

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

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

di Salvatore Antonello Parente - 25 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.** Gli aspetti procedurali e il regime degli effetti. - **2.** La preclusione di far valere la proposta di conciliazione quale motivo di ricusazione o astensione del giudice. - **3.** Le analogie e le differenze rispetto all'art. 185-*bis* c.p.c. dettato per il processo civile. - **4.** La disciplina "sanzionatoria-intimidatoria" in materia di spese processuali. - **5.** Il "giustificato motivo" alla base del rifiuto della proposta conciliativa. - **6.** Le criticità del regime sulle spese processuali e le prospettive de iure condendo. - **7.** Considerazioni conclusive.

1. Dal punto di vista procedurale, la proposta di conciliazione può essere formulata dalla Corte di Giustizia tributaria in udienza o fuori udienza: nel primo caso, va comunicata alle parti non comparse e verbalizzata in udienza; nel secondo, va formulata per iscritto e comunicata a tutte le parti in causa, con la fissazione di una nuova udienza (previsione, quest'ultima, non ancora in vigore, in quanto contenuta nella bozza di decreto legislativo sulla revisione del contenzioso tributario, tuttora in discussione, di attuazione della delega di riforma del sistema fiscale). La mancata comparizione di una delle parti non preclude la conciliazione, essendo previsto che la proposta conciliativa sia comunque comunicata alle parti¹. Il giudice tributario, se richiesto da una delle parti (previsione anch'essa contenuta nella bozza di decreto legislativo sulla revisione della disciplina del contenzioso tributario), può rinviare la causa ad una successiva udienza per consentire il perfezionamento dell'accordo

¹ Cfr. 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, 742.

conciliativo; il mancato perfezionamento della conciliazione per espresso diniego di una o di entrambe le parti determina il proseguimento, nella stessa udienza, della trattazione della causa fino alla pronuncia della sentenza.

In realtà, al fine di realizzare un'effettiva economia processuale, sarebbe stato preferibile prevedere che la proposta conciliativa fosse formulata dalla Corte di Giustizia tributaria sempre al di fuori e in data anteriore a quella dell'udienza, in modo da consentire all'organo giudicante di avere contezza dell'oggetto del giudizio e delle posizioni delle parti rispetto alla questione controversa².

L'istituto potrebbe, dunque, comportare un allungamento dei tempi del processo, ove la proposta conciliativa sia formulata in udienza, proprio con riferimento a quelle controversie di minor valore, che invece dovrebbero fluire spedite, rischiando di articolare la fase contenziosa in più udienze fino al perfezionamento dell'accordo conciliativo³.

Tuttavia, l'atteso effetto deflattivo verrebbe a "compensare" tale allungamento, essendo peraltro riconosciuta al giudice tributario la facoltà di formulare la proposta conciliativa anche prima dell'udienza, in modo da velocizzare i tempi di definizione del giudizio⁴.

Al pari di quanto accade per la proposta conciliativa formulata dalle parti in causa, anche in tale ipotesi, la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale (nel quale sono indicati il *quantum debeatur*, i termini e le modalità di pagamento), che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento di quanto spettante al contribuente.

Anche per la conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria, l'accordo conciliativo, formalizzato nel processo verbale, ha efficacia novativa del precedente rapporto e sostitutiva dell'atto impugnato, ragion per cui il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente nei venti giorni successivi alla redazione del processo verbale legittima la sola iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo conciliativo e l'applicazione delle sanzioni conseguenti all'omesso versamento delle somme dovute sulla base della conciliazione, che resta valida a tutti gli effetti ai fini dell'estinzione del giudizio⁵.

A seguito del perfezionamento della conciliazione, il giudice tributario dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

2 Cfr. CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *Giustizia tributaria: una riforma da completare*, in *L-Jus*, 2022, 2, 1 ss.

3 V. ancora CONTRINO A. - FARRI F. - SALVI A., *op. ult. cit.*

4 BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 742.

5 Cfr. CORASANITI G., *Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, 1005-1006; BIANCHI L., *La conciliazione nel processo tributario*, Milano, 2021, 139; MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, in RUSSO P. - COLI F. - MERCURI G., *Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 190-191; LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 736-737.

2. A scopo cautelativo, l'ultimo comma dell'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, preclude che la proposta di conciliazione possa costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice: la previsione normativa - espressione del principio di civiltà giuridica che impedisce al giudice di formulare "anticipazioni" del suo decidere in corso di causa⁶ - mira a scongiurare il rischio che il soggetto giudicante possa essere destinatario di una richiesta di ricusazione ovvero che lo stesso si senta in obbligo di astenersi dall'adottare una decisione nel momento in cui abbia formulato una proposta di conciliazione.

