

La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo (Parte prima)*

Judicial conciliation in the prism of the reform of the tax process: critical aspects and lines of development (Part One)

di Salvatore Antonello Parente - 24 gennaio 2024

Abstract

La conciliazione giudiziale, quale strumento deflattivo del contenzioso tributario, è una tecnica di composizione della lite utilizzata dal legislatore per ridurre il numero dei giudizi pendenti con la partecipazione diretta del contribuente. L'istituto è stato caratterizzato da un *iter* legislativo piuttosto travagliato, subendo, da ultimo, importanti modifiche ad opera della L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e del processo tributario, che assurge a punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema di tutela giurisdizionale in materia di tributi. Nel prisma della riforma del processo tributario, le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale, nell'ambito di una magistratura tributaria di ruolo, perseguono l'obiettivo di assicurare un giusto equilibrio tra la pretesa fiscale e i diritti del contribuente, nel rispetto del principio di capacità contributiva a fondamento dell'ordinamento tributario ex art. 53 Cost. È, difatti, evidente che la L. n. 130/2022, intervenendo sull'istituto conciliativo, ha inteso incrementare gli strumenti deflattivi del contenzioso, riconoscendo al giudice tributario la facoltà di formulare una proposta conciliativa e predisponendo una normativa di natura "sanzionatoria-intimidatoria" in materia di spese processuali. Ciononostante, per quanto concerne la conciliazione giudiziale, la novella del 2022 sembra costituire un passo ulteriore all'interno di un processo riformatore ancora da definire nelle sue linee peculiari. Solo l'esperienza concreta potrà consentire di verificare se l'istituto conciliativo, nella veste riformata, sia in grado di realizzare un'effettiva deflazione del contenzioso pendente dinanzi agli organi della giustizia tributaria, in ragione delle molteplici criticità del testo riformato.

Parole chiave: conciliazione giudiziale, riforma del processo tributario, profili di criticità, linee di sviluppo

Abstract

Judicial conciliation, as a deflationary tool for tax disputes, is a dispute resolution technique used by the legislator to reduce the number of pending judgments with the direct participation of the taxpayer. The institute has been characterized by a rather troubled legislative process, most recently undergoing important changes by law 31 August 2022, n. 130, of reform of justice and the tax process, which becomes the point of arrival of a slow evolution of the system of judicial protection in tax

matters. In the prism of the reform of the tax process, the changes made to judicial conciliation, within a tenured tax judiciary, pursue the objective of ensuring a fair balance between the tax claim and the taxpayer's rights, in compliance with the principle of ability to pay at the foundation of the tax system pursuant to art. 53 of the Constitution. It is, in fact, clear that the law n. 130/2022, intervening on the conciliation institution, intended to increase the deflationary tools of litigation, recognizing the tax judge's power to formulate a conciliation proposal and preparing legislation of a "sanctioning-intimidatory" nature regarding procedural costs. Nonetheless, as regards judicial conciliation, the 2022 amendment seems to constitute a further step within a reform process yet to be defined in its peculiar lines. Only concrete experience will allow us to verify whether the conciliation institution, in its reformed guise, is able to achieve an effective deflation of the litigation pending before the tax justice bodies, due to the multiple critical issues of the reformed text.

Keywords: *judicial conciliation, reform of the tax process, critical aspects, lines of development*

SOMMARIO: **1.** La conciliazione giudiziale quale strumento deflattivo del contenzioso tributario nella fase successiva all'instaurazione del giudizio. - **2.** Il sistema delle fonti: la conciliazione "fuori udienza" e la conciliazione "in udienza". - **3.** La proposta conciliativa formulata dalla Corte di Giustizia tributaria. - **4.** I confini applicativi dell'istituto. - **5.** Le discrasie derivanti dalla scelta di restringere la conciliazione proposta dal giudice tributario alle sole controversie soggette a reclamo ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992. - **6.** L'ambito valutativo riconosciuto al giudice tributario nella formulazione della proposta conciliativa. - **7.** Le "questioni di facile e pronta soluzione".

1. La conciliazione giudiziale, quale strumento deflattivo del contenzioso tributario, è una tecnica di composizione della lite utilizzata dal legislatore per ridurre il numero dei giudizi pendenti dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria con la partecipazione diretta del contribuente¹.

¹ Cfr. BATISTONI FERRARA F., voce *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, vol. II, Milano, 1998, 230 ss.; TOSI L., *Il procedimento conciliativo*, in TOSI L. - VIOTTO A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 111 ss.; FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 6, 1803 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, con la collaborazione di FRANSONI G., Milano, 2005, 193 ss.; PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006; SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, 681 ss.; MARELLO E., *Conciliazione della lite ed estinzione del giudizio (art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 526 ss.; PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011, 30 ss.; D'AYALA VALVA F., *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 203 ss.; MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1378 ss.; RASI F., *Le nuove prospettive del*

L'istituto rappresenta una tappa fondamentale nella disamina delle relazioni tra processo tributario e difetto di cooperazione nell'attuazione del rapporto impositivo, sollevando non poche perplessità correlate alla necessità di coordinare le esigenze di una definizione concordata della lite fiscale e l'indisponibilità del tributo², corollario del principio di capacità contributiva³.

La figura è frutto di una politica legislativa proiettata alla definizione, con mezzi alternativi, delle controversie pendenti tra Fisco e contribuente, consentendo a quest'ultimo di estinguere il proprio debito tributario attraverso il patteggiamento delle somme dovute⁴.

In ambito tributario, prima dell'introduzione della conciliazione giudiziale, le parti avevano la facoltà di risolvere liberamente la controversia pendente al di fuori della sede processuale, rinunciando, in tutto o in parte, alle proprie pretese; il giudice tributario, a sua volta, si limitava ad una presa d'atto della rinuncia, decidendo la controversia residua o dichiarando cessata la materia del contendere su concorde ed esplicita dichiarazione delle parti⁵.

