

ziale, intenda soprassedere all'impugnazione. La norma (come da ultimo modificata dalla L. 13 dicembre 2010, n. 220) stabilisce, infatti, che le *sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'art. 2, comma 5, del presente decreto, nell'art. 71 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (...) e nell'art. 50 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (...) sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute (...)* (28).

4. La mediazione tributaria

L'art. 39, co. 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha congegnato un nuovo strumento volto a ridurre il contenzioso sulle liti "minori" favorendo una rapida definizione pre-processuale della controversia. In questa prospettiva, il nuovo istituto delineato dall'art. 17 bis del D.Lgs. n. 546/1992 indubbiamente spiega effetti deflativi del contenzioso, ancorché la sua portata si estenda anche in seno al processo vero e proprio. Come ben mette in luce la circolare n. 9/E di data 19 marzo 2012 dell'Agenzia delle Entrate, il nuovo istituto produce due effetti:

- da una parte, svolge una funzione pre-processuale di chiamata in giudizio dell'Agenzia, essendovi perfetta coincidenza tra la legittimazione processuale attiva nel giudizio tributario e la legittimazione a presentare l'istanza (29);
- dall'altra, avvia una fase amministrativa nel corso della quale il contribuente e l'amministrazione possono giungere a una rideterminazione della pretesa tributaria o dell'importo da rimborsare.

L'applicazione dell'art.17 bis è circoscritta agli **atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore inferiore ai ventimila euro a decorrere dal 1° aprile 2012** (30); per questa tipologia di atti, il ricorso deve essere preceduto, a pena di improcedibilità, dal preventivo reclamo all'ufficio, con il quale il contribuente chiede all'amministrazione di riesaminare il provvedimento (31). In sostanza, il reclamo consiste in un'istanza anticipatoria del contenuto del ricorso volta a provocare, in via amministrativa, l'annullamento dell'atto oggetto di contestazione o, quantomeno, un accordo di mediazione riduttivo delle somme dovute dal privato.

Possono essere oggetto di *mediazione* le cause relative a:

- avvisi di accertamento;

(28) In materia di sanzioni si ricordano inoltre gli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/97 che prevedono la possibilità di definire la vertenza mediante il pagamento, entro il termine per la proposizione del ricorso, di un importo pari ad un quarto della pena edittale.

(29) A seguito dell'entrata in vigore dell'art. 1, co. 611, lett. a) della legge 27 dicembre 2013, n. 147, si applicano le regole per il computo dei termini e la sospensione nel periodo feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, anche decorsi i novanta giorni entro cui deve concludersi il procedimento di mediazione.

(30) Il valore della controversia si determina ai sensi dell'art. 5, co. 12, del D.Lgs. n. 546/1992 (art. 17bis, co. 3).

(31) La formulazione originaria della disposizione prevedeva che la presentazione del reclamo fosse condizione di ammissibilità della domanda giudiziale, con inevitabili gravi conseguenze per il contribuente. A seguito delle modifiche apportate dall'art. 1, co. 611, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, la presentazione del reclamo è divenuta condizione di procedibilità del ricorso. Se il giudice rileva l'improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione. La disposizione ha effetto per gli atti notificati al contribuente a far data dal 2 marzo 2014.

- avvisi di liquidazione;
- provvedimenti che irrogano sanzioni;
- ruoli;
- rifiuti espressi o taciti di restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- dinieghi o revoche di agevolazioni o rigetti di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall’Agenzia delle Entrate autonomamente impugnabile avanti le commissioni tributarie.

Ai sensi del quarto comma dell’art.17bis, l’istituto in parola **non si applica** alle controversie in materia di aiuti di Stato di cui all’art. 47bis del D.Lgs. n. 546/1992. Parimenti, **non possono essere** oggetto di mediazione le cause riguardanti gli altri atti elencati dall’art.19 del D.Lgs n. 546/1992 non emessi dall’Agenzia delle Entrate e, quindi, non riconducibili alla sua attività.

L’istanza (o reclamo) del contribuente interrompe il termine di decadenza per l’impugnazione dell’atto e, a seguito delle modifiche introdotte dall’art. 1, co. 611, della legge n. 147/2013, sospende automaticamente la riscossione e il pagamento delle somme dovute in pendenza del procedimento di mediazione, a prescindere dalla richiesta della parte.

Ove le motivazioni addotte dal contribuente giustificano l’annullamento dell’atto in via di autotutela, l’ufficio vi provvede comunicandolo al reclamante; allo stesso modo, se la lite ha per oggetto un’istanza di rimborso, l’ufficio procederà alla sua liquidazione (32).

Fin qui, nulla di nuovo, se non forse per aver elargito all’ufficio un’altra *chance* di riponderazione dell’atto impugnato che lo mette al riparo dalla condanna alle spese difficilmente evitabile in sede giudiziale.

L’aspetto veramente innovativo è, invece, rappresentato dalla previsione del comma 8 dell’art.17bis, secondo cui l’ufficio, se non intende procedere al ritiro in autotutela dell’atto contestato, valuta comunque, anche in assenza di specifica proposta del contribuente, la sussistenza dei presupposti per formulare una propria *proposta di mediazione avuto riguardo all’eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell’azione amministrativa*.

