con la natura indisponibile del tributo, che a sua volta trova fondamento nella Carta costituzionale <sup>176</sup>.

Si potrebbe affermare, più genericamente, che, oltre alla conciliazione giudiziale, anche altri istituti quali l’accertamento con adesione e il reclamo-mediazione (ora abrogato) si caratterizzano per la difficoltà di conciliare l’economicità dell’azione con la responsabilità erariale e la certezza dell’incasso <sup>177</sup>.

Un chiaro esempio in cui si rievoca il tema della indisponibilità della pretesa tributaria è quello della cosiddetta transazione fiscale<sup>178</sup>.

La transazione fiscale<sup>179</sup>, a partire dal concordato preventivo ex art. 88 agli accordi di ristrutturazione ex art. 63 del Codice della crisi d’impresa, incarna un chiaro esempio di disponibilità dell’obbligazione tributaria<sup>180</sup>, si è composta nel tempo di una pluralità di strumenti idonei a ridurre o dilazionare i debiti fiscali. Ciò considerato, si è pronunciata a riguardo la Corte costituzionale, la quale ha dichiaratamente stabilito che sulla questione dell’indisponibilità della pretesa tributaria e del debito fiscale non possano accettarsi

---

<sup>174</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>175</sup> PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda) \**, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024.

<sup>176</sup> GUIDARA, *L’indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 1 gennaio 2019, pag. 78.

<sup>177</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>178</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>179</sup> Art. 182 – ter della legge fallimentare (R.D. 16 marzo 1942, n. 267).

<sup>180</sup> Sentenza CGUE del 7 aprile 2016, *Degano trasporti*, causa C-546/14.

interpretazioni estensive o analogiche<sup>181</sup>. Ciò considerato, non può ritenersi venuta meno la natura “negoziale” dell’istituto per quanto attiene la “soluzione debitoria” cui si perviene all’interno degli accordi; ciononostante, la prevalenza è quella di attenuare la natura letterale di “accordo”<sup>182</sup>. In questa cornice, il potere dell’Amministrazione incontra il limite della necessità di pervenire alla scelta maggiormente idonea a garantire la più probabile e maggiore soddisfazione del debito, tenendo conto della proposta di accordo<sup>183</sup>. Lo spazio di rinuncia concesso nei confronti di tale accordo è limitato, dunque, da parametri di non “deteriorità” e “convenienza” rispetto alla liquidazione<sup>184</sup>. Permane, dunque, uno spazio per la disponibilità, in linea con il principio della riserva di legge che ne richiede una tipizzazione delle condizioni<sup>185</sup>

Si sono successe diverse interpretazioni, dottrinali e giurisprudenziali, le quali si sono più volte pronunciate in merito alla natura della conciliazione giudiziale; ne è risultata un’analisi complessa che ha, nel tempo, variato il proprio orientamento in merito al riconoscimento o meno della natura transattiva della conciliazione e della conseguente interazione tra questa e il principio di indisponibilità<sup>186</sup>.

Il tema dell’indisponibilità della pretesa tributaria risulta tutt’oggi caratterizzato da una vaghezza che ne stimola lo studio e ne richiama l’attenzione. Sussistono, di fatti, orientamenti datati che rinvergono il riferimento normativo dell’indisponibilità tributaria nell’art. 49, r.d. 23 maggio 1924, n. 827, secondo il quale nei contratti stipulati dallo Stato: « [...] non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all’epoca della loro stipulazione ». Vien da sé che nei rapporti tributari non possa, inoltre, parlarsi di mere obbligazioni pecuniarie la cui disciplina è rinvenibile nel Codice civile. Si riporta, di fatti, che a differenza di quanto accade nelle normali obbligazioni pecuniarie, l’amministrazione in veste di “creditore” può azionare ex se le proprie pretese, esercitando poteri autoritativi per legge conferitile; l’amministrazione determina

---

<sup>181</sup> Sul merito, la Circolare N.40/E del 18 aprile 2008, e la Circolare n. 34/E del 29 dicembre 2020.

<sup>182</sup> FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rassegna Tributaria*, 2021, pag. 304 ss.

<sup>183</sup> FICARI, *op. cit.*

<sup>184</sup> PAPARELLA, *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e i diritti degli altri creditori*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2023, pag. 241 ss.

<sup>185</sup> PAPARELLA, *op. cit.*

<sup>186</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

l'esistenza del tributo, lo quantifica e lo riscuote, a nulla rilevando la volontà del debitore. Inoltre, essa stessa punisce l'inadempimento del contribuente con apposite sanzioni. Si evidenzia, inoltre, che nel rapporto tributario, viene a mancare la pariteticità che caratterizza le obbligazioni civili: nel rapporto tributario si verifica, al più, una posizione di supremazia dell'amministrazione. Risulta inoltre evidente che, nel rapporto tributario, il diritto vantato dall'amministrazione pecca di quella esclusività che invece si riviene nel diritto di credito in capo al creditore civilistico; l'amministrazione, a contrario del mero creditore, persegue l'interesse pubblico, ed in ragione di ciò non ha diritto a rinunciare alle proprie pretese o alle sanzioni da irrogare<sup>187</sup>.

Deve, inoltre, tenersi in considerazione l'evidente favor legislativo che accompagna l'utilizzazione di strumenti deflattivi del contenzioso: come si è avuto modo di notare in merito alle notevoli novità introdotte ad opera della Legge n. 130/2022, ad opera della quale il legislatore ha tentato di incentivare l'utilizzo dei suddetti strumenti, richiedendo la ricerca di un equilibrio tra la pretesa fiscale e i diritti del contribuente nel rispetto del principio di capacità contributiva ex art. 53 della Costituzione<sup>188</sup>.

Si dedica, per l'appunto, il seguente capitolo, all'analisi delle questioni sopracitate, nonché all'approfondimento delle teorie dottrinali e giurisprudenziali dedicate all'identificazione della natura giuridica della conciliazione giudiziale.

---

<sup>187</sup>GUIDARA, *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 1 gennaio 2019, pag. 78.

<sup>188</sup> PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda) \**, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024.

## 1. RILEVANZA COSTITUZIONALE DEL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ.

Il principio di indisponibilità ha tradizionalmente ostacolato il riconoscimento dell'efficacia degli strumenti che prevedono l'accordo del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria <sup>189</sup>. Diverse sono le posizioni dottrinali che hanno negato che la presenza nel nostro ordinamento di istituti procedurali quali la conciliazione giudiziali possano comportare una deroga al principio di indisponibilità; in questo senso, nel merito dello smantellamento dei limiti oggettivi alla conciliabilità delle controversie tributarie, si è pronunciata l'autorevole dottrina affermando: « *Il legislatore non ha esplicitato alcun limite, ma ciò non comporta, per l'amministrazione, l'esonero dalle regole che disciplinano il suo agire, come se il legislatore le avesse espressamente conferito poteri di disposizione del credito d'imposta, simili a quelli di cui dispone un privato* » (Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1998) <sup>190</sup>.

Il presupposto dell'indisponibilità della pretesa tributaria risiede nel dovere solidaristico dei consociati di partecipare alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva e secondo i principi di giustizia distributiva. Dunque, la possibilità del contribuente di stringere un accordo con l'Amministrazione che possa in qualche modo alterare questa "giustizia distributiva" ha generato, nel tempo, non pochi dibattiti. Ciò considerato, deve tenersi conto della necessità di conciliare i principi di cui sopra, con la manifesta volontà del legislatore, ed interesse dell'Amministrazione finanziaria, ad un prelievo fiscale che sia, oltretutto giusto, anche rapido e certo <sup>191</sup>.

Si ritiene, di fatti, che i mezzi "consensuali" di risoluzione della lite (e fra questi annoveriamo, oltre alla conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione, il concordato preventivo biennale ecc. ), siano idonei ad accordare al meglio la situazione

---

<sup>189</sup> Cfr. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua 'indisponibilità'*, in LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano 2001, pag. 45 ss.; VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>190</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>191</sup> Cfr. VIGNOLI, *op. cit.*

fiscale percepita ed accertata dall'Amministrazione e la situazione manifestata dal contribuente nei termini della dimensione qualitativa e quantitativa dell'imposta <sup>192</sup>.

Ciò considerato, i principi fondanti dell'indisponibilità della pretesa tributaria, intesi nei sensi di equo riparto fra i consociati della pretesa tributaria secondo la capacità degli stessi e, secondo quanto statuito per legge, trovano riscontro nella Costituzione, agli articoli 3, 23 e 53 della Carta <sup>193</sup>.

Ai fini della nostra analisi, l'articolo che per primo si discute è l'articolo 53 della Costituzione, recante il cosiddetto principio di "capacità contributiva".

L'articolo in questione statuisce: « *Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività* » .

L'obbligazione tributaria costituisce, per certi versi, un "credito della comunità"; la spesa pubblica viene ripartita fra i consociati e la suddetta ripartizione viene effettuata sulla base di fatti e situazioni, a carico del contribuente, da cui si fa discendere la capacità del contribuente stesso a partecipare alle spese pubbliche e la misura in cui lo stesso "può" parteciparvi. La determinazione dell'imposta individuale dovuta dal contribuente non ha la funzione di risolvere un conflitto tra il contribuente e lo Stato, quanto più quello di risolvere il conflitto interno tra il contribuente e gli altri contribuenti; dunque, un giusto criterio di riparto delle spese pubbliche fra i contribuenti, in ragione delle loro possibilità, è interesse dei contribuenti stessi ed è garante di un'effettiva uguaglianza fiscale (di cui all'art. 3 della Costituzione) <sup>194</sup>. Dunque, secondo quanto affermato da G. Falsitta in "*Giustizia tributaria e tirannia fiscale*" (Milano, 2008, pag. 296 ss.): « [il tributo] rappresenta una quota, una frazione di una totalità, il cui mancato incasso non riguarda solo l'erario, perché si ripercuote ed ha una ricaduta sulla posizione di quanti non hanno beneficiato alla rinuncia » ; è coerente ritenere che derogare al principio di indisponibilità

---

<sup>192</sup> MOSCATELLI, *Moduli consensuali ed istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano 2007.