L'introduzione di questo strumento deflattivo è sintomatica dell'evoluzione ordinamentale da un sistema basato su una visione conflittuale del rapporto tributario ad una struttura ordinante fondata sulla collaborazione e sulla fiducia reciproca delle parti, che consente di contemperare l'interesse fiscale alla celere percezione del tributo e il diritto del contribuente ad essere tassato secondo la legge.

reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 48 ss.; BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, 180 ss.; BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, in BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, II ed., Torino, 2020, 193 ss.; CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 194 ss.; VIGNOLI A., *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2020, 187 ss.; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 156 ss.; VENEGONI A., *La conciliazione nel processo tributario*, in MARCHESELLI A. (a cura di), *Contenzioso tributario*, con la collaborazione di DOMINICI R., Milano, 2021, 787 ss.; TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, 247 ss.; PARENTE S.A., *La conciliazione giudiziale tributaria*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 360 ss.

2 Cfr. FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 45 ss.; LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236 ss.; BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 11, II, 698 ss.; GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss.; PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, 484 ss.

3 V. MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 189.

4 Cfr. PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 3, 494.

5 V. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauro*, tomo IV, Milano, 2023, 450.

In questa prospettiva, l'istituto della conciliazione giudiziale, quale forma di "imposizione concordata"⁶, è parte integrante di una politica tributaria volta a conferire maggiore flessibilità all'attività dell'Amministrazione finanziaria, non più ancorata a sistemi di azione unilaterale, ma caratterizzata da una dialettica dinamica tra Fisco e contribuente, idonea a rafforzare l'efficacia e l'efficienza della macchina impositiva dello Stato⁷.

La conciliazione tende a favorire questo dialogo in una fase successiva a quella dell'accertamento, al fine di snellire il contenzioso pendente ed assicurare la celere liquidazione dei tributi mediante una soluzione concordata tra contribuente ed ente impositore, in grado di realizzare la cessazione (totale o parziale) della materia del contendere e garantire la ragionevole durata del processo⁸.

In questo contesto, l'interesse all'immediata e definitiva riscossione sembra essere prevalente rispetto all'esigenza di una maggiore giustizia degli esiti processuali⁹.

Per la sua connotazione temporale, la tecnica conciliativa realizza una forma di tutela processuale in senso stretto, potendo intervenire soltanto a seguito della formale instaurazione del giudizio, in un momento successivo alle tutele previste nella fase procedimentale (accertamento con adesione) e in quella pan-processuale (reclamo-mediazione), assurgendo così ad uno dei possibili esiti della controversia. Si tratta dell'ultima sede possibile di composizione dialogale delle controversie in materia d'imposta¹⁰.

Per altro verso, la bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario, tuttora in discussione, dando attuazione alla delega di riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111), anche in considerazione delle modifiche apportate al sistema di attuazione dei tributi, ha previsto l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione, in modo da riportare in sede amministrativa la gestione delle contestazioni tributarie suscettibili di essere risolte senza l'intervento del giudice¹¹.

2. La conciliazione giudiziale tributaria, la cui attuale fonte normativa si rinviene negli artt. 48, 48-bis, 48-bis.1 e 48-ter, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è stata caratterizzata da un *iter* legislativo piuttosto travagliato, subendo, da ultimo, importanti modifiche ad opera della L. 31 agosto 2022, n. 130, di riforma della giustizia e del processo tributario, che costituisce il punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema di tutela giurisdizionale in materia di tributi¹².

6 Cfr. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

7 V. POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 30.

8 Cfr. ancora POLANO M., *op. ult.cit.*, 30; BURANA L., *Commento artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, con la collaborazione di BRUZZESE M., IV ed, Milanofiori Assago, 2017, 634.

9 Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 613 ss.

10 Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 450.

11 Cfr. INGRAO G., *Contenzioso tributario: abrogati reclamo e mediazione tributaria*, in *QuotidianoPiù Giuffrè*, 21 novembre 2023.

12 V. MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in *Giustizia Insieme*, 19 dicembre 2022 e TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 883.

Gli interventi normativi che hanno interessato l'istituto sono anche conseguenza dell'orientamento giurisprudenziale¹³, con il quale è stato ribadito che il canone ermeneutico della ragionevole durata del processo impone di favorire l'adozione di istituti deflattivo-conciliativi.

Attualmente la conciliazione, senza apparenti limitazioni, può riguardare qualsiasi controversia tributaria - incluse le liti attinenti esclusivamente all'irrogazione delle sanzioni o quelle da rimborso - e può avere ad oggetto sia questioni di fatto che questioni di diritto¹⁴.

Dal punto di vista procedurale, la conciliazione può avvenire tanto nel primo quanto nel secondo grado di giudizio, "in udienza" o "fuori udienza"¹⁵.

Nel silenzio della legge, anche nell'ipotesi in cui la conciliazione sia stata tentata senza successo in primo grado, nulla osta ad un nuovo tentativo di conciliazione in secondo grado; l'opzione di estendere la conciliazione anche nei processi tributari pendenti in Cassazione è stata, invece, non senza critiche, esclusa dal legislatore in ragione della particolare natura di tale grado di giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto.

Sennonché, in sede di delega fiscale, l'art. 19, comma 1, lett. h), L. n. 111/2023, nel fissare i principi e i criteri direttivi per la revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario, ha delegato il Governo a prevedere interventi di deflazione del contenzioso fiscale in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Suprema Corte, in modo da favorire la definizione agevolata delle liti pendenti.

La successiva bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario, in attuazione della delega di riforma del sistema fiscale, ha previsto l'inserimento all'interno dell'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, del comma 4-bis, volto ad estendere, nei limiti di compatibilità, la disciplina della conciliazione fuori udienza alle controversie pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione, ipotizzando, in caso di perfezionamento della conciliazione, l'applicazione delle sanzioni amministrative in misura pari al sessanta per cento del minimo edittale.