In sostanza, l’amministrazione è chiamata ad effettuare una prognosi dell’esito dell’eventuale contenzioso, soprattutto quando l’opinabilità degli elementi istruttori acquisiti renda prevedibile una soccombenza giudiziale totale o parziale (con il conseguente carico di spese). Sennonché, laddove il legislatore richiama il criterio dell’*incertezza della questione controversa*, estende la prognosi dell’ufficio anche alle questioni di diritto, aprendo la strada a una soluzione stragiudiziale nelle ipotesi in cui la posizione assunta nell’atto impugnato contrasti con un consolidato orientamento della Corte di Cassazione o, anche, delle sole Commissioni tributarie, in senso favorevole alle tesi del contribuente (33). In tal senso, la mediazione tributaria rappresenta una vera e propria conciliazione stragiudiziale, al punto che il comma 8 della norma in commento richia-

(32) Così, almeno, si esprime la Circolare n. 9/E dell’Agenzia delle Entrate. Poiché la mediazione si pone in termini speculari e alternativi rispetto alla conciliazione giudiziale, deve inferirsi che per l’amministrazione finanziaria quest’ultimo rimedia sarebbe ammissibile anche con riferimento alle controversie in materia di rimborso.

(33) In questo senso si esprime la Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 dell’Agenzia delle Entrate.

ma, in quanto applicabili, le disposizioni dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992. L'anticipazione della fase conciliativa in sede pre-processuale esclude la possibilità di esperire, successivamente, la conciliazione giudiziale di cui al predetto art. 48 (art. 17bis, co. 1, D.Lgs. 546).

Allo scopo di favorire l'applicazione su larga scala dell'istituto, il legislatore ha previsto, da una parte sostanziali benefici per la parte privata, dall'altra norme di salvaguardia per i dipendenti dell'amministrazione.

Sotto il primo profilo, il rinvio al comma 6 dell'art. 48, comporta che, in caso di avvenuta mediazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione. In ogni caso, la misura delle sanzioni non potrà essere inferiore al quaranta per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi riferite a ciascun tributo.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, il combinato disposto dell'art. 39, co. 10 del D.L. n. 98/2011 e dell'art. 29, co. 7, del D.L. n. 78/2010 prevede che, con esclusivo riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della conclusione dell'accordo di mediazione, la responsabilità contabile del funzionario sia limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

Specularmente a quanto già previsto per la conciliazione giudiziale, la mediazione non si perfeziona con la mera sottoscrizione dell'accordo, occorrendo, a tal fine, il versamento dell'intero importo dovuto, oppure della prima rata in caso di pagamento rateale, effettuato entro venti giorni dalla conclusione dell'accordo stesso.

La natura processuale dell'istituto assume rilievo nell'ipotesi di fallimento della mediazione. Invero, qualora il reclamo sia stato rigettato o, comunque, in tutti i casi in cui intende coltivare la domanda, il contribuente deve costituirsi in giudizio depositando il reclamo e il proprio fascicolo presso la segreteria della commissione provinciale competente per territorio secondo le medesime modalità previste in via ordinaria per il ricorso. Non è necessario provvedere a una nuova notificazione in quanto il reclamo integra a tutti gli effetti il ricorso ed è già stato notificato all'amministrazione. La costituzione dovrà essere perfezionata nel termine di trenta giorni decorrente dalla data di conclusione della fase del reclamo.

Una volta definito il giudizio, la parte soccombente è condannata a **rimborsare**, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al cinquanta per cento delle spese di lite a titolo di rimborso delle spese del procedimento di mediazione (art.17bis, co. 10, D.Lgs. 546).

5. La conciliazione giudiziale: genesi e natura dell'istituto

La conciliazione giudiziale è certamente uno degli istituti del processo tributario maggiormente travagliati, oggetto di numerosi interventi legislativi. Originariamente prevista dall'art. 20bis del D.P.R. 636/72 (a sua volta introdotto dall'art. 4 del D.L. 18 luglio 1994, n. 452), tale strumento consentiva la definizione di controversie *non risolvibili in base a prove certe e dirette* ed era esperibile, anche su impulso del giudice, sia avanti le commissioni tributarie sia avanti le Corti d'appello. Si succedevano ulteriori rimaneggiamenti normativi, determinati dalla difficoltà di enucleare il concetto di prove certe e dirette, cosicché, in un primo tempo, con il D.L. n. 564/94 veniva soppresso il requisito della prova diretta, quindi