Non sembra, però, possibile paralizzare del tutto un'eventuale azione di ricusazione quale che sia il contenuto della proposta conciliativa: se quest'ultima assume le fattezze di una chiara anticipazione del giudizio, sostanziandosi in un abuso di potere del giudice, non può essere precluso alle parti (in particolare, a quella che dovesse risultare sfavorita dalla proposta) di censurare tale operato attraverso un'apposita istanza di ricusazione⁷.

La *ratio* della norma risiede, così, nello scongiurare che la proposta conciliativa possa assurgere ad una sorta di "precostituzione decisoria", vale a dire ad un'anticipazione della sentenza emessa a seguito dell'eventuale rifiuto della proposta, facendo emergere la natura di conciliatore svolta in questa sede dal giudice tributario, chiamato a tentare di definire, in via anticipata e bonaria, la controversia a lui affidata⁸.

L'ultimo comma dell'art. 48-bis.1 D.Lgs. n. 546/1992, dunque, andrebbe letto come disposizione che - dopo aver riconosciuto al giudice tributario il potere conciliativo - ne sottintende il limite che deriverebbe dal suo abuso⁹.

Difatti, nel caso di specie, emerge un innegabile rischio di anticipazione del giudizio connaturato alla proposta conciliativa formulata dal giudice tributario, di cui il legislatore della riforma risulta essere consapevole escludendo espressamente che la proposta di conciliazione possa costituire motivo di ricusazione o di astensione dell'organo giudicante¹⁰.

Peraltro, il giudice ha l'obbligo di astenersi dalla formulazione della proposta conciliativa ove gli sia oltremodo chiaro chi abbia (in tutto o in parte) torto o ragione, poiché in quel caso egli dovrebbe subordinare l'obiettivo della deflazione delle liti - proprio della conciliazione giudiziale - alla funzione che primariamente gli compete di attribuire giustizia a chi merita di averla¹¹.

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

7 V. ancora PERRONE A., *op. ult. cit.*

8 Cfr. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 737.

9 PERRONE A., *op. ult. cit.*

10 Cfr. 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, 131.

11 PERRONE A., *op. ult. cit.*

Questa lettura consente di chiarire il ruolo e la natura del giudice “conciliatore” nel processo tributario: quando egli formula una proposta conciliativa, dovrebbe temporaneamente svestire l’*habitus* mentale del decisore per operare come mediatore altamente “qualificato”, tenuto a valutare se, in conformità alla legge e *iuxta alligata et probata partium*, vi sia spazio per una composizione delle reciproche posizioni.

A tal fine, ispirandosi alla logica dell’*aliquid datum et aliquid retentum* propria di ogni accordo avente ad oggetto una lite pendente, l’organo giudicante dovrebbe far prevalere l’*animus mediandi* rispetto all’*animus decidendi* e formulare una proposta che possa essere accettata da entrambe le parti¹².

3. Risulta inoltre evidente che la novella del 2022, nella formulazione dell’art. 48-*bis*.1 D.Lgs. n. 546/1992, abbia ripreso l’omologa disposizione vigente per il processo civile, mutuando lo schema dell’art. 185-*bis* c.p.c., che, nel consentire al giudice civile di formulare una proposta transattiva o conciliativa, attraverso la previsione di un istituto dalle evidenti finalità deflattive¹³, fa riferimento alla natura del giudizio (in ragione della varietà di liti che possono interessare il giudizio civile), al valore della controversia e all’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto.

Si tratta di parametri aventi portata precettiva, che non hanno valore vincolante, essendo il giudice civile libero di formulare una proposta conciliativa, pur riconoscendo che la stessa possa avere maggiori o minori possibilità di essere accettata, in ragione della tipologia di controversia, del suo valore e della condivisione dei principi giuridici applicabili¹⁴.

La formula utilizzata dal legislatore del processo tributario è più generica e meno stringente rispetto all’omologa previsione dettata per il giudizio civile, sostanziandosi in una disposizione “in bianco” che né vincola, né indirizza (come invece sarebbe stato auspicabile) la scelta dell’organo giudicante; quest’ultimo viene lasciato libero di formulare una proposta conciliativa ove le questioni di facile e pronta soluzione, oltre che di diritto, siano anche di fatto (come, ad esempio, in caso di mancata specifica contestazione dei fatti dedotti dalla controparte)¹⁵.

Peraltro, il riferimento all’oggetto del giudizio (tributario) è fonte di ulteriori perplessità sul piano ermeneutico, essendone l’esatta individuazione piuttosto

12 Cfr. ancora PERRONE A., *op. ult. cit.*

13 Cfr. Corte cost. 19 aprile 2018, n. 77, in www.cortecostituzionale.it; BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 471, nt. 89.