<sup>193</sup> VIGNOLI, *op. cit.*

<sup>194</sup> GUIDARA, *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 1 gennaio 2019, pag. 78; FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

della pretesa tributaria, potrebbe comportare una violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione.

Quanto affermato, per quanto condivisibile, non sembra sufficiente a giustificare *in toto* il principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria. Per certi versi, si ritiene che l'interesse pubblico sotteso al dovere di contribuzione alle spese pubbliche, non necessariamente sarebbe violato qualora si prevedesse la disponibilità della pretesa tributaria; difatti, potrebbe semplicemente ritenersi che del tributo si possa disporre, sempreché non si ledano gli interessi della comunità. Al contempo, il rispetto del limite posto dal principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost. non richiede necessariamente l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria; basterebbe stabilire che l'Amministrazione possa disporre dell'obbligazione tributaria, salvo rispettare quanto statuito dall'art. 53 Cost. Basti pensare che lo stesso legislatore consente al contribuente possibilità di scelta nei termini di adozione di un regime contabile piuttosto che un altro, che implichi una determinazione del tributo differente, nell'*an* e nel *quantum*; in tali casi, il legislatore considera la possibilità di opzione come coerente e rispettosa del principio di capacità contributiva <sup>195</sup>.

Un'altra interpretazione che si è nel tempo affermata è quella secondo cui, essendo il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost un principio che protegge, come si è detto, l'interesse della comunità, è idoneo richiedere il consenso della stessa in caso di rideterminazione del tributo; dunque, l'unico modo concepibile per determinare quantitativamente e qualitativamente il tributo è quello di ricorrere alle assemblee rappresentative e, dunque, al legislatore. Ciò posto, ammesso il ruolo primario del legislatore, non può non notarsi che anche l'Amministrazione finanziaria persegue l'interesse pubblico <sup>196</sup>, e dunque, anche la stessa si fa portatrice degli interessi della comunità <sup>197</sup>.

---

<sup>195</sup> GUIDARA, *op. cit.*

<sup>196</sup> Si ricordi quanto statuito all'art. 98, comma 1, Cost., secondo il quale: « *I pubblici impiegati sono al servizio esclusivo della Nazione* ».

<sup>197</sup> GUIDARA, *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 1 gennaio 2019, pag. 78; FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

Si afferma, dunque, che il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost., per quanto rilevante, non è idoneo da solo a “giustificare” la teoria dell’indisponibilità della pretesa tributaria; il richiamato articolo risulta idoneo, più che altro, ad imporre dei limiti alle scelte effettuate dal legislatore in termini di determinazione dell’imposta, imponendo il rispetto di principi quale quello di progressività dell’imposizione tributaria ex art. 53, comma 2 , della Costituzione<sup>198</sup>.

Tra le disposizioni rilevanti in termini di indisponibilità dell’obbligazione tributaria annoveriamo l’art. 23, secondo il quale: «*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*».

La disposizione di cui sopra, non fa che richiamare ed affermare uno dei principi fondanti dello Stato di diritto, ovvero quello del cosiddetto “consenso al tributo” o anche detto “*no taxation without representation*”<sup>199</sup>.

La funzione di garanzia, ricoperta dalla necessaria azione della legge in quanto rappresentativa delle assemblee elettive, che viene esplicita dall’art. 23 si esplicita in due declinazioni: in primo luogo, la garanzia si esplica nella sfera personale dei contribuenti, che, in tal modo, sono tutelati da interventi autoritativi dell’Amministrazione; al contempo, la garanzia trova la sua espressione negli interessi pubblici, espressi da tali atti autoritativi<sup>200</sup>.

Un’ulteriore garanzia, fornita dall’art. 23, sulla quale è opportuno soffermarsi è quella che riguarda la limitazione della discrezionalità dell’attività amministrativa. L’art. 23 pone infatti il limite della cosiddetta “riserva di legge”, onerando il legislatore di statuire la disciplina in merito alla materia e consentendo agli altri organi margini di intervento circoscritti<sup>201</sup>.

---

<sup>198</sup> GUIDARA, *op. cit.* ; FALSITTA, *op. cit.*

<sup>199</sup> La stessa funzione è ricoperta dall’art. 117 della Costituzione, secondo il quale: «*Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie: [...] e) sistema tributario e contabile dello Stato [...] Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a : [...] coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*».

<sup>200</sup> GUIDARA, *op. cit.* ; FALSITTA, *op. cit.*

<sup>201</sup> GUIDARA, *op. cit.* ; FALSITTA, *op. cit.*

In particolare, nell'ambito del diritto tributario, è oramai indubbio che la riserva di legge sia una riserva "relativa"<sup>202</sup>.

In ragione di ciò, il campo di azione concesso agli altri organi si amplia, dovendo il legislatore stabilire unicamente i margini e gli elementi essenziali della materia. Vien da sé, che ciò consenta una certa discrezionalità agli atti dell'Amministrazione finanziaria; ancor di più se si considera il prevalente tecnicismo che domina la materia tributaria.

Non si deve però tralasciare che l'attività dell'Amministrazione, anche ove la legislazione nazionale non preveda vincoli precisi, deve sottostare alle fonti normative sub primarie; gli atti amministrativi, al più, possono contenere apprezzamenti e stime. In sostanza, l'Amministrazione nello svolgimento delle sue attività, per quanto possiede un margine di discrezionalità, non può, in virtù della riserva ex art. 23 Cost., comporre gli interessi del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria; ciò che le è concesso è di completare, ed al più specificare la normativa esistente<sup>203</sup>.

Gli elementi sui quali si richiede un certo grado di vincolatività sono, dunque, quelli riguardanti la determinazione dell' *an* e del *quantum* della pretesa tributaria. Di conseguenza, in questi termini, la normativa, che sia primaria o secondaria, deve pronunciarsi non solo sugli elementi essenziali dell'obbligazione, ma anche: norme di attribuzione di potestà amministrative; norme sull'accertamento e sulla riscossione<sup>204</sup>.

Le norme sull'accertamento sono quelle che definiscono l' *an* ed il *quantum* della pretesa; le suddette norme, dunque, statuiscono il dovere del contribuente di pagare una determinata obbligazione tributaria, accertando l'esistenza della stessa e quantificandone il valore. Si ha ragione di ritenere che, per quanto riguarda questi elementi della pretesa tributaria, sia esclusa la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria<sup>205</sup>.

---

<sup>202</sup> GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase della riscossione*, pag. 130 ss.

<sup>203</sup> GUIDARA, *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 1 gennaio 2019, pag. 78; FALSITTA, *op. cit.*

<sup>204</sup> FEDELE, *La riserva di legge*, in AA VV., *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI, Padova, 1994, pag. 177 ss.; *Commento all'articolo 23 della Costituzione*, in AA VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di BRANCA, Bologna, Roma, 1978, pag. 97 ss.

<sup>205</sup> GUIDARA, *op. cit.* ; FALSITTA, *op. cit.*

Al contempo, l'attività dell'Amministrazione finanziaria si compone anche delle attività di riscossione, che consistono nell'atto di acquisizione coattiva delle somme accertate. Tali attività, dunque, presuppongono che l'obbligazione tributaria sia già stata determinata ma non interamente pagata dal contribuente. Qualora l'obbligazione non sia stata pagata in assoluto, la fase di riscossione potrebbe comportare anche una rideterminazione dell'imposta previamente accertata; nel caso in cui il pagamento sia stato effettuato dal contribuente parzialmente, le attività di riscossione consteranno solo dell'atto di acquisizione coattiva di quanto già determinato <sup>206</sup>.

Secondo quanto affermato, la vincolatività della riserva di legge può ritenersi particolarmente ingerente per quanto attiene le attività di riscossione dell'Amministrazione finanziaria che comportano la rideterminazione del tributo. Al di fuori di questa ipotesi, può prevedersi un certo grado di discrezionalità in capo all'Amministrazione. Dunque, sembrerebbe che gli elementi cui l'Amministrazione finanziaria non può derogare nello svolgimento delle proprie funzioni siano quelli riguardanti l'entità e l'esistenza della pretesa tributaria <sup>207</sup>.

Al di fuori dell'ipotesi di cui sopra, si ravvede, dunque, un margine di discrezionalità nell'attività dell'Amministrazione, considerandosi che l'interesse pubblico alla riscossione richiede il contemperamento con altri interessi costituzionali<sup>208</sup>.

In conclusione, si può ritenere che il principio di indisponibilità abbia matrice Costituzionale, in virtù degli articoli trattati finora. Si sottolinea, dunque, che si prevede al contempo un margine di discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria, ma unicamente per quelle attività di riscossione che non richiedono la rideterminazione dell'*an* e del quantum *debeatur* <sup>209</sup>.

---

<sup>206</sup> GUIDARA, *op. cit.*

<sup>207</sup> GUIDARA, *op. cit.*

<sup>208</sup> GUIDARA, *op. cit.*

<sup>209</sup> GUIDARA, *op. cit.*

## 2. LA NATURA TRANSATTIVA DELLA CONCILIAZIONE.

### 2.2 (segue) Posizioni della dottrina.

Il nodo centrale che attiene alla qualificazione della natura dell'istituto della conciliazione giudiziale come transazione è costituito dal tema dell'indisponibilità della pretesa tributaria<sup>210</sup>.

Si ritiene difatti, che debba prevedersi, ai fini di quanto affermato sopra, la configurabilità di poteri dispositivi da parte dell'Amministrazione; la stessa deve essere in grado di effettuare concessioni, che costituiscono un elemento essenziale dell'istituto della transazione<sup>211</sup> ex art. 1966 c.c. il quale afferma: « *Per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite.*

*La transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti ».*

Si sono succedute nel tempo diverse teorie dottrinali, nel tentativo di fornire una risposta sul tema della natura della conciliazione giudiziale, alternandosi orientamenti più o meno aperti sulla questione dell'indisponibilità<sup>212</sup>.

Si inizia la seguente analisi focalizzandoci sugli orientamenti aventi un approccio maggiormente critico nei confronti della natura "negoziale" e transattiva della conciliazione giudiziale.

Parte della dottrina ha, infatti, ritenuto che la partecipazione del contribuente in fase di conciliazione giudiziale riguardasse solo la determinazione dei fatti tassabili; al contempo, all'Amministrazione finanziaria spetterebbe il compito di determinare la "misura" dell'imposta<sup>213</sup>.