con il D.L. n. 403/95 la conciliazione assumeva i contorni di una riedizione giudiziale dell'accertamento con adesione non concluso in sede amministrativa (*ciascuna delle parti può proporre in udienza all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia nei casi in cui è ammessa la definizione dell'accertamento con adesione del contribuente*). La dimensione negoziale della composizione della lite sembrava abbandonata nell'originaria stesura dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/92 che congegnava un farraginoso (e, per fortuna, presto abbandonato) meccanismo che facultava il ricorrente a chiedere nel ricorso *il preventivo esame e la definizione totale o parziale della controversia da parte della commissione tributaria provinciale*, con l'onere di indicare *tutti gli elementi necessari per delimitare l'oggetto della definizione richiesta*. Qualora l'ufficio avesse aderito all'istanza del contribuente, la commissione tributaria «definiva» in tutto o in parte la vertenza con *sentenza*, avverso la quale era ammesso *reclamo alla commissione tributaria regionale solo per errore materiale o per violazione delle norme che regolano il procedimento*. Con ogni probabilità, l'originaria stesura dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546 risentiva della mai sopita resistenza alla prospettiva della transigibilità della vertenza tributaria, da ritenersi preclusa in considerazione dell'indisponibilità del prelievo fiscale e dall'assenza di discrezionalità amministrativa in capo agli uffici finanziari (34). Si tratta di un'impostazione troppo rigida, destinata comunque ad essere superata per effetto dell'evoluzione dei principi che disciplinano il procedimento amministrativo (si pensi alla possibilità di fissare convenzionalmente il contenuto discrezionale di un provvedimento) e della reintroduzione nell'ordinamento tributario di una serie di strumenti diretti, in diversa misura, a consentire una determinazione convenzionale della base imponibile (35). In tale ottica va vista l'attuale formulazione dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546/92, che abilita *ciascuna delle parti*, con l'istanza prevista dall'art. 33, a *proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia*, delineando *una forma di composizione convenzionale della lite nella sede del processo* (36), che conduce alla chiusura della lite senza una delibazione del merito della causa. Come anche riconosciuto dalla Suprema Corte, la conciliazione presuppone l'esercizio di *poteri dispositivi* di entrambe le parti (anche della parte pubblica!) che, nella fattispecie a formazione progressiva integrata dalla norma in commento, devono essere esaminati alla luce dei requisiti propri del *negozio* alla cui formazione sono preordinati (37). In questa direzione si pone l'art. 17bis, co. 8, del D.Lgs. n. 546, introdotto dall'art. 39 del D.L. n. 98/2011, secon-

(34) La tesi dell'indisponibilità della pretesa tributaria è ancora diffusa. Si veda Corte dei Conti, sez. centrale di appello, 23 giugno 2008, n. 264, in www.corteconti.it, secondo cui «né può sostenersi che i pubblici dipendenti possano e debbano ignorare i criteri di legalità privilegiando solo parametri di convenienza dell'amministrazione...». In realtà, si tratta di un falso problema, in quanto efficacia ed economicità sono ormai anch'essi presupposti di legittimità dell'azione amministrativa. Sull'argomento giovi richiamare le pregevoli considerazioni di A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rassegna tributaria*, 2013, 51 e ss. Osserva l'autore che l'indisponibilità e l'irrinunciabilità attonano al potere quali elementi strutturali dello Stato, non al suo esercizio, che può esternalarsi anche in forme diverse da quelle tradizionali o propriamente autoritative (si pensi all'istituto del «patteggiamento» di cui all'art. 444 c.p.p.).

(35) Recentemente il legislatore, con il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, ha abbandonato la consolidata ritrosia rispetto al concetto di transazione, introducendo espressamente l'istituto della *transazione fiscale* quale particolare procedura transattiva tra il fisco e il contribuente, esperibile in sede di concordato preventivo, che può essere parte integrante del piano di risanamento di cui all'art. 160 della legge fallimentare e della domanda per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, nonché delle trattative che precedono gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182bis della L.F. Sull'argomento si veda la Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E dell'Agenzie delle Entrate.

(36) Così Cassazione civile, sez. trib., 6 ottobre 2001, n. 12314, in *Corriere tributario*, 2002, p. 982.

(37) Cassazione civile, sez. trib., 22 aprile 2005, n. 8455, in *Giustizia civile, Mass.*, 2005, p. 4.

do cui l'amministrazione *formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa*. Sembra quindi di poter affermare che la conciliazione giudiziale sia ad un tempo un istituto processuale (in quanto finalizzato alla chiusura della lite mediante un provvedimento di estinzione del giudizio) e negoziale (in quanto implica la conclusione di un accordo sulla base imponibile da assoggettare o meno a tassazione), agevolmente inquadrabile nella fattispecie della transazione di cui all'art. 1965 del codice civile. È infatti inconfutabile che, nell'ambito della soluzione conciliativa, la parte pubblica e la parte privata si facciano reciproche concessioni, ponendo fine a una lite già insorta. In tal senso, la Suprema Corte aveva anche recentemente qualificato la conciliazione come *un istituto deflativo di tipo negoziale, che attiene all'esercizio di poteri dispositivi delle parti, il quale 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* (38). Il carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive comporta la sostituzione delle pretese fiscali 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. *Consegue che l'obbligazione tributaria precedente si estingue quando le parti sostituiscono l'obbligazione originaria con la nuova obbligazione nella misura concordata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 48* (39). Il riferimento all'archetipo della transazione appare evidente, essendo consolidata nella dottrina e la giurisprudenza civilistica la nozione della transazione novativa (si veda l'art. 1976 c.c.), che ricorre quando la situazione preesistente venga, per il tramite della transazione, interamente sostituita. Sennonché, secondo la recente sentenza n. 3560/2009 della Cassazione, l'effetto novativo dell'obbligazione tributaria non discende direttamente dalla conclusione dell'accordo conciliativo, ma scaturisce soltanto in seguito al perfezionamento della fattispecie, che, secondo quanto previsto dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546, coincide il momento del *versamento completo o, nel caso di rateizzazione dell'adempimento, quello del versamento della prima rata accompagnato da idonea garanzia del debito residuo* (40). Purtroppo la Cassazione non si limita soltanto a meglio precisare i contorni e gli effetti della conciliazione giudiziale, ma si spinge fino ad abbandonare la tesi della sua riconducibilità al negozio transattivo latamente inteso, preferendo tratteggiare un istituto *sui generis*, secondo lo schema, in verità piuttosto vago, della fattispecie a formazione progressiva (41). Secondo la Corte, non sarebbe infatti precluso alla discrezionalità legislativa di modellare gli interessi delle parti del rapporto giuridico tributario rafforzando l'interesse dell'amministrazione a riscuotere effettivamente la somma conciliata, *così da escludere contemporaneamente che si estingua il rapporto giuridico tributario originario se non si sia estinto*

(38) Cassazione civile, sez. trib., 18 aprile 2007, n. 9222, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, cd rom.