Nella conciliazione "fuori udienza", espressamente disciplinata dall'art. 48 D.Lgs. n. 546/1992, è necessario il deposito, in primo o in secondo grado, di un'istanza congiunta (vale a dire, di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito), datata e sottoscritta di persona ovvero dai difensori delle parti, contenente oltre all'indicazione della Corte di Giustizia tributaria adita e ai dati identificativi della controversia, la manifestazione della volontà di addivenire alla definizione totale o parziale della lite, unitamente all'indicazione del *quantum*

13 Cfr. Cass. civ., sez. V, 18 aprile 2007, n. 9223, in *Foro it.*, 2007, I, c. 1689.

14 V. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 121.

15 Cfr. URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 475-476; DE BONIS V., *Il nuovo processo tributario aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 773 ss.

debeatur, alle ragioni che sorreggono la conciliazione e all'accettazione incondizionata di tutti gli elementi della proposta¹⁶.

Nella vigente formulazione normativa, è chiara la distinzione tra proposta e accordo conciliativo: prima si raggiunge l'accordo sottoscritto da entrambe le parti, poi queste presentano congiuntamente istanza al giudice per addivenire alla definizione della lite. Nel previgente testo, invece, si confondeva la proposta di conciliazione (vale a dire, l'atto contenente la determinazione del *quantum* d'imposta) con l'istanza rivolta al giudice preordinata a far dichiarare cessata la materia del contendere¹⁷.

Il presidente della Sezione (o la Corte di Giustizia tributaria ove sia stata già fissata l'udienza di trattazione), accertata la sussistenza delle condizioni di ammissibilità della proposta, esamina l'accordo conciliativo e dichiara con decreto (ovvero con sentenza ove si tratti della Corte) l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, salvo che l'accordo conciliativo sia solo parziale; in tal caso, la Corte dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede, per il resto, all'ulteriore trattazione della causa.

La nuova disposizione, tuttavia, non fissa un termine per il deposito dell'accordo di conciliazione, che, invece, era in precedenza individuato nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado. Ciononostante, anche nella vigente disciplina, un limite temporale può essere rappresentato dal momento in cui la causa viene trattenuta in decisione, superato il quale appare vanificato lo scopo deflattivo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione¹⁸: pertanto, il deposito della proposta pre-concordata deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione (in camera di consiglio o in pubblica udienza) del giudizio di primo o di secondo grado; tale limite temporale può essere superato qualora la causa, dopo l'udienza di trattazione, sia trattenuta in riserva¹⁹.

Nella conciliazione "in udienza", disciplinata dall'art. 48-*bis* D.Lgs. n. 546/1992, invece, ciascuna delle parti, sia in primo che in secondo grado, può presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro i dieci giorni liberi precedenti la data dell'udienza di trattazione.

Nel corso dell'udienza, la Corte, in presenza delle condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione, rinviando eventualmente la controversia all'udienza successiva per consentire il perfezionamento dell'accordo conciliativo, a cui fa seguito l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere dichiarata con sentenza, in caso di conciliazione totale, ovvero la parziale estinzione della materia del contendere - dichiarata con ordinanza - e la prosecuzione della causa, in caso di conciliazione parziale²⁰.

In entrambe le ipotesi, il momento di perfezionamento della conciliazione non è più ricollegato, come in passato, al pagamento delle somme dovute, bensì alla

16 Cfr. MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, cit., 192-193.

17 Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 462.

18 MERCURI G., *op. ult. cit.*, 193.

19 Cfr. BUCCICO C., *op. ult. cit.*, 463.

20 MERCURI G., cit., 194.

sottoscrizione dell'accordo conciliativo, ove la conciliazione avvenga "fuori udienza", e alla redazione del processo verbale, in caso di conciliazione "in udienza". Entrambi gli atti, contenenti l'indicazione delle somme dovute (a titolo di imposta, sanzioni ed interessi), dei termini e delle modalità di pagamento, costituiscono titolo per la riscossione di quanto dovuto e hanno efficacia novativa del precedente rapporto e sostitutiva dell'atto impugnato²¹, ragion per cui il mancato versamento - nei venti giorni successivi alla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo o alla redazione del processo verbale - legittima l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo stesso²². Per effetto di tali modifiche, il procedimento conciliativo è stato oggettivamente semplificato.

L'art. 48-ter D.Lgs. n. 546/1992, disciplina il regime delle sanzioni tributarie amministrative, che, in caso di conciliazione perfezionata nel corso del primo grado di giudizio, trovano applicazione in misura pari al 40% del minimo edittale (in luogo della disciplina previgente, che faceva invece riferimento all'entità del tributo risultante dalla conciliazione); la percentuale è elevata al 50% ove la conciliazione venga perfezionata in sede di gravame.

Gli effetti della conciliazione sul piano delle sanzioni tributarie penali continuano ad essere disciplinati dall'art. 13 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con la possibilità di procedere al pagamento in forma rateale delle somme dovute.