---

<sup>210</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

<sup>211</sup> COLANGELI, *La transazione*, Milano, 2012.

<sup>212</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

<sup>213</sup> MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA, Milano 2007.

L'orientamento di cui sopra, trova un ausilio nelle ragioni che hanno determinato l'abrogazione del concordato ad opera della riforma tributaria degli anni Settanta, nonché nella Legge Tremelloni (5 gennaio 1956, n. 1) che ha espresso la volontà di non voler più definire "concordato" l'istituto ex art. 81 del Regolamento 11 luglio 1907, n. 560. La stessa dottrina riporta poi quanto affermato da E. Allorio, secondo cui oggetto del concordato fosse unicamente la determinazione dell'elemento quantitativo dell'oggetto imponibile, e non l'*an debeatur*<sup>214</sup>.

Sullo stesso sentiero si compone altra autorevole dottrina che, non riconoscendo la natura negoziale dell'istituto della conciliazione, ritiene che l'Amministrazione finanziaria non disponga degli stessi poteri di cui potrebbe disporre un privato. L'"accordo" scaturito tra le parti avrebbe al più natura amministrativa, ed il ruolo del contribuente sarebbe più che altro quello di accettare l'atto impugnato e rettificato<sup>215</sup>.

La sopracitata teoria trova ulteriori studiosi a sostenerla<sup>216</sup>, i quali ritengono che la conciliazione giudiziale si costituisca di due atti unilaterali; uno compiuto dall'Amministrazione finanziaria ed avente natura di revisione in autotutela dell'imposta accertata; l'altro compiuto dal contribuente, il quale dispone del proprio potere processuale ad impugnare, rinunciandovi<sup>217</sup>.

Si aggiunge, di fatti, che nessuna norma prevede espressamente il potere dispositivo in capo all'Amministrazione finanziaria, senonché l'unico vantaggio prescritto dalla legge che si riconosce alle parti è quello espressamente previsto della riduzione delle sanzioni per il contribuente (ex art. 48-ter d.lgs. n. 546/1992).

---

<sup>214</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

<sup>215</sup> TESAURO, *Manuale del processo tributario*.

<sup>216</sup> LA ROSA, *Principi di diritto tributario*.

<sup>217</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

Autorevole dottrina afferma, dunque, che la natura dell'istituto della conciliazione sia interamente riconducibile all'art. 97 Cost.<sup>218</sup>, non condividendo, dunque, le teorie in merito alla natura negoziale della conciliazione giudiziale<sup>219</sup>.

Questa teoria, che possiamo definire teoria "unilateralista" statuisce che la conciliazione giudiziale sia, necessariamente, un atto di genesi unilaterale, nel quale il contribuente si limita ad aderire a quanto disposto e revisionato in autotutela dall'Amministrazione<sup>220</sup>.

Autorevole dottrina si è pronunciata sui rischi che conseguirebbero dall'identificazione della conciliazione giudiziale come un istituto di natura transattiva. Difatti, dal riconoscimento della disponibilità della pretesa tributaria in capo all'Amministrazione, potrebbe derivare una violazione dell'art. 53 Cost. non richiedendosi all'Amministrazione la prova della minor capacità contributiva accertata in capo al contribuente. Al contempo, si violerebbe anche l'art. 97 della Costituzione, dato che la rideterminazione dell'imposta avverrebbe senza il rispetto di criteri e regole fissati dalla legge<sup>221</sup>.

Dunque, si è affermato che la conciliazione giudiziale riguardi, più che una transazione tra le parti, una rideterminazione dell'imposta accertata; la rivalutazione della pretesa tributaria, non configura, dunque, un mero "sconto" transattivo, ma una rideterminazione che trova la sua causa in una oggettiva incertezza della questione controversa<sup>222</sup>.

La stessa dottrina, si è pronunciata anche sul tema della natura contrattuale dell'istituto dell'accertamento con adesione. Sulla stessa si è dichiarato che debba escludersi la qualificazione dell'accertamento con adesione come un contratto vero e proprio, sia che ci si riferisca ad un contratto di diritto privato sia di diritto pubblico<sup>223</sup>.

---

<sup>218</sup> Il quale stabilisce: « *I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari* ».

<sup>219</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>220</sup> RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018.

<sup>221</sup> GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rassegna tributaria*, 1994.

<sup>222</sup> GALLO, *op. cit.*

<sup>223</sup> GALLO, *op. cit.*

Vi sono, poi, anche delle teorie di natura, per così dire, intermedia. Fra queste, si annovera autorevole dottrina secondo la quale si debba distinguere tra atti di imposizione dell'Amministrazione, indisponibili poiché risultato dell'esercizio di sovranità, ed atti di accertamento<sup>224</sup>. Secondo tale teoria intermedia, si avrebbe un istituto dalla natura consensuale, ma non dispositivo; l'istituto riguarderebbe unicamente l'accertamento di quei fatti che risultino essere incerti nell'*an* e nel *quantum debeatur*, ed in quanto incerti costituirebbero ragione idonea per alimentare un giudizio. Si tratterebbe di un'ipotesi assimilabile alla transazione ex art. 1965 c.c.<sup>225</sup>, anche se l'autonomia dell'Amministrazione non sarebbe incondizionata, dovendo il contribuente fornire prova dell'assenza della pretesa da lui lamentata<sup>226</sup>.

Ulteriori tesi intermedia, è quella che prevede che la conciliazione giudiziale, (lo stesso può dirsi per l'accertamento con adesione), non richieda la disposizione del credito tributario; questo poiché il credito tributario non può dirsi ancora dimostrato o determinato, considerandosi il contenzioso che deve ancora svolgersi<sup>227</sup>.

Secondo la stessa teoria, non potrebbe parlarsi di transazione ex art. 1965 c.c. in merito al tema della natura della conciliazione giudiziale; si ritiene dunque che le "reciproche concessioni" cui si riferisce l'articolo del Codice civile, non siano rinvenibili nella disciplina della conciliazione. Secondo la medesima dottrina, difatti, la conciliazione tra le parti richiederebbe in ogni caso una giustificazione tecnico-giuridica, per cui non si avrebbe contrasto con il principio dell'indisponibilità che impedisce una rideterminazione del credito sulla base di interessi estranei al credito stesso. Considerandosi tali teorie, non si ravvedrebbe la necessità di ridimensionare il principio dell'indisponibilità, non sussistendo un conflitto con l'istituto della conciliazione; al più si potrebbe circoscrivere

---

<sup>224</sup> A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità*, in M. POGGIOLI, *Adesione, conciliazione e autotutela*, Padova, 2007.

<sup>225</sup> L'articolo statuisce: « *La transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro.*

*Con le reciproche concessioni si possono creare, modificare o estinguere anche rapporti diversi da quello che ha formato oggetto della pretesa e della contestazione delle parti ».*

<sup>226</sup> V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2013.

<sup>227</sup> R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rassegna tributaria*, 1994.

il principio di indisponibilità a quelle sole imposte già determinate ad esito di un contenzioso <sup>228</sup>.

A metà degli anni Novanta, su spinta degli interventi del legislatore volti a favorire ed incentivare l'utilizzazione dei mezzi deflattivi del contenzioso e dalla impellente esigenza di gettito, si diffondono le teorie contrattualiste, le quali si contrappongono a quelle sopra elencate <sup>229</sup>.

Una di queste teorie sostiene rinvenibile la natura transattiva della conciliazione laddove risultino verificate le cosiddette "reciproche concessioni" di cui all'art. 1966 c.c.; tali concessioni reciproche, si considerano rinvenibili nel caso di regola in cui il contribuente ottenga una riduzione delle sanzioni ed eviti una condanna alle spese, mentre l'Amministrazione, a sua volta ottenga il pagamento dell'imposta. Qualora tali reciproche concessioni tra le parti non dovessero verificarsi, non si avrebbe natura transattiva ma meramente una rinuncia alle proprie pretese <sup>230</sup>.

Tale concessione effettuata dalle parti, verrebbe conseguita attraverso un accordo tra le stesse, assimilabile al modello civilistico analizzato (art. 1965 c.c.); sarebbero presenti, difatti, elementi tipicamente negoziali quali l'effetto *inter partes* dell'accordo in seguito alla sottoscrizione dello stesso ad opera delle parti. Si prevederebbe, dunque, che l'applicabilità dell'art. 1965 c.c. in ambito tributario disponga una deroga al principio di indisponibilità della pretesa tributaria. Sarebbe, dunque, il legislatore stesso ad aver previsto una deroga al suddetto principio per il tramite dell'art. 48 del d. lgs. n. 546/1992 <sup>231</sup>.

Si ritiene, inoltre, che la stessa collocazione dell'istituto della conciliazione in un processo già instaurato caratterizzi la scelta delle parti, finalizzata alla definizione del contenzioso, come una scelta di compiere reciproche concessioni; la parti potrebbero, di fatti, essere

---

<sup>228</sup> R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 1997.

<sup>229</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

<sup>230</sup> F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enciclopedia Diritto*, Milano, 1998.

<sup>231</sup> F. BATISTONI FERRARA, *op. cit.*

portare a rinunciare alle proprie prospettazioni, non perché convinte della loro infondatezza, ma per sottrarsi all'alea insita nel contenzioso <sup>232</sup>.

Le tesi di cui sopra, trovano ragione di convincimento nella mera funzione ausiliaria affidata al giudice tributario nelle ipotesi di conciliazione giudiziale tra le parti; non riconoscendosi al giudice nessun potere di controllo sull'eventuale violazione del principio di indisponibilità, si evidenzia la natura negoziale e bilaterale dell'istituto conciliativo, nel quale il giudice non ha potere di intromettersi<sup>233</sup>. Si distingue, dunque, da altre ipotesi in cui l'intervento del giudice è richiesto ai fini del perfezionamento della pretesa: si pensi all'intervento del giudice tutelare o del giudice delegato nelle ipotesi delle procedure fallimentari <sup>234</sup>.

La teoria di cui sopra non concepisce la matrice costituzionale del principio dell'indisponibilità; non lo si ravvede nel principio di capacità contributiva, né nella riserva di legge, tantomeno nel principio di imparzialità dell'Amministrazione finanziaria <sup>235</sup>.