(39) Cassazione civile, sez. trib., 19 giugno 2009, n. 14300, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, cd rom.

(40) Cassazione civile, sez. V, 13 febbraio 2009, n. 3560, in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, cd rom.

(41) Secondo la sentenza in commento, per spiegare il fenomeno della conciliazione non gioverebbe ricorrere alle categorie civilistiche del contratto o del negozio giuridico, ma ci si può avvalere di istituti di taratura generale più elevata, come la fattispecie a formazione progressiva o il procedimento, i cui componenti, realizzatisi in maniera distribuita nel corso del tempo, esplicano effetti prodromici o parziali, strumentalmente e condizionatamente predisposti alla realizzazione dell'effetto finale, che è la composizione concordata della lite.

prima il rapporto giuridico tributario da conciliazione e da escludere che il mero consenso delle parti alla conciliazione determini la cessazione della materia del contendere e, quindi, l'estinzione del rapporto processuale per questa ragione (42).

Al di là delle dispute classificatorie, utili se e solo in quanto giovano alla migliore comprensione del fenomeno, il nuovo orientamento consacrato nella sentenza n. 3560/2009 porta con sé conseguenze di grande rilievo sotto il profilo applicativo: invero, se alla sottoscrizione della conciliazione si ricollegasse un immediato effetto novativo dell'obbligazione tributaria si dovrebbe ritenere che l'accordo intervenuto tra le parti si sovrapponga, estinguendola, alla determinazione unilaterale dell'imponibile originariamente effettuata dall'ufficio, di talché, nell'ipotesi di inadempimento del contribuente, l'amministrazione dovrebbe limitarsi ad iscrivere a ruolo quanto dovuto in forza della conciliazione. Al contrario, accedendo alla ricostruzione dell'istituto condivisa nella richiamata sentenza n. 3560 del 2009, il perfezionamento della fattispecie si realizza in un momento successivo alla sottoscrizione dell'accordo, in tal modo rafforzando le ragioni dell'erario rispetto a condotte opportunistiche del contribuente, altrimenti suscettibili di abbattere l'imponibile accertato a «costo zero»: in questa prospettiva, se il contribuente omette di effettuare il versamento dell'importo concordato o della prima rata, l'ufficio non potrebbe ritenersi vincolato all'osservanza dell'accordo, ma conserverebbe intatto il diritto a una pronuncia sul merito della controversia e, quindi, la sua pretesa ad esigere l'intero tributo corrispondente al maggior imponibile accertato.

6. Ambito di applicazione

Nonostante i ripetuti interventi del legislatore, non è ancora ben definito l'ambito di applicazione dell'istituto. Secondo la lettera della disposizione in commento, la conciliazione dovrebbe riguardare **tutte le controversie fiscali, purché pendenti avanti la Commissione provinciale al momento dell'accordo**. Invero, l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 non contiene alcuna espressa preclusione nei confronti di nessuna delle varie tipologie di cause introitabili dalle Commissioni. Tuttavia, ancorché la conciliazione venga spesso ricondotta all'archetipo del contratto di transazione, sia pure con effetti postergati rispetto alla sua conclusione, ad avviso di chi scrive i margini di applicabilità dell'istituto sono sensibilmente più ristretti rispetto alla transazione di diritto civile: mentre il modulo civilistico può incidere anche su diritti e beni estranei alla causa, l'operatività dell'art. 48 resta circoscritta alla controversia pendente tra le parti e non potrebbe coinvolgere ambiti estranei all'oggetto del contendere (43). Quanto al novero delle cause suscettibili di essere conciliate, nonostante l'apparente ampia formulazione della norma, sussistono ragionevoli dubbi circa l'applicabilità dell'art. 48 ad alcune peculiari vertenze fiscali.

a) *Controversie in materia di rimborso*

Pur in seguito all'entrata in vigore dell'art. 14 del D.Lgs. n. 218/97, che ha soppresso l'esclusione di tali vertenze dalla formulazione letterale dell'art. 48 del D.Lgs. 546, il terzo comma

(42) Cassazione civile, sez.V, 13 febbraio 2009, n. 3560 *cit.*

(43) La conciliazione giudiziale che non ha oggetto lo specifico oggetto del contendere non sarebbe rituale. Infatti, poiché nel nostro ordinamento vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, le definizioni convenzionali della lite sono valide solo nei casi espressamente previsti. Non può pertanto vincolare le parti una definizione raggiunta in assenza dei presupposti per la conciliazione giudiziale, tra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice di primo grado: Corte dei Conti, sez. giurisdizionale Lombardia, 30 maggio 2006, n. 312, in www.corteconti.it.