14 Si vedano NARDELLI M., *Tentativo di conciliazione*, in ilprocessocivile.it; 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, 4/5, 984; COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 128.

15 V. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 127-128 e PERRONE A., *op. ult. Cit.*

dibattuta¹⁶: in questa prospettiva, sarebbe stato opportuno evitarne ogni richiamo, anziché adattare al rito tributario una disposizione fonte di non poche criticità per il processo civile¹⁷.

A differenza di quanto accade nel rito civile, in ambito tributario, non è poi consentito al giudice di formulare una proposta transattiva, in virtù della natura pubblicistica del rapporto e del carattere tendenzialmente indisponibile dell'obbligazione tributaria, circostanza che preclude alla stessa di costituire oggetto di un accordo negoziale¹⁸.

Inoltre, quantomeno sul piano letterale, la norma tributaria appare meno "impegnativa" per l'organo giudicante rispetto all'omologa previsione applicabile al processo civile, in quanto, in relazione alla proposta conciliativa, l'art. 48-*bis*.1 D.Lgs. n. 546/1992, utilizza una locuzione meno vincolante ("può formulare" anziché "formula") rispetto a quella declinata dall'art. 185-*bis* c.p.c., fermo restando che, anche nel rito civile, la proposta transattiva o conciliativa sembra munita di carattere discrezionale, in ragione dell'utilizzo della locuzione "ove possibile"¹⁹.

In passato, un ulteriore elemento discretivo era ravvisabile nella mancanza di un limite temporale alla proposta conciliativa proveniente dal giudice tributario, ammessa (al pari della conciliazione esperita su iniziativa delle parti) prima che la causa fosse trattenuta in decisione²⁰; ciò, a differenza della proposta transattiva o conciliativa formulata dal giudice civile, che invece incontrava un preciso limite temporale nella prima udienza o nell'esaurimento dell'attività istruttoria²¹. Sennonché, tale discrasia è stata oggi superata in quanto l'art. 3, comma 13, lett. g), D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, in sede di attuazione della L. 26 novembre 2021, n. 206, ha modificato il primo comma dell'art. 185-*bis* c.p.c., consentendo al giudice civile di formulare una proposta transattiva o conciliativa fino a quando non viene fissata l'udienza di rimessione della causa in decisione.

Sulla base dei presupposti applicativi delineati dall'art. 48-*bis*.1 D.Lgs. n. 546/1992, il tentativo di conciliazione potrebbe essere esperito dalla Corte di Giustizia tributaria anche per le controversie in relazione alle quali l'ente impositore è rimasto inerte nella fase di reclamo-mediazione ovvero ha opposto un diniego in qualche misura non giustificato.

16 V. 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.; GUIDARA A., *Gli "oggetti" del processo tributario*, in GUIDARA A. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 436 ss.

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

18 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 124 e LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 735.

19 COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 123.

20 Cfr. MERCURI G., *La conciliazione giudiziale*, cit., 193.

21 V. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 124.

4. Essendo nell'interesse dell'ordinamento promuovere un'ordinata composizione delle liti che non impegni gli uffici giudiziari, con la recente riforma della giustizia tributaria (L. 31 agosto 2022, n. 130) è stato favorito il ricorso alla conciliazione anche attraverso la predisposizione di apposite misure incentivanti e disincentivanti²².

In particolare, l'art. 4, comma 1, lett. d), L. n. 130/2022, nel perseguire un'evidente finalità deflattiva e invogliare le parti a conciliare la lite²³, ha riformulato il comma 2 *octies* dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, addossando le spese di giudizio, con una maggiorazione pari alla metà, a carico della parte che, senza giustificato motivo, rifiuta la proposta formulata dal giudice o dall'altra parte, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti, all'esito del giudizio, inferiore rispetto al contenuto della proposta conciliativa.

Con gli opportuni adattamenti, la norma *de qua* sembra riprendere quanto previsto per il rito civile dal secondo periodo dell'art. 91, comma 1, c.p.c.²⁴, trattandosi di un'ipotesi di condanna che prescinde dalla soccombenza nel merito, giacché la responsabilità per le spese di lite - anziché dipendere dalla sussistenza del diritto sostanziale - deriva dall'apprezzamento della condotta processuale e, in particolare, dal diniego ingiustificato di addivenire alla conciliazione²⁵.

Tale disciplina risulta particolarmente onerosa per la parte che, all'esito del giudizio, risulti in tutto o in parte soccombente: quest'ultima viene sanzionata dal legislatore per aver inutilmente prolungato la durata del processo²⁶.