La sopracitata teoria tiene conto del fatto che l'art. 23 della Costituzione, se posto alla base del principio di indisponibilità, genererebbe una violazione, da parte dell'Amministrazione, di quanto statuito da legislatore, presupponendo, dunque, una necessaria vincolatezza dell'attività amministrativa <sup>236</sup>. Il ragionamento alla base di queste teorie, prevede che la riserva di legge statuita dall'art. 23 della Costituzione imponga il vincolo di riservare alla legge la facoltà di imporre prestazioni patrimoniali; qualora, però, l'Amministrazione disponesse della pretesa rinunciandovi parzialmente, non starebbe imponendo alcuna prestazione tributaria ma si limiterebbe a rideterminare l'*an* e il *quantum* di un'imposta che continuerebbe a essere regolata dalla legge <sup>237</sup>.

---

<sup>232</sup> BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, in M. POGGIOLI (a cura di), *Adesione, conciliazione ed autotutela*, Padova 2007.

<sup>233</sup> CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

<sup>234</sup> RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna tributaria*, 2008.

<sup>235</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>236</sup> RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna tributaria*, 2008.

<sup>237</sup> M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA. VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

Per quanto attiene l'art. 97 della Costituzione <sup>238</sup>, si ritiene che il tema attinente all'imparzialità ed il buon andamento dell'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria si porrebbe fisiologicamente, a prescindere dall'utilizzazione dell'istituto della conciliazione giudiziale <sup>239</sup>.

Si pone poi, la conciliabilità delle tesi contrattualiste con l'art. 53 della Costituzione e il principio di capacità contributiva. Secondo quanto si è affermato in precedenza, l'imposta individuale gravante sul contribuente consiste in una frazione del più generico dovere di partecipare alle spese pubbliche che grava in capo a tutti consociati; ne conseguirebbe che la variazione arbitraria di tale imposta individuale provocherebbe altrettante variazioni in capo alle imposte gravanti sugli altri contribuenti <sup>240</sup>. Contro tale interpretazione, taluni studiosi si sono opposti rilevando che la componente "sociale" che caratterizza il tributo non impedisce, per sé, di disporre <sup>241</sup>. In ogni caso, si prevedono orientamenti dottrinali secondo i quali l'art 48 del d.lgs. n. 546/1992 non è volto a consentire esclusivamente accordi diretti alla determinazione dell'effettiva capacità contributiva del consociato; anzi, l'articolo consentirebbe gli accordi di natura transattiva, essendo ciò in linea con la volontà esplicitata dal legislatore di favorire, tramite la conciliazione, la definizione immediata della controversia <sup>242</sup>.

Sembrirebbe, dunque, che ad oggi possa favorirsi un'interpretazione maggiormente pragmatica ed orientata al riconoscimento della natura transattiva della conciliazione giudiziale, prevedendosi un'attenuazione del principio di indisponibilità<sup>243</sup>.

---

<sup>238</sup> Il quale stabilisce: « *Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge* ».

<sup>239</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>240</sup> G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano 2001, pag. 45 ss.

<sup>241</sup> A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*.

<sup>242</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010.

<sup>243</sup> G. GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2006.

L'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992 giustificerebbe un approccio più flessibile alle attività dell'Amministrazione finanziaria, avendosi come obiettivo finale quello della definizione immediata e definitiva della controversia <sup>244</sup>.

Consideratesi le tesi di cui sopra, non deve comunque intendersi di attribuire all'Amministrazione finanziaria la facoltà di determinare le imposte prescindendo completamente dalle norme determinate per legge. Su questo profilo, le tesi intermedie risultano essere maggiormente accorte, avendo un approccio più cauto <sup>245</sup>. Riconoscendosi, a loro volta, dei criteri a cui l'Amministrazione deve necessariamente ispirarsi in fase di rideterminazione del tributo si accoglie contemporaneamente l'obbligo dell'Ufficio di motivare le proprie scelte; poiché le stesse non hanno natura arbitraria, si prevederebbe, dunque, un obbligo di motivazione, facendosi valere le medesime considerazioni dell'ipotesi dell'accertamento con adesione <sup>246</sup>.

Si deve, inoltre, tenere conto del fatto che le concessioni cui si riferisce la disciplina civilistica dell'art. 1966 c.c. sono "reciproche; in ragione di ciò non dovrà guardarsi unicamente alle concessioni dell'Amministrazione finanziaria, ma anche a quelle di cui può disporre il contribuente. Quanto statuito, trova conferma nell'art. 111 della Costituzione, il quale, statuendo i principi fondanti del giusto processo e regolando il ruolo delle parti nella controversia, statuisce la parità tra le stesse <sup>247</sup>.

Inoltre, la giurisprudenza civilistica ben statuisce che, in riferimento alle reciproche concessioni delle parti, queste debbano vertere sulle reciproche pretese e contestazioni delle parti, e non necessariamente sui diritti spettanti. In ragione anche di quanto statuito da Cass. civ., Sez. II, 11/06/2003, n. 9348 (rv. 564134), secondo la quale: « *In tema di transazione le reciproche concessioni di cui all'art. 1965 c.c., che possono avere ad oggetto anche una lite non ancora insorta, debbono riguardare la posizione assunta dalle parti in riferimento a reciproche pretese o contestazioni e non già in relazione ai diritti effettivamente spettanti* ». Alla luce di quanto specificato, si ritiene che sia prudente

---

<sup>244</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>245</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>246</sup> A.FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*.

<sup>247</sup> CORASANITI, *op. cit.*

individuare alcuni limiti per la transattività in materia tributaria, rispetto all'istituto corrispondente di diritto comune<sup>248</sup>.

Si prenda in considerazione, a titolo esemplificativo, quanto era disposto in tema di mediazione dall'art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992, ora abrogato. L'articolo richiamato poneva appunto il limite dell' "incertezza della controversia", escludendosi che l'Amministrazione potesse giungere alla mediazione qualora la pretesa fosse dichiaratamente fondata. Queste limitazioni al modello transattivo in ambito tributario devono, tuttavia, essere interpretate come una forma di garanzia nei confronti dei contribuenti, e non, dunque, come delle svantaggiose restrizioni. Difatti, qualora l'Amministrazione fosse dotata di pieni poteri dispositivi, senza avere alcun riguardo della manifesta certezza o incertezza della pretesa, potrebbe essere mossa unicamente dall'esigenza di gettito ed avanzare pretese esplorative al fine di aumentare la riscossione. Ciò considerato, si deve pur sempre tenere conto del fatto che l'attività amministrativa è regolata da principi generali che arginano la volontà dell'ufficio fiscale di massimizzare gli effetti della riscossione<sup>249</sup>.

Il nutrito dibattito dottrinale in merito alla natura transattiva della conciliazione giudiziale continua a evolversi, ed ha portato, in tempi più recenti, all'evoluzione di un terzo orientamento dottrinale che sostiene la natura "compositiva" della conciliazione giudiziale.

---

<sup>248</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>249</sup> CORASANITI, *op. cit.* ; DE MITA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, pag. 470.

Secondo quest'ultima interpretazione, la conciliazione giudiziale (ed anche la mediazione oramai abrogata) deve essere qualificata come un "accordo tributario", rimandandosi alla disciplina degli accordi sostitutivi ex art. 11<sup>250</sup> della legge n. 241 del 7 agosto 1990.<sup>251</sup>

Dunque, tali "accordi tributari" costituirebbero un veicolo pubblicistico dal contenuto negoziale compositivo<sup>252</sup>.

Alla luce di questa interpretazione, sarebbe possibile identificare un insieme di accordi amministrativi tributari e, tra questi, sarebbero riconducibili ad una tipologia compositiva la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione e la oramai abrogata mediazione. Costituirebbero, al contrario, accordi amministrativi tributari dalla natura accertativa l'autotutela negativa da istanza, l'acquiescenza, la definizione agevolata della sanzione, l'interpello in senso stretto ed il reclamo<sup>253</sup>.

---

<sup>250</sup> Il quale recita: « 1. In accoglimento di osservazioni e proposte presentate a norma dell'articolo 10, l'amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo.

1-bis. Al fine di favorire la conclusione degli accordi di cui al comma 1, il responsabile del procedimento può predisporre un calendario di incontri cui invita, separatamente o contestualmente, il destinatario del provvedimento ed eventuali controinteressati.

2. Gli accordi di cui al presente articolo debbono essere stipulati, a pena di nullità per atto scritto, salvo che la legge disponga altrimenti. Ad essi si applicano, ove non diversamente previsto, i principi del codice civile in materia di obbligazioni e contratti in quanto compatibili. ((Gli accordi di cui al presente articolo devono essere motivati ai sensi dell'articolo 3)).

3. Gli accordi sostitutivi di provvedimenti sono soggetti ai medesimi controlli previsti per questi ultimi.

4. Per sopravvenuti motivi di pubblico interesse l'amministrazione recede unilateralmente dall'accordo, salvo l'obbligo di provvedere alla liquidazione di un indennizzo in relazione agli eventuali pregiudizi verificatisi in danno del privato.

4-bis. A garanzia dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa, in tutti i casi in cui una pubblica amministrazione conclude accordi nelle ipotesi previste al comma 1, la stipulazione dell'accordo è preceduta da una determinazione dell'organo che sarebbe competente per l'adozione del provvedimento».

<sup>251</sup> VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2001.

<sup>252</sup> VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2001.

<sup>253</sup> VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Enciclopedia Treccani - Diritto online*, 2015; VERSIGLIONI, *Accordi amministrativi (diritto tributario)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Cassese, Milano, 2006.

Autorevole dottrina ravvede una conferma di quanto esposto nella circostanza per cui l'accertamento con adesione si perfezioni solo con il pagamento delle somme dovute. Si ritiene che il consenso delle parti, unitamente al pagamento delle somme, abbia la funzione di "comporre" la controversia su una realtà non già determinata dal diritto. Si ritiene, così come già affermato per diversi orientamenti, che la suddetta interpretazione esalti la logica per cui il giudice debba essere "estraneo" a qualsiasi valutazione nel merito della conciliazione giudiziale avvenuta tra le parti <sup>254</sup>.