del predetto articolo sembra precludere tale opzione, operando espresso riferimento alla sola ipotesi in cui sia la parte privata a dover corrispondere il tributo all'erario. Recita infatti il comma in esame: *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 (...)*. Nello stesso senso depone il comma 3bis dell'art. 48 per l'ipotesi di *mancato pagamento anche di una sola delle rate successive*. Qualora comunque venisse raggiunto un accordo conciliativo sulle somme da rimborsare da parte dell'amministrazione, si ritiene che, in difetto di un'espressa disposizione in tal senso, il relativo verbale non potrebbe assumere l'efficacia di un titolo esecutivo azionabile secondo le norme del codice di procedura civile (né nelle forme dell'ottemperanza), potendo al più legittimare il contribuente a chiedere un'ingiunzione di pagamento.

La posizione dell'amministrazione finanziaria sembra, ormai, definitivamente attestata sull'ammissibilità della conciliazione giudiziale anche con riferimento a questa tipologia di cause, come risulta dalla Circolare n. 9/E, del 19 marzo 2012, in materia di mediazione tributaria.

b) *Controversie aventi ad oggetto atti della riscossione*

In linea di principio non si rinvencono motivi ostativi. Va comunque ricordato che gli atti della riscossione sono autonomamente impugnabili solo per vizi propri (art. 19, terzo comma, D.Lgs. n. 546/92), cosicché i margini operativi per un accordo conciliativo sono di fatto piuttosto ristretti.

c) *Controversie rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17bis del D.Lgs. n. 546/1992*

Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle Entrate è esclusa l'applicazione dell'art. 48 (art. 17bis, co. 1). Invero, come si è rilevato, la logica della mediazione tributaria risiede nell'anticipazione del tentativo di conciliazione in sede *pre-processuale*, di talché, vista la sostanziale sovrapposibilità dei due istituti, il legislatore ha opportunamente escluso la configurabilità della conciliazione giudiziale in relazione a controversie per le quali sono già stati ritenuti insussistenti apprezzabili margini di componimento.

d) *Controversie in materia di aiuti di Stato*

Nel silenzio della norma dell'art. 48, si ritiene debba escludersi la possibilità di esperire la conciliazione giudiziale alle controversie di cui all'art. 47bis del D.Lgs. n. 546/1992. In tal senso depone l'art. 17bis, co. 4, D.Lgs. n. 546, laddove esclude dalla mediazione tributaria obbligatoria la medesima tipologia di cause.

e) *Controversie in materia di risorse proprie dell'Unione Europea*

La circolare n. 26/D del 4 aprile 2002 dell'Agenzia delle Dogane avanzava dubbi circa la possibilità di sottoporre a conciliazione giudiziale anche le vertenze aventi ad oggetto risorse proprie della Comunità europea, come indicate nella Decisione del Consiglio 29 settembre 2000, n. 597, richiamata nel Reg. (CE) Euratom n. 1150 del Consiglio del 22 maggio 2000 (prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi ed altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni della Comunità sugli scambi con paesi terzi nell'ambito della politica agraria comune; contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'orga-

nizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero; dazi della Tariffa doganale comune, dazi compensatori, dazi antidumping, dazi CECA, dazi ed altri diritti fissati dall'Unione europea nel quadro dei negoziati commerciali multilaterali dell'Uruguay round della politica agricola comune). Conseguentemente, in attesa di conoscere l'avviso dei competenti Servizi della Commissione europea, la circolare invitava gli uffici a non aderire ed a non promuovere, nelle more, tali proposte conciliative. I limiti alla conciliabilità delle controversie doganali venivano pertanto circoscritti alle sole liti inerenti le risorse proprie dell'Unione e non riguardano gli altri tributi erariali amministrati dall'Agenzia delle Dogane. Successivamente, con nota 8 giugno 2004, l'Agenzia delle Dogane ha comunicato che la Commissione europea, all'uopo interpellata, si è espressa favorevolmente circa l'applicazione della procedura conciliativa in materia, ferma restando la necessità di ottenere un'idonea garanzia e il pagamento di un interesse di credito ai sensi dell'art. 112 del Reg. UE n. 952/2012 (già art. 229 del Reg. CE n. 2913 del 12 ottobre 1992) nelle ipotesi di pagamento rateale (salvo i casi in cui i predetti adempimenti possano comportare al debitore gravi difficoltà economiche o finanziarie).

7. Presupposti della conciliazione e limiti al potere di conciliare

Come si è visto, l'art. 48 del D.Lgs. n. 546/92 individua quale presupposto per poter adire la conciliazione del giudizio la **tempestiva e rituale instaurazione della lite**. Il primo comma della norma prevede infatti che ciascuna delle parti, con la richiesta di discussione in pubblica udienza, possa proporre all'altra la conciliazione, totale o parziale, della controversia (44). Il riferimento espresso all'istanza di cui all'art. 33 del D.Lgs. 546 fa ritenere che la proposta debba essere notificata (45). Nello stesso senso depone il quinto comma dell'art. 48 per l'ipotesi di conciliazione conclusa fuori dell'udienza, che deve essere depositata, a cura dell'ufficio, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza. Il rimedio quindi postula la pendenza di una lite fiscale introdotta ritualmente, ossia che il ricorso sia tempestivo, che abbia i requisiti previsti dalla legge, che sia stato sottoscritto da soggetto legittimato e che sia stato depositato entro il termine per la costituzione in giudizio (46). Si tratta manifestamente di requisiti dell'atto introduttivo soggetti all'ufficio controllo del giudice tributario ai fini dell'ammissibilità della conciliazione ai sensi del quinto comma dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546. In tal senso, la pronuncia di inammissibilità del ricorso dovrebbe ritenersi pregiudiziale rispetto a quella di cessazione della materia del contendere, talché la Commissione non potrebbe dare corso alla chiusura della lite mediante conciliazione nell'ipotesi di tardiva impugnazione dell'atto impositivo (47). A tale conclusione è dato pervenire anche alla luce delle seguenti consi-