3. Con l'art. 4, comma 1, lett. g), L. 31 agosto 2022, n. 130, riprendendo quanto prospettato dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria²³, è stato inserito, all'interno del D.Lgs. n. 546/1992, un nuovo art. 48-bis.1, rubricato «*Conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*», al fine di consentire al giudice tributario, per le controversie oggetto di reclamo (ex art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992), ove possibile (vale a dire, in presenza delle condizioni di

21 Cfr. Cass. civ., sez. V, 3 ottobre 2006, n. 21325, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 19 giugno 2009, n. 14300, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 6, 943; Cass. civ., sez. VI, 6 maggio 2015, n. 9019, in *Giust. civ. Mass.*, 2015; Cass. civ., sez. V, 24 febbraio 2017, n. 4807, in *Diritto & Giustizia*, 1° marzo 2017, con nota di MARELLO E., *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 895 ss., nonché di BIANCHI L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 2243 ss.; Cass. civ., sez. V, 8 maggio 2019, n. 12110, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 9 giugno 2020, n. 10981, in *DeJure Giuffrè*; in senso contrario, cfr. Cass. civ., sez. V, 13 febbraio 2009, n. 3560, in *Giur. it.*, 2010, 1959 ss., con nota di TESAURO F., *La procedura della conciliazione nel processo tributario*; Cass. civ., sez. V, 21 aprile 2011, n. 9219, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 25 novembre 2011, n. 24931, in *DeJure Giuffrè*; Cass. civ., sez. V, 31 maggio 2019, n. 14951, in *Giust. civ. Mass.*, 2019; Cass. civ., sez. V, 29 novembre 2019, n. 31248, in *DeJure Giuffrè*.

22 Cfr. CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, cit., 1005-1006; BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021, 139; MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, cit., 190-191.

23 Cfr. COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, 30 giugno 2021, consultabile in https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377, 121-124; GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in GLENDI C., *Codice della giustizia tributaria annotato*, I ed., Milano, 2021, 1533 ss.

ammissibilità della conciliazione, consistenti nella tempestività, ritualità e procedibilità del ricorso), tanto fuori udienza (sia antecedentemente alla prima udienza che successivamente, ove vi sia stato un rinvio), quanto nel corso della prima udienza, di formulare alle parti (ovvero a chi le rappresenta in giudizio), avuto riguardo all’oggetto della controversia (ad esempio, giudizio d’impugnazione di un atto impositivo, di riscossione, sanzionatorio o lite da rimborso) e all’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, una proposta conciliativa²⁴.

Anche in presenza di tali condizioni, la formulazione della proposta di conciliazione rappresenta comunque una facoltà per l’organo giudicante, ragion per cui, ove lo stesso non ritenga di agire in tal senso, si procede direttamente alla trattazione della causa.

La collocazione topografica della norma - sintomatica della volontà legislativa di creare un filo conduttore con la conciliazione “fuori udienza” e con la conciliazione “in udienza” - è fonte di non poche perplessità in quanto la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria presenta tratti peculiari e caratteristici (in ragione del ruolo assunto dal giudice tributario), che avrebbero reso auspicabile una maggiore autonomia piuttosto che una continuità con quanto già esistente²⁵.

Nella fattispecie delineata dall’art. 48-bis.1, D.Lgs. n. 546/1992, il tentativo di conciliazione viene esperito con il decisivo ausilio del giudice tributario, chiamato a formulare una proposta conciliativa, anche per le controversie in relazione alle quali l’ente impositore sia rimasto inerte nella fase di reclamo ovvero abbia opposto dinieghi in qualche misura non giustificati²⁶.

Questa disciplina, pur lasciando in piedi il meccanismo del reclamo-mediazione (di prossima abrogazione, qualora venga confermato quanto previsto dalla bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario, in attuazione della recente delega di riforma del sistema fiscale: v. *supra* par. 1), presenta l’indubbio vantaggio di incidere ulteriormente sulle scelte delle parti, essendo la proposta formulata dal giudice in qualche modo indicativa dell’orientamento della Corte di Giustizia tributaria adita²⁷.

Le ragioni alla base della previsione normativa sono da ricercarsi nella necessità di stimolare sempre più un dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, improntato ai principi di leale collaborazione e buona fede, attraverso la presenza di un organo terzo e imparziale che, dopo aver formulato la proposta conciliativa, in caso di accettazione, ne formalizza il contenuto nel processo verbale. Si crea, inoltre,

24 Cfr. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 485 ss.; GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 3-4; PETRILLO G., *Il nuovo istituto della «conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria»: spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, 2, I, 248 ss.

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

26 BUCCICO C., *op. ult. cit.*, 471.

27 Cfr. GALLO F., *op. ult. cit.*, 4.

un *trait d'union* con la previsione di condanna alle spese in caso di mancato raggiungimento dell'accordo conciliativo²⁸.

L'istituto - che riecheggia, con le opportune differenziazioni²⁹, il tentativo di conciliazione esperito d'ufficio dal giudice ai sensi del previgente art. 48, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, soppresso a decorrere dal 1° gennaio 2016 per effetto dell'art. 9, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156³⁰ - consente alla Corte di Giustizia tributaria investita della controversia di farsi promotore della definizione anticipata della lite, ove, sulla base degli atti processuali in suo possesso, ravvisi l'opportunità di procedere ad una composizione tra le parti³¹.

Si tratta di una conciliazione *ope iudicis*, nella quale, accanto alle parti naturali del processo tributario, interviene, in veste di garante, l'organo giudicante al fine di sancire la legittimità e la correttezza della definizione anticipata della controversia³².

4. In ordine all'ambito applicativo, la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria concerne tutte le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992, vale a dire quelle rientranti nella giurisdizione tributaria (*ex art. 2 D.Lgs. n. 546/1992*) di valore non superiore a 50.000 euro, comprese le liti di natura catastale³³.

Stando alla lettera dell'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 546/1992, il limite di valore va riferito alla "controversia" piuttosto che all'atto in sé, ragion per cui esso non va determinato tenendo conto di tutte le somme richieste nel provvedimento impugnato, ma soltanto dell'importo del tributo contestato dal contribuente, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, salvo che l'impugnazione riguardi le sole sanzioni, essendo in questa ipotesi il valore costituito da quanto richiesto a tale titolo.