Per quanto attiene, invece, la natura dell'accertamento con adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, è presente un autorevole orientamento dottrinale che non ne ravvede la natura di atto amministrativo unilaterale, né di "contratto di transazione", ma inquadra l'istituto tra gli "atti bilaterali non contrattuali", non riconducibili alla disciplina del diritto privato né all'attività dell'Amministrazione finanziaria <sup>255</sup>. Difatti, l'illustre autore afferma: « *in questa ricostruzione l'accordo in quanto tale ha notevole rilevanza perché è grazie ad esso che si forma e si conclude l'atto e si supera la res incerta. Tale rilevanza, però, non è tale da trasformare l'atto bilaterale in un contratto, né di diritto privato né di diritto pubblico perché, mancando la pari ordinazione delle rispettive volontà, manca anche la caratteristica peculiare del contratto [...]; la determinazione del debito fiscale cui si perviene con l'accertamento con adesione è, invece, solo il risultato voluto dalla legge di una valutazione critica e concorde di soggetti non pari ordinati, volta a superare lo stato di incertezza della controversia; e non a disporre liberamente del debito di imposta*» (F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 435 ss. ) .

---

<sup>254</sup> VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Enciclopedia Treccani - Diritto online*, 2015; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

<sup>255</sup> GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 435 ss.

### 2.3 (segue) Interpretazioni giurisprudenziali.

Il tema dell'indisponibilità della pretesa tributaria e le conseguenti teorie elaborate in merito alla possibile natura transattiva della conciliazione giudiziale, ha visto succedersi diversi orientamenti.

Come si è avuto modo di approfondire nel paragrafo precedente, parte dell'autorevole dottrina si è pronunciata sulla questione, negando la natura contrattualistica e negoziale dell'istituto della conciliazione giudiziale.

Al contempo, ulteriore autorevole dottrina si è pronunciata per la natura negoziale dell'istituto della conciliazione, articolandosi in teorie dall'approccio "intermedio" e altre dai caratteri dichiaratamente "contrattualistici"<sup>256</sup>.

Facendo riferimento alla teoria contrattualistica, una delle argomentazioni che sono state enunciate a favore della natura negoziale della conciliazione giudiziale, è la funzione tipicamente ausiliaria che è stata affidata al giudice nel processo tributario<sup>257</sup>.

In merito, la stessa Corte costituzionale si è espressa negando qualsiasi dovere di controllo o di intervento del giudice tributario, non richiedendosi il suo contributo ai fini del perfezionamento dell'accordo. La Corte costituzionale si è pronunciata con Ordinanza, n. 433, il 24 ottobre del 2000, con la quale ha statuito<sup>258</sup>: « *Non è fondata, con riferimento agli art. 53, 97 e 104 cost., la q.l.c. dell'art. 48 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 l. 30 dicembre 1991 n. 413), nella parte in cui non consente alla Commissione tributaria provinciale alcun giudizio sulla congruità delle imposte da versare su cui l'ufficio ed il contribuente si sono accordati, in quanto: a) il richiamo agli art. 53 e 97 cost. è inconferente, posto che ambedue tali disposizioni, nei loro rispettivi ambiti, non riguardano la tematica in sé dell'esercizio della funzione giurisdizionale; b) il principio dell'indipendenza degli organi giurisdizionali - che non trova fondamento nel richiamato art. 104 cost. (relativo alla magistratura ordinaria nel suo complesso), ma nell'art. 101 comma 2 cost. in connessione, quanto ai giudici speciali, con l'art. 108 cost.*

---

<sup>256</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>257</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>258</sup> CORASANITI, *op. cit.*

- non può dirsi compromesso dalla disposizione denunciata, posto che è lo stesso legislatore a limitare la cognizione riservata all'organo giudicante ad un mero controllo di legittimità, senza peraltro pregiudicare l'integrità della relativa funzione di definizione del giudizio (né può condurre ad una diversa soluzione il richiamo alla sentenza di questa Corte n. 313 del 1990 che non appare appropriato) ». Con quanto disposto, si richiama il tema della ipotetica violazione, ad opera di un accordo conciliativo, dei principi costituzionali di cui agli artt. 53 e 97 della Costituzione; sulla questione, la Corte costituzionale nega il dovere del giudice di effettuare un giudizio di congruità, al fine di garantire che quanto statuito dal contribuente e dall'Amministrazione nell'accordo sia conforme ai sopracitati principi; al giudice è difatti consentito solo di svolgere un'analisi sulla presenza delle condizioni di ammissibilità della conciliazione. La Corte costituzionale afferma appunto che gli articoli 53 e 97 della Carta costituzionale statuiscano dei principi destinati al legislatore e nulla abbiano a che fare con la funzione giurisdizionale <sup>259</sup>. Da questa caratterizzazione del ruolo del giudice tributario, le teorie contrattualistiche fanno discendere la natura negoziale e contrattuale della conciliazione, in cui unicamente le parti sono idonee a determinare la pretesa tributaria.

Questione analoga, è stata posta con la sentenza n. 313 del 1990, della medesima Corte, la quale dichiarava l'illegittimità costituzionale dell'art. 444 comma 2 c.p.p.<sup>260</sup>, nella misura in cui non consentiva al giudice di valutare l'effettiva finalità rieducativa della pena, generando un *vulnus* alla funzione dell'organo giudicante <sup>261</sup>.

Come si è detto, la giurisprudenza ha tendenzialmente condiviso l'apertura interpretativa degli orientamenti dottrinali che affermano la natura negoziale della conciliazione giudiziale, riconoscendone il potere di deroga nei confronti del principio dell'indisponibilità del tributo <sup>262</sup>.

---

<sup>259</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>260</sup> Il quale recitava: « Se vi è il consenso anche della parte che non ha formulato la richiesta e non deve essere pronunciata sentenza di proscioglimento a norma dell'articolo 129, il giudice, sulla base degli atti, se ritiene che la qualificazione giuridica del fatto e l'applicazione e la comparazione delle circostanze prospettate dalle parti sono corrette, dispone con sentenza l'applicazione della pena indicata, enunciando nel dispositivo che vi è stata la richiesta delle parti. Se vi è costituzione di parte civile, il giudice non decide sulla relativa domanda; non si applica la disposizione dell'articolo 75 comma 3 ».

<sup>261</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>262</sup> CORASANITI, *op. cit.*

Si riporta, a tal proposito, quanto statuito dalla Cassazione civile, Sez. V, nella sentenza n. 12314, (data ud. 06/10/2001) 06/10/2001, secondo la quale: « *La conciliazione in materia tributaria è concepita dall'art. 48, comma 5, del d.P.R. 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* ». Dunque, la Corte nei primi anni duemila riconosce la natura “convenzionale” della conciliazione e statuisce inoltre: « *Poiché nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, le definizioni convenzionali della lite sono valide solo nei casi espressamente previsti, come è nella conciliazione giudiziale che rappresenta una deroga al predetto principio. Non può pertanto vincolare le parti una definizione raggiunta in assenza dei presupposti per la conciliazione giudiziale, fra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice di primo grado* »<sup>263</sup>.

La stessa Corte, nella medesima sede, stabilisce però che : « *La conciliazione giudiziale ex art. 48 D.Lgs. n. 546/1992 presuppone la rituale proposizione del ricorso con la conseguenza che in difetto dello stesso la conciliazione giudiziale non è valida* ». Si presuppone, dunque, che la conciliazione giudiziale, affinché possa considerarsi validamente avvenuta, deve essere instaurata nella sede processuale; ove ciò non si verifici non si ravvede la possibilità di considerare valida la conciliazione e, dunque, di derogare al principio di indisponibilità<sup>264</sup>.

Per quanto concerne l'istituto della mediazione (oramai abrogato, come già si è detto, ad opera del d. Lgs. n. 220/2023), pur non essendo riconducibile alla fase processuale innanzi all'organo giudicante, lo stesso può considerarsi una deroga rispetto al principio di

---

<sup>263</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>264</sup> CORASANITI, *op. cit.*

indisponibilità (così come accade per l'art. 48 d.lgs. 546/1992); tutto ciò, in ragione della natura "speciale" dell'istituto <sup>265</sup>.

Seguono, poi, ulteriori pronunce giurisprudenziali che risultano confermare la natura negoziale dell'istituto. In particolare, si riporta quando affermato dalla Cassazione civile, sez. tributaria, 03/10/2006, n. 21325, secondo la quale: « *In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale, prevista dall'art. 48 D.lg. 31 dicembre 1992 n. 546, costituisce un istituto deflativo di tipo negoziale, attinente all'esercizio di poteri dispositivi delle parti, che postula la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, e si sostanzia in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione relativamente alla congruità dell'importo sul quale l'ufficio e il contribuente si sono accordati* ». Con questa pronuncia, la Corte evidenzia la natura paritaria, oltretutto negoziale, dell'accordo fra le parti. Volendosi, dunque, condividere l'approccio della Corte, la quale riconosce che il contribuente e l'Amministrazione si trovino su un piano di parità, non si ravvedono ostacoli per l'assimilazione dell'istituto con quello della transazione <sup>266</sup>. In ragione di quanto finora affermato, come già si è anticipato nel presente elaborato, è possibile cogliere il necessario collegamento che intercorre tra il riconoscimento della natura negoziale della conciliazione giudiziale e il carattere novativo della stessa. Nella pronuncia sopra richiamata, la Corte, nell'affermare la natura negoziale della conciliazione, stabilisce che l'istituto conciliativo consta nella instaurazione di un accordo tra le parti idoneo a definire, in virtù dei poteri dispositivi delle stesse, il rapporto tra Fisco e contribuente; alla luce di tale "potere" riconosciuto alle parti, la Corte riconosce all'accordo conciliativo il carattere della "novatività", essendo lo stesso idoneo a costituire titolo di riscossione dell'imposta.

Come si è avuto modo di evidenziare nel precedente paragrafo, col tempo si è affermato un terzo orientamento dottrinale che sembra superare la granitica alterità tra le concezioni

---

<sup>265</sup> P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna tributaria*, 2008.