(44) La norma non contempla l'ipotesi del litisconsorzio; tuttavia non vi sono motivi per escludere la possibilità di definire il giudizio anche in un procedimento che coinvolga una pluralità di parti, ferma restando l'inopponibilità degli effetti dell'accordo conciliativo rispetto ai soggetti che non l'abbiano sottoscritto. Sul punto vedi GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario cit.*, pp. 243 e 244, secondo cui l'intervenuto nel processo non potrebbe interferire con la volontà conciliativa delle parti originarie, giacché versa in uno stato di subordinazione rispetto al contribuente.

(45) GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario cit.*, p. 243.

(46) L. TOSI, *La conciliazione giudiziale. Aspetti procedurali e operativi*, in *Il fisco*, 1996, p. 11121. Nello stesso senso vedi Cassazione civile, sez. trib., 6 ottobre 2001, n. 12314, in *Corriere tributario*, 2002, p. 928.

(47) In senso contrario F. RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto*, in *Rivista di diritto tributario*, 2007, 11, 987 e ss. L'autore osserva infatti che il sindacato giurisdizionale potrebbe essere attivato soltanto se richiesto dalle parti.

derazioni: se l'atto tardivamente impugnato è privo del benché minimo fondamento, l'amministrazione ben potrà rimuoverlo avvalendosi dei poteri di autotutela previsti dall'ordinamento; al contrario, se il provvedimento è semplicemente opinabile in punto di fatto, presentando profili di diverso apprezzamento in ordine ad alcuni fatti indice di capacità contributiva, non si vede per quale ragione l'ufficio dovrebbe abdicare all'ottenimento di una pronuncia di inammissibilità del ricorso (che, si ricorda, è un vizio processuale rilevabile d'ufficio e sottratto alla disponibilità delle parti), rinunciando a una più o meno consistente quota della pretesa erariale con riferimento a una controversia in cui le possibilità di soccombenza sono praticamente nulle.

La determinazione di conciliare è assunta, per quanto riguarda gli uffici dell'amministrazione finanziaria statale, dal dirigente degli uffici di cui all'art. 11, comma 2, del D.Lgs. 546/92, il quale stabilisce le condizioni necessarie per la formazione o l'accettazione della proposta (art. 37, comma 4bis, D.Lgs. 545/92). Ai fini della valutazione circa l'opportunità di conciliare, ci si interroga se a tal riguardo possano rilevare mere considerazioni giuridiche in merito al *fumus* della pretesa azionata dal fisco o se, al contrario, debbano entrare in gioco solo argomenti circoscritti all'onere probatorio.

Riteniamo che la determinazione di conciliare debba rispondere anzitutto all'esigenza di massimizzare l'interesse erariale, anche e soprattutto alla luce del rapporto costi/benefici conseguenti alla prosecuzione della lite. Il campo di naturale applicazione dell'istituto riguarda quindi le vertenze dall'esito incerto in ragione dell'opinabilità delle questioni di fatto rilevanti ai fini del decidere, mentre si dubita della disponibilità, in capo ai rappresentanti dell'ufficio, del mero principio di diritto (48). In questa prospettiva, da ritenersi a tutt'oggi prevalente in dottrina, si dubita financo della possibilità per l'amministrazione di ponderare interessi estranei alla determinazione della base imponibile, ma coinvolgenti la condizione soggettiva del contribuente (il livello occupazionale di un'impresa, lo stato di bisogno), come pure i profili attinenti alla riscossione del credito fiscale. Sennonché, l'art. 48 deve essere interpretato tenendo conto del comma ottavo dell'art. 17bis, secondo cui l'amministrazione formula d'ufficio una proposta di mediazione anche valutando l'*incertezza della questione controversa*, sostanzialmente aprendo la strada a una soluzione conciliativa anche alle ipotesi in cui la posizione assunta nell'atto impugnato contrasti con un consolidato orientamento della Corte di Cassazione o, anche, delle sole Commissioni tributarie, in senso favorevole alle tesi del contribuente (49).

Quantunque l'art. 17bis si riferisca a fattispecie diversa (la mediazione tributaria), convergenti elementi di coordinamento sistematico e testuali (l'art. 17bis richiama espressamente l'art. 48) inducono a ritenere esportabili i criteri valutativi di cui al comma ottavo anche alla conciliazione giudiziale, rispetto alla quale, la mediazione, sembra porsi in funzione sostitutiva e anticipatoria.