Qualora il provvedimento contestato faccia riferimento a più tributi, per verificare se la controversia rientri tra quelle conciliabili su proposta del giudice, deve aversi riguardo al totale delle imposte oggetto di impugnativa. In caso di ricorso proposto avverso una pluralità di provvedimenti, il valore della lite va determinato con riferimento a ciascuno di essi, giacché ogni atto impositivo identifica un'autonoma controversia, munita di caratteristiche proprie e oggetto di valutazione da parte del giudice. Qualora il giudizio abbia ad oggetto il rifiuto di un'istanza di rimborso relativa a tributi concernenti più periodi d'imposta, il valore della lite va determinato con riferimento all'importo richiesto per ciascuna annualità³⁴.

28 V., ancora, GALLO F., *op. ult. cit.*, 4 e LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 738-739.

29 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 131.

30 V. PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, cit., 101 ss.; BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, cit., 195 ss.; PISTOLESI F., *Il processo tributario*, cit., 161.

31 LA ROCCA S., *op. ult. cit.*, 732-733.

32 LA ROCCA S., *op. ult. cit.*, 739.

33 Cfr. PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit.

34 V. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, cit., 495-496.

Non possono, invece, costituire oggetto di conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria le controversie relative al diniego o alla revoca di agevolazioni, trattandosi di liti aventi valore indeterminabile, salvo che con il provvedimento impugnato sia stato richiesto un maggior tributo di importo non superiore a 50.000 euro, essendo, in quest'ultima ipotesi, il valore della lite pari all'ammontare del maggior tributo accertato, al netto di interessi e sanzioni³⁵.

Considerato che - per espressa previsione dell'art. 17-*bis*, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992 - le controversie aventi ad oggetto i tributi costituenti risorse proprie tradizionali³⁶, di cui all'art. 2, par. 1, lett. a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014, sono escluse dalla mediazione ma non dal reclamo, il giudice tributario avrebbe la facoltà di formulare una proposta conciliativa anche per tali liti, sebbene ciò potrebbe contrastare con la *ratio legis* di escludere, in siffatta materia, possibili soluzioni transattive, in ragione della dubbia natura giuridica della conciliazione operante nel processo tributario³⁷.

5. Pur essendo vero che nulla vieta di offrire al contribuente molteplici possibilità di prevenire e comporre le controversie tributarie (allo stato attuale, è possibile avvalersi della conciliazione giudiziale anche dopo aver esperito la procedura di reclamo-mediazione ovvero conciliare una lite nonostante l'esito negativo dell'accertamento con adesione), in ragione dell'atteggiamento di particolare *favor* manifestato dal legislatore verso gli istituti di prevenzione e composizione delle liti, di cui andrebbe forse effettuata una valutazione di coerenza complessiva³⁸, si rende opportuna una precisazione. Se l'intento della riforma operata dalla L. n. 130/2022 risiede nell'esigenza di ridurre i tempi della giustizia tributaria, migliorando al contempo la qualità dell'organo giudicante, non si comprende il motivo per il quale la Corte di Giustizia tributaria possa formulare una proposta conciliativa per le sole controversie di valore non superiore a 50.000 euro, trattandosi di situazioni nelle quali le parti hanno già provato (senza successo) ad addivenire ad un accordo di mediazione, ragion per cui sembra difficile ipotizzare che si possa perfezionare una

35 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 496.

36 Cfr. SCIANCALEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 26 ss.

37 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 126-127; in particolare, escludono la natura transattiva, configurando la conciliazione tributaria come una forma di partecipazione del contribuente alla valutazione dei fatti tassabili, DE MITA E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469; MOSCATELLI T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., 197; TUNDO F., *Il processo tributario*, in BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 340; riconoscono, invece, natura transattiva alla conciliazione giudiziale, in ragione dell'obiettivo di deflazionare il contenzioso tributario e di porre fine alla lite già avviata, BATISTONI FERRARA F., (voce) *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, cit., . 233-234; BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, cit., 193 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 640.

38 Cfr. GUIDARA A., *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 113.

conciliazione in presenza di una proposta formulata dal giudice, anche dinanzi a questioni di facile e pronta soluzione³⁹.

In termini empirici, la ragione di tale limitazione potrebbe essere individuata nella circostanza che le controversie di valore inferiore a 50.000 euro costituiscono la maggioranza di quelle pendenti dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria. Ciò però non sembra soddisfacente sul piano sistematico, anche perché nell'ipotesi di proposta formulata da una delle parti in causa la conciliazione risulta applicabile alla generalità dei giudizi, creando un'evidente disparità di trattamento rispetto alla fattispecie *de qua*⁴⁰.

In questa visuale, sarebbe stato preferibile prevedere una forma di conciliazione "d'ufficio" per tutte le controversie tributarie caratterizzate dalla fluidità nel decidere e da un margine di incertezza suscettibile di essere composto mediante una proposta considerata dal giudice ragionevolmente giusta e accettabile, a prescindere dal valore (e dunque anche se non rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992) (cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450; GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 496-497; PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 4 ottobre 2022).

Appaiono pertanto evidenti le criticità sollevate dalla previsione normativa in ragione dell'eccessiva concentrazione di strumenti deflattivi che - invece di fornire una maggiore garanzia - sembrerebbero produrre effetti antinomici, privando di tutela il contribuente e concorrendo a dilatare la durata (ragionevole) del processo⁴¹.

In questa prospettiva, la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria sembra assurgere a rimedio di seconda istanza che senza sostituirsi alla procedura di reclamo-mediazione tenta di potenziarne gli effetti in caso di insuccesso, potendo spiegare quale possibile esito (indesiderato) quello di dilatare ulteriormente i tempi di conclusione della controversia senza peraltro contribuire a deflazionare il contenzioso pendente⁴².

Limitare l'iniziativa conciliativa della Corte di Giustizia tributaria alle sole liti di facile e pronta soluzione, il cui valore non sia superiore a 50.000 euro, è fonte di ulteriori antinomie, in quanto proprio in presenza di controversie di difficile risoluzione l'intervento del giudice tributario (che, nell'ottica della riforma, è un soggetto appartenente ad nuova una magistratura, quella tributaria, reclutato tramite concorso pubblico, professionale e a tempo pieno, in quanto esperto in materia fiscale e dotato di competenze specialistiche) potrebbe indurre le parti ad addivenire ad una soluzione condivisa idonea a porre fine alla controversia⁴³.