<sup>266</sup> CORASANITI, *op. cit.*

contrattuali, che vedono la conciliazione giudiziale come un istituto di carattere transattivo, e le concezioni accertative, che individuano la conciliazione come un istituto accertativo che si consta di un atto unilaterale di autotutela dell'ufficio fiscale con adesione del contribuente. La giurisprudenza di legittimità ha recentemente evidenziato la propria vicinanza a quest'ultimo orientamento, superando la netta dualità delle precedenti interpretazioni <sup>267</sup>.

La Corte di cassazione si è pronunciata a riguardo diverse volte <sup>268</sup>, stabilendo che : « *la conciliazione tributaria giudiziale non ha natura negoziale, e in particolare non ha la natura di novazione, ma ha la natura, unitaria (perché comune a tutte le sue specie) di fattispecie a formazione progressiva e procedimentalizzata, caratterizzata dall'identità temporale della sua perfezione e della sua efficacia* ». La medesima Corte ha, inoltre, aggiunto che la conciliazione : « *comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute* » <sup>269</sup>. Deve, purtuttavia, tenersi conto dell'evoluzione della disciplina per cui, attualmente, si prevede che la conciliazione si perfezioni con la sottoscrizione dell'accordo delle parti contraenti e non, dunque, con il versamento della prima rata o della totalità delle somme dovute. In ragione di questa considerazione, non può ritenersi attuale l'interpretazione per cui la conciliazione sia una fattispecie a formazione progressiva <sup>270</sup>.

---

<sup>267</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>268</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 03/11/2008) 13/02/2009, n. 3560; Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 21/02/2011) 21/04/2011, n. 9219; Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 04/10/2011) 25/11/2011, n. 24931; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 24/09/2019) 29/11/2019, n. 31248.

<sup>269</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>270</sup> STEVANATO, *Commento all'art. 48-ter*, in CONSOLO – GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 4<sup>o</sup> edizione, Cedam, 2017.

### 3. NATURA TRANSATTIVA ED EFFETTI SUI VIZI DELLA CONCILIAZIONE.

Il dibattito concernente la determinazione della natura giuridica della conciliazione giudiziale comporta diversi riscontri in merito alla disciplina applicabile ai casi in cui le parti riscontrino dei vizi nell'accordo conciliativo.

Difatti, a seconda che si prediliga la tesi della natura contrattuale della conciliazione, della natura accertativa ovvero della natura "compositiva" dell'istituto, saranno diversi i rimedi applicativi esperibili nell'ipotesi di revisione di un accordo conciliativo ritenuto, dalle parti, viziato <sup>271</sup>.

Se, dunque, si dà per assunta la tesi che concepisce la conciliazione giudiziale come assimilabile ad un istituto negoziale/contrattuale, in caso di vizi dell'accordo, si potranno applicare i rimedi previsti dal diritto civile per la corretta formazione della volontà. Dunque, le parti contraenti potrebbero regolarmente appellarsi ai vizi desumibili dalle norme civilistiche sui contratti chiedendo l'annullamento dell'accordo conciliativo; per esempio, il contribuente potrebbe impugnare l'accordo conciliativo eccependo uno dei vizi nella formazione del consenso di cui all'articolo 1427 del Codice civile. Al contempo, potrebbe configurarsi l'ipotesi in cui il contribuente ovvero l'ufficio fiscale agiscano, impugnando in via incidentale, per la restituzione di quanto indebitamente versato, resistendo ad un eventuale ricorso contro l'atto di accertamento nuovamente emesso <sup>272</sup>.

Qualora, al contrario, voglia darsi adito alla concezione accertativa dell'istituto e si voglia, dunque, inquadrare la conciliazione giudiziale nel perimetro pubblicistico, i rimedi da esperirsi nei confronti di vizi nella formazione della volontà, dovranno ricercarsi nella disciplina dell'agire amministrativo <sup>273</sup>. Sarà la sede amministrativa, dunque, l'unica in cui poter rinvenire le possibilità e le eventuali modalità di revisione dell'accordo conciliativo; in particolare, si ricercheranno nello *ius poenitendi* dell'Amministrazione finanziaria, tenendosi pur sempre conto della componente "consensuale" che caratterizza l'istituto <sup>274</sup>.

---

<sup>271</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>272</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>273</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>274</sup> MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA, Milano, 2007; CORASANITI, *Mediazione*

Secondo quanto affermato dalla dottrina sopra esposta, la disciplina riguardante la patologia della conciliazione sarebbe inquadrabile nel perimetro dell'autotutela amministrativa, ritenendosi la conciliazione giudiziale una modalità di accertamento del tributo dovuto, seppur con una componente collaborativa del contribuente <sup>275</sup>. Tale orientamento, dunque, individua la fattispecie consensuale come una modalità di individuazione della capacità contributiva ad opera dell'Amministrazione finanziaria <sup>276</sup>.

Infine, tenendo in considerazione la tesi "compositiva" della natura della conciliazione giudiziale, per meglio comprendere il tema della disciplina applicabile in caso di vizi dell'accordo conciliativo, si dovrebbe scomporre l'accordo in due distinti elementi; rispettivamente, l'elemento formale (ossia il veicolo) avrebbe natura pubblicistica e sarebbe soggetto alla normativa del relativo settore, e l'elemento sostanziale (intendendosi il contenuto) avrebbe natura negoziale compositiva e dovrebbe sottostare alla disciplina civilistica <sup>277</sup>.

Sul tema delle possibilità di revisione dell'accordo conciliativo si è espressa anche la Corte di cassazione, pronunciandosi in un periodo storico in cui l'orientamento di legittimità prevalente era favorevole al riconoscimento della natura negoziale e transattiva della conciliazione giudiziale <sup>278</sup>.

Con la sentenza della Corte di cassazione civile, Sez. V, n. 21325 del 03 ottobre 2006, si è riconosciuta la natura negoziale della conciliazione giudiziale <sup>279</sup>. In particolare, la Corte ha affermato: « *In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale, prevista dall'art. 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, costituisce un istituto deflativo di tipo negoziale, attinente all'esercizio di poteri dispositivi delle parti, che postula la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, e si sostanzia in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese, in ordine al*

---

*e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

<sup>275</sup> LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, pag. 181 ss.

<sup>276</sup> MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA, Milano, 2007.

<sup>277</sup> VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, pag. 24 ss., Padova, 2001.

<sup>278</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>279</sup> La Corte recepisce quanto statuito dalle sentenze: Corte di cassazione civ., Sez. V, n. 12314 del 06 ottobre 2001; Corte di cassazione civ., Sez. V, n. 8455 del 22 aprile 2005.

*quale il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione relativamente alla congruità dell'importo sul quale l'Ufficio e il contribuente si sono accordati »<sup>280</sup>.*

Nella richiamata pronuncia, la Corte si è espressa in merito ai poteri di sindacabilità spettanti al giudice tributario in ambito di accordo conciliativo; tema che, come si è avuto modo di affrontare nel paragrafo 2.2 del presente elaborato, è stato ampiamente dibattuto dall'orientamento favorevole alla natura negoziale della conciliazione giudiziale, ritenendosi che la limitatezza dei poteri affidati all'organo giudicante fosse un elemento a favore della tesi contrattualistica.

In linea con quanto affermato, la Corte di cassazione ha ribadito che al giudice tributario spetta unicamente il potere di giudicare la legittimità formale, ossia la conformità alle regole procedurali, e sostanziale, riguardante l'oggettiva ammissibilità, della proposta. La corte si è pronunciata conformemente a quanto statuito dalla Corte costituzionale con l'Ordinanza n. 433 del 24 ottobre 2000, con la quale ha affermato: « *lo stesso legislatore a limitare la cognizione riservata all'organo giudicante ad un mero controllo di legittimità, senza peraltro pregiudicare l'integrità della relativa funzione di definizione del giudizio* »<sup>281</sup>.

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 21325 del 03 ottobre 2006, si è inoltre pronunciata sul tema dei rimedi applicabili nel caso in cui si rinvercano dei vizi nella formazione dell'accordo conciliativo. In linea con quanto già affermato nella medesima sentenza, che sostiene la tesi della natura negoziale della conciliazione giudiziale, la Corte ha previsto che i rimedi esperibili nei casi in cui risulti viziata o anomala la formazione del consenso fra le parti, siano i rimedi previsti dal diritto civile<sup>282</sup>. Difatti, nel caso di specie si è ritenuto che il vizio riguardante l'erronea quantificazione dell'imposta all'interno dell'accordo, debba farsi rientrare nell'ipotesi ex art. 1430 c.c., applicandosi

---

<sup>280</sup> La controversia aveva ad oggetto l'impugnazione di un "*atto di rettifica delle somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale*". Ad opera di questo, era stato dichiarato estinto il giudizio ordinario e veniva richiesto il pagamento di un'imposta superiore a quella stabilita nell'accordo conciliativo.

<sup>281</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>282</sup> CORASANITI, *op. cit.*

la disciplina civilistica dell'errore di calcolo <sup>283</sup>. La Corte ha, difatti, stabilito : « *La conciliazione giudiziale in materia tributaria prevista dall'art. 48 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è un atto negoziale di natura transattiva sicchè eventuali errori (nella fattispecie riguardanti l'applicazione delle aliquote Irpef) rilevano solo nei limiti sanciti dalla disciplina dettata dal codice civile* ».

Nel caso di specie non si poté, tuttavia, applicare la disciplina civilistica dell'errore di calcolo in quanto l'errore in questione non era riconoscibile dal contribuente, in quanto non risultavano espressi quei presupposti giuridici-aritmetici necessari alla quantificazione del prelievo <sup>284</sup>. A riguardo la Corte ha dichiarato: « *In tema di contenzioso dinanzi alle commissioni tributarie, non rileva l'errore commesso in sede di conciliazione giudiziale dall'ufficio finanziario in punto di quantificazione dell'imposta che non sia riconoscibile dal contribuente per non essere stati espressi, nel relativo verbale, i presupposti giuridico-aritmetici in base ai quali doveva computarsi il prelievo*».

Quanto stabilito dalla Corte nella suddetta sentenza è stato ampiamente discusso e criticato dagli orientamenti dottrinali che patrocinano la natura accertativa della conciliazione giudiziale <sup>285</sup>.