(48) Osserva FALSITTA, in *Manuale di diritto tributario. Parte generale cit.*, p. 566, che l'art. 48 sembra consentire non solo gli accordi che siano strumenti di un'imposizione più vicina possibile a una realtà non accertabile con precisione, ma pure quelli che si pongano in una logica transattiva, con riduzione della pretesa originaria pure quando siano discusse solo questioni di diritto, o con la pura e semplice rinuncia a certi recuperi, in cambio dell'acquiescenza del ricorrente ad altri; sennonché tale libertà di apprezzamento fa dubitare l'autore della compatibilità costituzionale con i principi di uguaglianza, capacità contributiva e imparzialità.

(49) In questo senso si esprime la Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 dell'Agenzia delle Entrate.

Anche il punto di diritto, sia pure nei limiti che precedono, può quindi ragionevolmente formare il terreno per una composizione giudiziale della vertenza. Le valutazioni che precedono riguardano, comunque, solo il foro interno dell'amministrazione e sono suscettibili di attivare le reazioni (anche sotto il profilo della responsabilità contabile) che l'ordinamento predispone a carico del funzionario, ma non inficiano la validità della conciliazione eventualmente conclusa con il ricorrente.

Anche con riferimento all'istituto della conciliazione vale la limitazione di responsabilità per danno all'erario alla sola ipotesi di dolo ai sensi dell'art. 29, co. 7, secondo periodo, del D.L. n. 78/2010.

8. Il procedimento conciliativo

Ai sensi del secondo comma dell'art. 48 del D.Lgs. n. 546, la conciliazione può aver luogo solo davanti alla Commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla Commissione. Purtroppo la formulazione della disposizione non è affatto impeccabile, essendo lacunosa e criptica: in proposito, vale la pena di sottolineare che la dichiarazione di estinzione del giudizio per la conciliazione giudiziale è prevista solo per l'ipotesi di conciliazione negoziata dalle parti stragiudizialmente e prima della fissazione dell'udienza di trattazione (cd. conciliazione breve prefissazione) e che essa è adottata dal Presidente della Commissione provinciale; la norma nulla dice invece in relazione alle conciliazioni ordinaria (o lunga) e breve postfissazione, non essendo previsto, in particolare, che la Commissione possa dichiarare né l'estinzione del giudizio, né la cessazione della materia del contendere. È quindi necessario procedere alla ricostruzione dell'istituto alla luce dell'esperienza giurisprudenziale formatasi in materia e colmando le lacune normative mediante il ricorso all'analogia.

La decisione di percorrere la strada della conciliazione compete, anzitutto, a ciascuna delle parti; tuttavia, ancorché l'art. 48 non lo preveda espressamente, nulla impedisce alla Commissione di formulare una propria ipotesi conciliativa. In questo senso, oltre alla prassi, depone anche l'art. 185bis c.p.c. (proposta di conciliazione del giudice), recentemente introdotto dall'art. 76, co. 1, del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito con legge n. 98/2013, trattandosi di norma *non incompatibile* con il processo tributario e applicabile in ragione del rinvio al codice di rito effettuato dall'art. 1, co. 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (50).

L'iter che conduce alla conciliazione della vertenza è pertanto variamente articolato.

Secondo il modello «ordinario» o *conciliazione totalmente giudiziale o lunga* (art. 48, commi 1, 2 e 3), la conciliazione si forma interamente avanti la Commissione tributaria provinciale. L'iniziativa del procedimento spetta a ciascuna delle due parti, o, d'ufficio, alla Commissione (art. 48, comma 2, D.Lgs. n. 546). Nel primo caso, la parte che vi abbia interesse provvede alla notificazione della proposta a mente dell'art. 33 del D.Lgs. 546 (istanza con la quale si chiede la discussione in pubblica udienza), anche con atto separato purché presentato entro il termine di legge. La lettera della norma sembrerebbe escludere la possi-

(50) 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 (art.185bis c.p.c.).

bilità di formulare la proposta conciliativa direttamente all'udienza (eventualità, questa, espressamente ammessa dall'art. 20bis del D.P.R. 636/72): senonché nulla preclude a ciascuna delle parti di eccitare in udienza il potere officioso della Commissione di formulare una propria proposta conciliativa. Il tentativo di composizione della vertenza, che può avere ad oggetto anche solo una parte della pretesa fatta valere dall'amministrazione, non può essere esperito oltre la prima udienza avanti la Commissione provinciale. Se la conciliazione riesce, viene redatto apposito *processo verbale* di comparizione delle parti: in tale atto, sottoscritto dal presidente e dalle parti, sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e d'interessi, che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante unico versamento diretto, ovvero in misura rateale (art. 48, terzo comma, D.Lgs. 546); la conciliazione si perfeziona con il *versamento*, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione di idonea garanzia sull'importo delle rate successive (51). Poiché l'effetto novativo dell'obbligazione tributaria segue la redazione del verbale, deve ritenersi che la Commissione debba rinviare la trattazione ad un'udienza successiva alla scadenza del termine di venti giorni per verificare l'adempimento da parte del contribuente e, se del caso, dichiarare con sentenza la cessazione della materia del contendere.