39 Cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450.

40 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 496.

41 CIPRIANI A. - DI SALVO M., *op. ult. cit.*, 2450-2453.

42 Cfr. CORASANITI G., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 42.

43 CIPRIANI A. - DI SALVO M., *op. ult. cit.*, 2450-2451.

Difatti, le questioni di facile e pronta soluzione - riguardando atti affetti da vizi di agevole rilevabilità, sui quali l’Autorità amministrativa ha omesso di intervenire, costringendo il contribuente, dopo l’esperimento di tutti i tentativi di soluzione stragiudiziale (accertamento con adesione, annullamento in autotutela, reclamo-mediazione), ad agire in giudizio e a farsi carico dei relativi oneri - sono proprio quelle in relazione alle quali il contribuente difficilmente è disposto ad accettare una proposta conciliativa, rinunciando al recupero delle spese di lite.

Si tratta di situazioni nelle quali, essendo ormai pendente la controversia, per il contribuente non è più sufficiente vedersi riconosciuto il diritto per il quale ha impugnato l’atto, essendo invece fondamentale ottenere anche la rifusione delle spese processuali sostenute a seguito dell’inerzia della controparte; di conseguenza, la proposta conciliativa formulata dal giudice, per poter essere presa in considerazione e accettata dal contribuente, dovrebbe almeno prevedere il rimborso delle spese di giudizio anticipate fino a quel momento⁴⁴.

6. La novella del 2022 ha disciplinato un’ulteriore ipotesi di conciliazione giudiziale non obbligatoria, potendo essere attivata “ove possibile”, in presenza di una controversia pendente, con l’ausilio del giudice tributario, chiamato, in qualità di organo terzo e imparziale, a formulare un’equilibrata proposta conciliativa, tenendo conto dell’oggetto del giudizio e dell’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione⁴⁵. Ciò al fine di non creare indebite commistioni tra la funzione conciliativa e quella decisoria, malgrado l’ampiezza dell’ambito valutativo attribuito all’organo giudicante⁴⁶.

Pertanto, dalla previsione normativa emerge come sia opportuno attribuire al giudice tributario un ambito valutativo piuttosto ampio in ordine alla formulazione della proposta conciliativa, nonché delimitare i casi nei quali la stessa sia riferita a “questioni di facile e pronta soluzione” per non creare indebite interferenze tra la funzione conciliativa e quella decisoria⁴⁷.

Essendo la formulazione della proposta conciliativa limitata a “questioni di facile e pronta soluzione”, la precomprensione del giudice rispetto al merito della causa non sembra qualitativamente diversa da quella che consente l’adozione di misure cautelari, situazione in cui si procede ad una “delibazione del merito” ex artt. 47, commi 3 e 4, e 52, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 546/1992⁴⁸.

Nella stessa prospettiva, come accennato, l’efficacia deflattiva della “conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria” risulta essere potenziata dall’istituzione di una magistratura tributaria di ruolo⁴⁹, prevista dall’art. 1 L. n. 130/2022⁵⁰.

44 Cfr. GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 497.

45 LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 735.

46 Cfr. Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, 30 giugno 2021, cit., 121.

47 Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 472.

48 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 130-131 e BUCCICO C. cit., 472-473.

Attraverso l'istituto *de quo*, il giudice tributario, dismettendo temporaneamente i panni del soggetto giudicante - nei limiti del rapporto controverso, in forza delle risultanze processuali e prima dell'incameramento della causa in decisione - ha la facoltà di formulare una proposta di conciliazione prendendo come parametro di riferimento l'oggetto del giudizio e l'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione⁵¹.

7. Dal punto di vista ermeneutico, è dubbio cosa intendere per questioni di "facile e pronta soluzione", essendo difficile pensare che rientrino in tale fattispecie le questioni "facilmente risolvibili", in quanto caratterizzate da meri errori di calcolo o dal mancato riconoscimento di un credito d'imposta indicato in dichiarazione: in presenza di tali situazioni, si presume che le parti possano pervenire ad una definizione già in fase di reclamo, senza dare inizio alla controversia⁵².

Potrebbe al più trattarsi di una questione caratterizzata da un costante orientamento della giurisprudenza di legittimità da cui il giudice non ravvisa ragioni per discostarsi (soluzione recepita dalla bozza di decreto legislativo sulla revisione del contenzioso tributario, tuttora in discussione, che, dando attuazione alla recente delega di riforma del sistema fiscale, ha previsto la sostituzione delle parole "all'esistenza di questione di facile e pronta soluzione" con la locuzione "ai precedenti giurisprudenziali") o ancora in cui una delle parti abbia ipotizzato l'applicazione di una norma palesemente inconfidente con la fattispecie o abbia dato una valutazione indiscutibilmente errata di una disposizione: in realtà, se si dovesse attribuire all'inciso "facile e pronta soluzione" il suo significato letterale, non solo sorgerebbero dubbi sul piano della legittimità costituzionale (per contrasto con l'art. 111 Cost.), ma si dovrebbe ammettere che la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria è stata introdotta al solo scopo di disincentivare le liti temerarie, nelle quali il ricorrente, pur consapevole della scarsa probabilità di successo, agisce in giudizio per mere finalità dilatorie⁵³.

49 Cfr. CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.; DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022; GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.; MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, cit.; URICCHIO A., *L'istituzione del giudice professionale tributario: idoneità tecnica e reclutamento*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 37 ss.; URICCHIO A.F., *Il nuovo ordinamento giudiziario tributario come modificato dalla legge 130 del 2022*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 37 ss.