Difatti, è stata aspramente contestata la procedura, prevista dalla Corte, per cui, nel caso di errore nell'accordo conciliativo, l'Ufficio non possa emettere un atto di rettifica di natura pubblicistica. L'Amministrazione dovrà, altresì, agire secondo quanto disposto dal Codice civile e, nel caso in cui il contribuente si opponga alla rettifica, dovrà adire il giudice ordinario per ottenere l'annullamento dell'accordo <sup>286</sup>.

Qualora, invece, si volesse prendere in considerazione l'orientamento "accertativo", in caso di conciliazione fuori udienza, innanzi al rilevamento di eventuali vizi nell'accordo conciliativo, l'Amministrazione finanziaria eserciterà il proprio potere in autotutela, modificando l'accordo originario. Nel caso in cui, al contrario, sia il contribuente a

---

<sup>283</sup> L'art. 1430 c.c., rubricato "errore di calcolo", riporta: « *L'errore di calcolo non dà luogo ad annullamento del contratto, ma solo a rettifica, tranne che, concretandosi in errore sulla quantità, sia stato determinante del consenso*».

<sup>284</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>285</sup> MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di LA ROSA, Milano, 2007.

<sup>286</sup> CORASANITI, *op. cit.*

rilevare il vizio e a richiedere una modifica dell'accordo, la fattispecie risulterebbe più complessa; qualora l'Amministrazione opponesse un diniego espresso o tacito, il contribuente dovrebbe impugnarlo o presentare istanza di rimborso per le somme indebitamente versate. Nel caso in cui la conciliazione si svolga in udienza, l'Amministrazione potrà esercitare il suo potere in autotutela, ma tale azione dovrà accompagnarsi ad una istanza congiunta di entrambe le parti di modifica del processo verbale in cui sono state indicate le modalità ed i termini dell'accordo conciliativo <sup>287</sup>.

In entrambe le fattispecie, non sembrerebbe possibile impugnare la sentenza con cui il Collegio abbia dichiarato l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere; il giudice, come accennato in precedenza, certifica il corretto svolgimento della procedura senza, tuttavia, entrare nel merito della questione <sup>288</sup>.

In ragione di quanto affermato, la sentenza emanata dal giudice tributario non è affetta da un vizio impugnabile in un grado successivo. L'unica ipotesi in cui ciò potrebbe verificarsi è, nel caso in cui sia stata svolta una conciliazione in udienza e il testo della sentenza riporti il contenuto dell'accordo conciliativo; in tal caso potrebbe richiedersi una correzione della sentenza secondo quanto statuito dagli artt. 287 e 288 <sup>289</sup> del c.p.c.

Come già chiarito, qualora si volesse far appello alla teoria "negoziale" o alla teoria "compositiva" della natura della conciliazione giudiziale, dovrà farsi appello agli istituti di natura civilistica <sup>290</sup>. Tale decisione, comporterà la conseguenza per cui saranno

---

<sup>287</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>288</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>289</sup> Rispettivamente, gli artt. 287-288 c.p.c. riportano la seguente disciplina. L'art. 287 c.p.c., rubricato "Casi di correzione", riporta: «Le sentenze [contro le quali non sia stato proposto appello] e le ordinanze non revocabili possono essere corrette, su ricorso di parte, dallo stesso giudice che le ha pronunciate, qualora egli sia incorso in omissioni o in errori materiali o di calcolo ».

L'art.288 c.p.c., rubricato "Procedimento di correzione", riporta: « Se tutte le parti concordano nel chiedere la stessa correzione, il giudice provvede con decreto.

*Se è chiesta da una delle parti, il giudice, con decreto da notificarsi insieme col ricorso a norma dell'articolo 170 primo e terzo comma, fissa l'udienza nella quale le parti debbono comparire davanti a lui. Sull'istanza il giudice provvede con ordinanza, che deve essere annotata sull'originale del provvedimento.*

*Se è chiesta la correzione di una sentenza dopo un anno dalla pubblicazione, il ricorso e il decreto debbono essere notificati alle altre parti personalmente.*

*Le sentenze possono essere impuginate relativamente alle parti corrette nel termine ordinario decorrente dal giorno in cui è stata notificata l'ordinanza di correzione ».*

<sup>290</sup> CORASANITI, *op. cit.*

impugnabili unicamente determinati vizi attinenti al procedimento di formazione del consenso e solo ove si verificano i presupposti per l'annullamento dell'accordo stabiliti dagli artt. 1427 e seguenti c.c.

Ne conseguirà necessariamente che la presenza di vizi minori, quali ad esempio l'errore di calcolo, comporteranno unicamente una rettifica materiale dell'accordo ex art. 1430 cc.<sup>291</sup>

Se ne deduce, che i mezzi esperibili nel caso in cui si ravvedano dei vizi nell'accordo conciliativo varieranno a seconda dell'orientamento, inerente alla natura della conciliazione giudiziale, che più si vuole favorire<sup>292</sup>.

---

<sup>291</sup> CORASANITI, *op. cit.*

<sup>292</sup> CORASANITI, *op. cit.*



## CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Nel corso dell'analisi svolta in tema di conciliazione giudiziale, si è avuto modo di evidenziare la complessità e le molteplici criticità che hanno affiancato quest'istituto procedimentale, dalla sua comparsa nel nostro ordinamento sino a tempi più recenti.

Per di più, è risaltato particolarmente come l'elemento maggiormente insidioso in tema di conciliazione giudiziale, sia il raccordo tra gli elementi essenziali del suddetto istituto e le peculiarità che caratterizzano la materia tributaria.

La tematica che tutt'ora risulta ampiamente dibattuta e contesa è, per l'appunto, la compatibilità tra la componente strettamente "consensuale" della conciliazione giudiziale ed i principi cardinali del diritto tributario. Diverse sono le teorie, dottrinali e giurisprudenziali, che sono state esposte in merito alla determinazione della natura della conciliazione giudiziale, sorgenti dalla necessità di conciliare l'esistenza dell'istituto con la dibattuta natura indisponibile delle imposizioni tributarie e dei suoi corollari, comprendenti il principio di capacità contributiva e la conseguente determinazione di una "giusta imposta".

Al fine di avere presente una panoramica completa delle novità legislative introdotte in tema di conciliazione giudiziale, si è svolta un'approfondita analisi storica riguardante le diverse riforme ed immissioni normative che hanno profondamente potenziato l'istituto, il quale ha, con il tempo, acquisito una propria autonomia ed indipendenza nell'ordinamento.

Si è, poi, svolto un approfondimento dal punto di vista tecnico in merito alla disciplina processuale dell'istituto e delle criticità che possono sorgere nella sua applicazione. Dal punto di vista procedimentale, sono sorte diverse questioni dalla natura controversa in merito all'applicazione pratica dell'istituto della conciliazione giudiziale. Si è visto come, dal punto di vista dei limiti oggettivi e soggettivi della conciliazione giudiziale, sorgano diversi quesiti interpretativi ed applicativi nei confronti dei quali dottrina e giurisprudenza hanno fornito diverse chiavi di lettura. Un altro tema che si è avuto modo di affrontare è quello della natura novativa della conciliazione giudiziale; in merito, si sono susseguite diverse pronunce giurisprudenziali ed orientamenti dottrinali, talvolta contrastanti,

evidenziando la particolare complessità della questione che, tutt'ora, non risulta completamente chiarita.

La sezione finale del presente elaborato ha visto come protagonista la già citata questione della natura transattiva della conciliazione giudiziale.

La questione nevralgica sorge dalla vigorosa propagazione di una nuova concezione del rapporto tra Fisco e contribuente, che intravede la possibilità di instaurare un procedimento di definizione del tributo che non sia unilaterale ed imposto ma partecipato e collaborativo.

Nel presente elaborato, sono stati riportati tre principali orientamenti, dottrinali e giurisprudenziali, che affrontano l'insidioso tema della natura della conciliazione giudiziale, al fine di offrire una panoramica il più possibile esaustiva e con l'obiettivo di facilitare, il più possibile, il raccordo tra l'essenziale istituto della conciliazione giudiziale ed i principi fondanti del diritto tributario. Come si è esaminato, la volontà di favorire un orientamento più di un altro, comporta conseguenze pratiche e procedurali sulla disciplina della conciliazione giudiziale.

Pur non potendosi non notare le difficoltà interpretative ed applicative che accompagnano l'istituto, non può non tenersi conto dell'evidente favor legislativo che scorta la diffusione ed il recente consolidamento della conciliazione tributaria.

Di quest'ultima si è avuto modo di esaminare la nascita e la successiva, seppur tumultuosa, evoluzione, culminata per l'appunto nelle più recenti modifiche. Il presente elaborato, difatti, sorge dall'obiettivo di approfondire e indagare le più risalenti novità, introdotte ad opera della legge n. 130 del 2022, scaturigine di un auspicato potenziamento dell'istituto processuale.

Di particolare risalto è stata la volontà del legislatore di favorire ed incentivare l'utilizzo di siffatto potente mezzo alternativo di risoluzione delle controversie, talvolta rifacendosi all'omonimo istituto di matrice processual-civilistica. Risultano, purtroppo, in chiara controtendenza gli atteggiamenti delle parti del processo tributario.

Secondo quanto indicato nelle analisi statistiche condotte dalla Direzione Giustizia Tributaria del MEF sull'andamento del contenzioso, è stato riportato che: per l'anno 2021 lo 0,4% delle liti in primo grado è stato definito con conciliazione giudiziale; nel rapporto

annuale di riferimento per l'anno 2022 <sup>293</sup> le percentuali salgono al 10,84% delle liti in primo grado ed al 9,31% delle liti in appello, mentre nel rapporto annuale rimangono invariate le percentuali dello 0,4% in primo grado e dello 0,3% in appello; si è registrato un aumento nel rapporto annuale dell'anno 2023, periodo in cui la conciliazione giudiziale ha riguardato il 2,1% delle liti in primo grado ed il 5,3% in appello <sup>294</sup> ; nell'anno 2024, le percentuali sono aumentate nuovamente, pur rimanendo esigue, riguardando il 2,4% dei casi in primo grado ed il 7,9% delle cause in appello. <sup>295</sup>

Pur considerandosi lo scarso impiego dell'istituto da parte dei contribuenti e dell'ufficio, è auspicabile che, in virtù delle recenti novità introdotte e di un attuale e continuo studio dell'istituto, possano risolversi le criticità che lo accompagnano e la conciliazione giudiziale possa conoscere in futuro una maggiore propagazione.