Diversamente, le trattative possono essere svolte informalmente *in sede stragiudiziale*: in tale ipotesi (detta anche *conciliazione aderita* o *breve* perché alla proposta di conciliazione di una parte ha aderito l'altra parte) ai sensi del sesto comma dell'art. 48 del D.Lgs. 546, l'ufficio può, sino alla data di trattazione in Camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare *una proposta di conciliazione* alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione (*conciliazione breve prefissazione*), il presidente della Commissione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con *decreto* l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione e il decreto tengono luogo del verbale di conciliazione. Ovviamente l'effetto estintivo si avrà solo se nel termine di venti giorni dalla comunicazione del decreto il contribuente ottempererà agli obblighi di versamento negoziati con l'ufficio.

Se, invece, la proposta di conciliazione risultante dalle trattative è depositata dopo la fissazione dell'udienza di trattazione, ma prima dell'udienza predetta (*conciliazione breve postfissazione*), la mera proposta conciliativa deve ritenersi equiparata al verbale di cui alla conciliazione lunga. La proposta di conciliazione aderita dall'altra parte può essere depositata sino alla data della trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, senza che detto deposito possa trovare ostacolo nelle disposizioni proprie del processo tributario regolanti la produzione di documenti, quale quelle dettate dall'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò in virtù della portata derogatoria del quinto comma dell'art. 48 del medesimo decreto (52). La Cassazione ha anche precisato che la conciliazione breve

(51) La formulazione della norma esclude che l'art. 48 possa trovare applicazione in relazione alle liti sul diniego di rimborso: TOSI, *La conciliazione giudiziale cit.*, p. 11123.

(52) In tal senso Cassazione civile, sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4626 in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, cd rom. La Suprema Corte, cassando la sentenza 26 gennaio 2001 con la quale la Commissione tributaria regionale della Toscana aveva ritenuto di non doversi pronunciare sulla questione della mancata conciliazione, ha osservato che nel caso di specie si rende applicabile l'inciso finale dell'art. 87 disp.att. c.p.c., per il quale i documenti offerti in comunicazione dalle parti dopo la costituzione possono essere prodotti anche in udienza, facendone menzione nel verbale.

non potrebbe essere preclusa nemmeno dalla circostanza che l'accordo sia stato raggiunto solo dopo alcune udienze di mero rinvio, in quanto l'interesse all'immediatezza della tutela giurisdizionale non consente al giudice d'imporre un'attività inutile e defatigante, contro l'interesse delle parti e dell'ordinamento ad una presa d'atto dell'inutilità della prosecuzione della vertenza (53). In tale evenienza, la Commissione dovrà rinviare l'udienza di trattazione della causa a una data successiva alla scadenza del termine concesso per l'adempimento dell'art. 48, quinto comma, del D.Lgs. n. 546, termine che, nel silenzio della norma, decorre analogicamente dal momento di comunicazione dell'ordinanza di rinvio. All'udienza successiva la Commissione, verificata la sussistenza dei presupposti per il perfezionamento della fattispecie, potrà dichiarare con sentenza la cessazione della materia del contendere.

In ipotesi di conciliazione parziale, la controversia prosegue relativamente ai rilievi rimasti oggetto di contestazione, senza che possa essere emessa sentenza di cessazione della materia del contendere, stante l'inammissibilità delle sentenze non definitive (art. 35, terzo comma, D.Lgs. 546/92). Il mancato accordo aprirà la strada alla discussione della causa.

9. Effetti e perfezionamento della conciliazione

In conseguenza dell'accordo conciliativo, le parti concordano l'entità della pretesa erariale e le sanzioni amministrative sono ridotte al 40 per cento dell'importo irrogato in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo (art. 48, sesto comma, D.Lgs. n. 546, come da ultimo modificato dalla L. 13 dicembre 2010, n. 220). Ai fini della validità dell'accordo, non occorre che esso riguardi specificamente anche le sanzioni applicabili, trattandosi di materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto la disposizione in commento ne fa automatica applicazione nella misura da essa indicata, con la conseguenza che esse sono successivamente recuperabili dall'ufficio mediante le consuete tecniche liquidatorie (54). Le spese di giudizio (salvo, deve ritenersi, diversa ed espressa regolazione) restano a carico delle parti che le hanno anticipate e non possono essere ripetute. Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, inoltre, quando l'estinzione dei debiti tributari a seguito di conciliazione avviene prima dell'apertura del dibattimento, l'imputato potrà beneficiare della riduzione fino alla metà delle pene previste per la specifica violazione, nonché della non applicazione delle pene accessorie. Contrariamente alle norme del diritto processuale civile, inoltre, (vedi, ad esempio, gli artt. 185 e 420 c.p.c.) l'art. 48 in esame non attribuisce espressamente al verbale di conciliazione valore di titolo esecutivo; la questione non è una mera disputa nominalistica, atteso che in caso affermativo il fisco avrà la possibilità di iscrivere direttamente a ruolo i tributi risultanti dal verbale di conciliazione e non versati nei termini dall'interessato. L'art. 48, terzo comma, secondo periodo, si limita ad affermare che «*il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diret-*

(53) Così Cassazione civile, sez. trib., 18 aprile 2007, n. 9222 in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, cd rom, che ha cassato Commissione tributaria regionale del Veneto 22 maggio 2000 che aveva rigettato l'appello avverso la ritenuta tardività della conciliazione da parte dei giudici di prime cure.

(54) Cassazione civile, sez.trib., 18 aprile 2007, n. 9223 in *I Quattro Codici della Riforma Tributaria big*, cd rom.