50 Cfr. Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, 30 giugno 2021, cit., 122.

51 Cfr. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 736.

52 CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, cit., 2450.

53 Cfr. PERRONE A., *op. ult. cit.*

Inoltre, così intese, le questioni di facile e pronta soluzione si porrebbero in contrasto con l'*aliquid incertum* che solitamente induce le parti ad addivenire alla conciliazione, evitando il rischio di un'eventuale soccombenza⁵⁴.

In astratto, per stabilire quando una questione possa ritenersi di “facile e pronta soluzione”, potrebbe riprendersi quanto previsto dal codice di procedura civile, che sembra discorrere di “pronta soluzione” con riferimento ai mezzi probatori basati su fatti notori o pacifici tra le parti, per i quali non è necessario svolgere ulteriore attività istruttoria (si pensi, ad esempio, all'atto di riconoscimento del debito contestato); senonché, il processo tributario, a differenza del rito civile, difetta di una vera e propria fase “istruttoria”, ragion per cui si rende necessario fornire maggiori dettagli, anche al fine di orientare le scelte della Corte di Giustizia tributaria, che, nel proporre alle parti una conciliazione, dovrebbe fissarne termini e condizioni⁵⁵.

Potrebbero, a tal fine, essere utilizzati i medesimi criteri (incertezza delle questioni controverse, grado di sostenibilità della pretesa, economicità dell'azione amministrativa) che consentono all'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992, in caso di mancato accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione avanzata dal contribuente, di formulare d'ufficio una propria proposta.

In questa visuale, la questione controversa si considera incerta in mancanza di un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità o della prassi amministrativa; il grado di sostenibilità della pretesa fa riferimento alle prove e al livello di fondatezza degli elementi addotti dall'istante; per economicità dell'azione amministrativa s'intende, infine, la possibilità di portare a compimento, in maniera rapida ed efficiente, l'attività amministrativa, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità, pubblicità e trasparenza⁵⁶.

Nel contesto tracciato, per controversia di facile e pronta soluzione, suscettibile di proposta conciliativa, potrebbe intendersi quella nella quale il giudice, all'interno di un intervallo di incertezza, individua una composizione bilanciata della lite, ritenendo che possa essere ragionevolmente giusto che ciascuna parte rinunci ad una porzione delle proprie pretese, accettando ragionevolmente la misura della riduzione proposta. Qualora le parti non dovessero accettare la proposta conciliativa formulata dal giudice, quest'ultimo rimarrebbe comunque libero, nel decidere la controversia, di modificare i propri convincimenti, ritenendo ragionevolmente giuste le osservazioni e le allegazioni addotte dalle parti. Anche gli aggettivi “facile e pronta”, piuttosto che assurgere a sinonimo di certezza nella soluzione, descrivono la condizione in cui si trova il giudice quando formula la proposta conciliativa: egli

54 CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, cit., 1 ss.

55 Cfr. CIPRIANI A. - DI SALVO M., *op. ult. cit.*, 2450.

56 Cfr. circ., 19 marzo 2012, n. 9/E, in www.agenziaentrate.gov.it; RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 558, nt. 20, 21 e 22; CORASANITI G., *Commento all'art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, IV ed., Padova, 2017, 278.

propone una composizione della lite nel modo che ritiene più giusto, ragionevole e accettabile, salva la possibilità di mutare il proprio intendimento (allorché la proposta non sia accettata) sulla scorta delle successive allegazioni e argomentazioni di parte⁵⁷.

In presenza di tali presupposti, la proposta di conciliazione formulata dalla Corte di Giustizia tributaria potrebbe comportare una modificazione (qualitativa o quantitativa) della pretesa, anche in senso favorevole al ricorrente, in modo da renderla più appetibile; l'Amministrazione finanziaria resistente potrebbe poi approfittare di questo momento per correggere eventuali errori ovvero per meglio valutare dati ed elementi che, in caso di prosecuzione del giudizio, potrebbero compromettere l'intera pretesa impositiva⁵⁸.

Inoltre, in caso di rinvio pregiudiziale in Cassazione, lo strumento *de quo* consente di dare rapida applicazione al principio di diritto fissato dalla Suprema Corte in tutte le controversie aventi oggetto analogo).

Sebbene la proposta conciliativa (formulata dal giudice tributario) abbia natura di atto non decisionale, sul piano sostanziale, riprendendo la soluzione prospettata in relazione all'art. 185-bis c.p.c.⁵⁹, sembra plausibile avanzare la necessità di una motivazione, potendo quest'ultima essere utile ad orientare le parti nella riflessione sul contenuto della proposta e nell'opportunità e convenienza di farla propria ovvero di svilupparla in via autonoma⁶⁰.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969

BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, 180 ss.

BATISTONI FERRARA F., (voce) *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, 230 ss.

BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 11, II, 698 ss.

BELLÈ B., *La conciliazione giudiziale*, in BATISTONI FERRARA F. - BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, II ed., Torino, 2020, 193 ss.

BIANCHI L., *L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 5, 2243 ss.

BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021

57 Cfr. PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit.

58 LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 736.

59 Cfr. NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in *ilprocessocivile.it*; Trib. Roma, sez. XIII, 4 novembre 2013, in *DeJure Giuffrè*.

60 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 132.

- BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, in FREGNI M.C. - GIOVANNINI A. - LOGOZZO M. - PIERRO M. - SAMMARTINO S. - SARTORI N. (a cura di), *Studi in memoria di Francesco Tesauo*, tomo IV, Milano, 2023, 450 ss.
- BURANA L., *Commento artt. 48, 48-bis e 48-ter, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, con la collaborazione di BRUZZESE M., IV ed, Milanofiori Assago, 2017, 634 ss.
- CIPRIANI A. - DI SALVO M., *Giustizia e processo tributario: pro e contro della prossima riforma*, in *il fisco*, 2022, 2, 2450 ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, in CARINCI A. - PISTOLESI F. (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022, 121 ss.
- COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale 30 giugno 2021*, consultabile in https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377, 121-124
- CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.
- CORASANITI G., *Commento all'art. 17-bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, IV ed., Padova, 2017, 278 ss.
- CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 965 ss.
- CORASANITI G., *La mediazione e la conciliazione nel processo tributario*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 65-66
- CORASANITI G., *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 42 ss.
- D'AYALA VALVA F., *La conciliazione giudiziale tributaria tra passato, presente e futuro*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 3, 203 ss.
- DE BONIS V., *Il nuovo processo tributario aggiornato alla L. 130/2022 e al D.Lgs. 149/2022*, Pisa, 2023, 773 ss.
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. imp.*, 2000, 469 ss.
- DE MITA E., *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 giugno 2022
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 45 ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2020, 613 ss.
- FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 6, 1803 ss.
- GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 3-4

- GIOÈ C., *Il rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 59 ss.
- GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 485 ss.
- GIOVANARDI A., *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 1, I, 42 ss.
- GLENDI C., *La riforma della giustizia tributaria*, in GLENDI C., *Codice della giustizia tributaria annotato*, I ed., Milano, 2021, 1533 ss.
- GLENDI C., *Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 5, 2150 ss.
- GLENDI C., *L'attualità della giurisdizione speciale tributaria nel prisma ordinamentale della riforma*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 486-487
- GLENDI C., *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 424 ss.
- GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1143-1144
- GRAZIANO F., *Le spese di giudizio tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2679 ss.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss.
- GUIDARA A., *La mediazione tributaria: ai margini del reclamo, ma con una propria identità*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1, 113 ss.
- GUIDARA A., *Gli "oggetti" del processo tributario*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 436 ss.
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 257 ss.
- INGRAO G., *Contenzioso tributario: abrogati reclamo e mediazione tributaria*, in *QuotidianoPiù Giuffrè*, 21 novembre 2023
- LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 738 ss.
- LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. trib.*, 2008, 2, 236 ss.
- LOVISOLO A., *Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma della giustizia tributaria e ai sopravvenuti rischi di una sua involuzione. I - Profili "evolutivi" della disciplina del contenzioso tributario*, in GLENDI G. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 101 ss.
- MANZON E., *La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 887 ss.
- MARELLO E., *Conciliazione della lite ed estinzione del giudizio (art. 48, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in TESAURO F. (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, 526 ss.

- MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 6, 1378 ss.
- MARELLO E., *Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro Fisco*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 895 ss.
- MELIS G., *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in *Giustizia Insieme*, 19 dicembre 2022
- MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 189 ss.
- MARINI G., *La condanna alle spese nel processo tributario. Compensazione delle spese in caso di soccombenza dell'erario: rispondenza ai dettami di legge o mero retaggio culturale?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 3, 575 ss.
- MOSCATELLI T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in LA ROSA S. (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 321 ss.
- NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in *ilprocessocivile.it*.
- PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, 484 ss.
- PARENTE S.A., *I modelli conciliativi delle liti tributarie*, Bari, 2011
- PARENTE S.A., *La conciliazione giudiziale tributaria*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 360 ss.
- PERRONE A., *Prime riflessioni sulla nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 4 ottobre 2022
- PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 3, 494 ss.
- PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006
- PETRILLO G., *Il nuovo istituto della «conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria»: spunti di riflessione sul ruolo del giudice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2023, 2, I, 248 ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021, 156 ss.
- POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 1, 30 ss.
- RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 3, 558 ss.
- RASI F., *Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 48 ss.
- RUSSO A., *Rifiuto della conciliazione e refusione delle spese di lite. Il nuovo art. 91 c.p.c., in il fisco*, 2010, 5311 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, con la collaborazione di FRANSONI G., Milano, 2005, 193 ss.
- SCIANCELEPORE C., *Le risorse proprie nella finanza pubblica europea*, Bari, 2021, 26 ss.
- SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Giust. trib.*, 2008, 4, 681 ss.
- Tedoldi A., *Iudex statutor et iudex mediator: proposta conciliativa ex art. 185-bis c.p.c., precognizione e ricusazione del giudice*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, p. 984 ss.

TESAURO F., *La procedura della conciliazione nel processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, 1959 ss.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, V ed., Torino, 2020, 194 ss.

TINELLI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021, 247 ss.

TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 3, 883 ss.

TOSI L., *Il procedimento conciliativo*, in TOSI L. - VIOTTO A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, 111 ss.

TUNDO F., *Il processo tributario*, in BEGHIN M. - TUNDO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 340 ss.

URICCHIO A., *L'istituzione del giudice professionale tributario: idoneità tecnica e reclutamento*, in GALLO F. - URICCHIO A. - CUVA A. - BUCCICO C. - DONATELLI S., *Le novità introdotte con la legge 130/2022 di riforma del processo tributario. Prime riflessioni*, Bari, 2023, 37 ss.

URICCHIO A.F., *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 475-476

URICCHIO A.F., *Il nuovo ordinamento giudiziario tributario come modificato dalla legge 130 del 2022*, in URICCHIO A.F. - TREGLIA N. (a cura di), *Il processo tributario alla luce della riforma di cui alla legge 130/2022. Orientamenti e materiali*, Roma, 2023, 37 ss.

VENEGONI A., *La conciliazione nel processo tributario*, in MARCHESELLI A. (a cura di), *Contenzioso tributario*, con la collaborazione di DOMINICI R., Milano, 2021, 787 ss.

VIGNOLI A., *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Milano, 2020, 187 ss.

VITIELLO I., *Il governo delle spese nel processo tributario*, in *Rass. Adv. Stato*, 2022, 1, 260 ss.

* Il contributo è stato presentato per la pubblicazione prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 220/2023