---

<sup>293</sup> Rispettivamente, per il periodo di gennaio – marzo 2022.

<sup>294</sup> Si è registrato un aumento, in particolare, nell'ultimo semestre dell'anno, in cui la percentuale delle liti conciliate è salita al 14,23%. Quest'ultimo aumento potrebbe però essere dovuto all'introduzione della possibilità, fino al 2 ottobre 2023, di presentare una domanda per lo svolgimento di una conciliazione agevolata della controversia con una conseguente riduzione delle sanzioni ad 1/18.

<sup>295</sup> VIGNOLI, *op. cit.*



## BIBLIOGRAFIA

M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Ed. III, 2018, pag. 82.

F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enciclopedia Diritto*, Milano, 1998, pag. 230 ss.

F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, in M. POGGIOLI (a cura di), *Adesione, conciliazione ed autotutela*, Padova 2007, pag. 25.

*Commento all'articolo 23 della Costituzione*, in AA VV., *Commentario della Costituzione*, a cura di BRANCA, Bologna, Roma, 1978, pag. 97 ss.

A. BOANO – A. CISSELLO, *I rapporti pendenti beneficeranno della conciliazione giudiziale in Cassazione*, in *Il fisco*, 14 marzo 2025.

BUSCEMA, *L'udienza di rinvio della trattazione non preclude la conciliazione «preconcordata fuori dell'udienza»*, in *Azienditalia - Finanza e Tributi*, n. 14, 15 luglio 2007, p. XIII.

C. BUCCICO, *La conciliazione giudiziale*, a cura di FREGNI – GIOVANNINI – LOGOZZO – PIERRO – SAMMARTINO – SARTORI, *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, tomo IV, Milano, 2023, pag. 450 ss.

C. BUCCICO, *La conciliazione giudiziale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2001.

A. CARINCI – T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2023, pag. 577 ss.

A. CIPRIANI – M. DI SALVO, *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, pag. 2450 ss.

D. COLANGELI, *La transazione*, Milano, 2012.

A. COLLI VIGNARELLI, *La riforma della conciliazione giudiziale*, in A. CARINCI - F. PISTOLESI, *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022.

A. COLLI VIGNARELLI, *La “rinnovata” conciliazione tributaria al cospetto di quella processual-civilistica*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 19 marzo 2024, pag. 1 ss.

A. CONTRINO – F. FARRI – A. SALVI, *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, pag. 1 ss.

G. CORASANITI, *Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2023, pag. 42 ss.

G. CORASANITI, *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell’arte e le prospettive di riforma*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1 maggio 2020, pag. 965.

E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, pag. 470.

G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, pag. 605.

G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua 'indisponibilità'*, in LA ROSA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano 2001, pag. 45 ss.

A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità*, in M. POGGIOLI, *Adesione, conciliazione e autotutela*, Padova, 2007, 51 e 54.

A.FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. LA ROSA (a cura di ), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, pag. 133.

A. FEDELE, *La riserva di legge*, in AA VV., *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI, Padova, 1994, pag. 177 ss.

F. FERRARI, *Sub art. 185-bis*, in CONSOLO (diretto da), *Codice di procedura civile*, Milano, 2013, 2303

V. FICARI, *Accordi e "formazione condivisa" di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria\**, Ricerca finanziata all'interno del progetto di ricerca scientifica d'Ateneo 2021, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, "*Gli accordi tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria italiana e tra le amministrazioni finanziarie di diversi Stati: profili di diritto interno comunitario e internazionale*", codice progetto E83C22002790005, pag. 260 ss.

V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2013, pag. 1018-1019.

G. FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rassegna Tributaria*, 2021, pag. 304 ss.

G. GAFFURI, *Diritto tributario*, Padova, 2006, pag. 261.

F. GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rassegna tributaria*, 1994, pag. 1491 ss.

F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2002, pag. 435 ss.

F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, GALLO – URICCHIO – CUVA – BUCCICO – DONATELLI, Bari, 2023, pag. 3-4.

C. GIOÈ, *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, pag. 485 ss.

G. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi nella fase della riscossione*, pag. 130 ss.

A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, pag. 358.

A. GUIDARA, *L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 1 gennaio 2019, pag. 78.

G. INGRAO, *Diritto tributario. Teoria e tecnica dell'imposizione*, Padova, 2023, pag. 618.

S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, pag. 181 ss.

S. LA ROCCA, *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Bollettino tributario*, 2023, pag. 731 ss.

S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, gennaio 2020.

R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rassegna tributaria*, 1994, pag. 1861-1862.

R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rassegna tributaria*, 1997, pag. 793-794.

E. MARELLO, *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro fisco*, in *Rivista di Giustizia Tributaria*, 2017, pag. 895 ss.

E. MARELLO, *La conciliazione e gli altri strumenti di alternative dispute resolution*, a cura di CONTRINO - DELLA VALLE - MARCHESELLI - MARELLO – MARINI - PAPARELLA, *La giustizia tributaria*, Milano, 2024, pag. 99 ss.

E. MARELLO, *Sul regresso del coobbligato solidale in seguito al perfezionamento di un accertamento con adesione*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2014, pag. 960 ss.

G. MARINO, *Giustizia riparativa e diritto tributario collaborativo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2024, pag. 1964 ss.

G. MERCURI, *La conciliazione giudiziale*, in P. RUSSO – F. COLI – G. MERCURI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, pag. 189 ss.

M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA. VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pag. 5 ss.

T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali ed istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano 2007.

T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano 2007, pag. 321 ss.

M. NARDELLI, *Tentativo di conciliazione*, in *ilprocessocivile.it*, 9 giugno 2016.

F. PAPARELLA, *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e i diritti degli altri creditori*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2023, pag. 241 ss.

S. PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte prima)\**, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 24 gennaio 2024, pag. 1 ss.

S. PARENTE, *La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte seconda) \**, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 25 gennaio 2024, pag. 1 ss.

A. PERRONE, *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 4 ottobre 2022.

G. PETRILLO, *La conciliazione giudiziale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3/2001, p. 499 ss.

F. PISTOLESI, *il processo tributario*, Torino, 2023, pag. 171

M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rassegna Tributaria*, 2002, 1, pag. 30 ss.

R. PRAVISANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il processo tributario*, a cura di CARINCI- RASIA, Milano, 2020, pag. 290.

F. RANDAZZO, *Effetti sostanziali dell'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 1 luglio 2020, p. 1542.

F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018.

P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rassegna tributaria*, 2008, 612.

D. STEVANATO, *Commento all'art. 48-ter*, in CONSOLO – GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 4° edizione, Cedam, 2017.

D. STEVANATO, *Conciliazione giudiziale- art. 48*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di CONSOLO-GLENDI, Padova, 2012, pag. 584 ss.

A. TEDOLDI, *Iudex statutor ei iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bisc.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, in *Rivista di diritto processuale*, 2015, 4/5, 984.

F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1998, pag. 194 ss.

F. TESAURO, *Manuale del Processo tributario*, aggiornamento a cura di TURCHI, Torino, 2020, pag. 194 ss.

A.VIGNOLI, *Gli accordi successivi alla determinazione del presupposto imponibile: la conciliazione giudiziale*, contributo realizzato nell'ambito della ricerca scientifica di Ateneo 2021, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, "Gli accordi tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria e tra le amministrazioni finanziarie di diversi Stati: profili di diritto interno comunitario ed internazionale", codice progetto E83C22002790005, pag. 373 ss.

M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Enciclopedia Treccani - Diritto online*, 2015.

M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2001.

M. VERSIGLIONI, *Accordi amministrativi (diritto tributario)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Cassese, Milano, 2006.

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

M. VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996.

## GIURISPRUDENZA

Corte cost., Sent., 24 ottobre 2000, n. 433.

Cassazione civile, Sez. V, Sent., 6 ottobre 2001, n. 12314.

Cassazione civ., Sez. V, 22 aprile 2005, n. 8455.

Cassazione civile, Sez. V, Sentenza, 20 settembre 2006, n. 20386.

Cassazione civile, Sez. V, Sentenza, 3 ottobre 2006, n. 21325.

Cassazione civile, Sez. V, 18 aprile 2007, n. 9223.

Cassazione civile, Sez. V, Sentenza, 13 febbraio 2009, n. 3560.

Cassazione civile, Sez. V, 19 giugno 2009, n. 14300.

Cassazione civile, Sez. V, Sentenza, 21 aprile 2011, n. 9219.

Cassazione civile, Sez. V, Sentenza, 25 novembre 2011, n. 24931.

Cassazione civ., Sez. VI, 6 maggio 2015, n. 9019.

CGUE sentenza del 7 aprile 2016, *Degano Trasporti Sas di Ferruccio Degano & C.*, C-546-14, EU:C:2016:206.

Cassazione civ., Sez. V, 24 febbraio 2017, n. 4807.

Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 17 gennaio 2019, n. 1141.

Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 29 novembre 2019, n. 31248.

Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 9 giugno 2020, n. 10981.

Cassazione civile , Sez. Unite, 16 dicembre 2020, n. 28709.

Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 24 giugno 2021, n. 18212.

Corte cost., Sentenza, 21 dicembre 2021, n. 250.

Cassazione civile, Sez. V, 24 novembre 2022, n. 34576.

Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza, 06 novembre 2023, n. 30856.

## **PRASSI**

Circolare Ministeriale n.98/E/1996, Ministero delle Finanze – Dipartimento Entrate Aff. Giuridici Serv. II, 23 aprile 1996.

Circolare N.40/E/2008, Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, 18 aprile 2008.

Circolare n. 9/E/2012, Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso, 19 marzo 2012.

Circolare n. 34/E/2020, Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti, 29 dicembre 2020.

Relazione finale, Commissione interministeriale per la Riforma della Giustizia tributaria, 30 giugno 2021.

Circolare n. 9/E/2023, Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti - Direzione Centrale Persone Fisiche, Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali, 19 aprile 2023.

## SITOGRAFIA

[https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/-/abrogazione-del-reclamo-mediazione.](https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/-/abrogazione-del-reclamo-mediazione)

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/normativa-e-prassi>

<https://www.normattiva.it/>

<https://www.dgt.mef.gov.it/gt/web/guest/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>