Potendo l'organo giudicante formulare una proposta conciliativa per le sole controversie soggette a reclamo (*ex art. 17-bis* D.Lgs. n. 546/1992), in caso di soccombenza totale, colui che ha rifiutato senza giustificato motivo la proposta dovrà sostenere le spese del giudizio maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento di reclamo (*ex art. 15, comma 2-septies*, D.Lgs. n. 546/1992)²⁷, con un ulteriore aggravio del 50% per aver rifiutato la proposta conciliativa proveniente dal giudice.

Sul piano applicativo, è dubbio se quest'ultima maggiorazione debba essere calcolata sulle sole spese processuali *stricto sensu* intese - come sembra preferibile, in quanto il comma 2-*septies* dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, fa riferimento alle spese della fase giurisdizionale a cui vanno aggiunte le spese del procedimento

22 V. Relazione finale della COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 30 giugno 2021, 15.

23 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 133.

24 Si vedano MANZON E., *La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 10, I, 887 ss. e RUSSO A., *Rifiuto della conciliazione e refusione delle spese di lite. Il nuovo art. 91 c.p.c.*, in *il fisco*, 2010, 5311 ss.

25 Cfr. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, in *Nuove Autonomie*, 2022, 2, 488.

26 V., ancora, COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 13.

27 Cfr. GIOÈ C., *Il rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1, 59 ss.

amministrativo di reclamo - ovvero sulle spese del giudizio aumentate del 50% per i costi della procedura di reclamo²⁸.

Mentre la proposta conciliativa formulata dal giudice non è obbligatoria, essendo rimessa alla mera discrezionalità della Corte di Giustizia tributaria, lo è invece la condanna alle spese (maggiorate in misura pari alla metà) della parte che abbia rifiutato senza giustificato motivo la conciliazione ove, all'esito del giudizio, si pervenga ad una sentenza maggiormente sfavorevole rispetto al contenuto della proposta: il comma 2-*octies* dell'art. 15 D.Lgs. n. 546/1992, infatti, non riconosce al giudice la facoltà di maggiorare le spese di lite, ma prevede che esse, incrementate del 50%, restino a carico della parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione senza un giustificato motivo²⁹.

Nella situazione *de qua* emerge un'evidente deroga al principio della soccombenza³⁰, espressione del canone di causalità, in quanto anche in presenza di una soccombenza parziale o reciproca, al giudice tributario è preclusa la possibilità di compensare le spese del giudizio *ex art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992*³¹.

5. Solo in presenza di un "giustificato motivo" - per la cui esegesi il legislatore non fornisce alcuna indicazione, non essendo esplicitati i criteri in base ai quali un rifiuto possa considerarsi "giustificato"³² - è possibile ovviare all'aggravio del 50% a titolo di condanna alle spese: la circostanza appare di non facile determinazione, anche solo in via astratta, in quanto la proposta conciliativa è formulata (da una delle parti o dal giudice) in seguito al mancato perfezionamento del reclamo-mediazione, in una fase di poco antecedente la definizione del giudizio³³.

Il parametro al quale deve ispirarsi il giudice tributario per ritenere "giustificato" il rifiuto della proposta conciliativa va individuato nella misura dell'interesse a proseguire la lite, da intendersi in senso economico-patrimoniale piuttosto che nell'accezione processualistica di interesse ad agire (art. 100 c.p.c.): di conseguenza, non possono considerarsi "giustificate" le motivazioni meramente soggettive, come la convinzione della parte circa la fondatezza delle proprie ragioni o il suo interesse di natura morale alla decisione (c.d. questioni di principio) o ancora l'eventuale impossibilità di far fronte agli oneri economici nascenti dalla conciliazione; ragionando diversamente, l'ambito di operatività della norma risulterebbe

28 V. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 134.

29 PERRONE A., *op. ult. cit.*

30 Cfr. INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 257 ss.; GRAZIANO F., *Le spese di giudizio tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 33, 2679 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.; VITIELLO I., *Il governo delle spese nel processo tributario*, in *Rass. Adv. Stato*, 2022, 1, 260 ss.

31 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 134.

32 V. GIOÈ C., *Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario*, cit., 493; PERRONE A., *op. ult. cit.*

33 Cfr. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 738.

eccessivamente circoscritto, poiché il rifiuto della proposta conciliativa finirebbe per risultare il più delle volte giustificabile³⁴.

Per escludere la condanna alle spese, il giudice tributario, ponendosi al tempo nel quale è stata formulata la proposta conciliativa, sulla base delle emergenze processuali in atto, è tenuto a valutare il risultato che la parte non conciliante ha conseguito al termine della fase contenziosa, stabilendo quale minor vantaggio (di natura patrimoniale) la stessa avrebbe ricevuto dall'accettazione della proposta conciliativa rispetto alla decisione finale: alla luce di tale parametro, ad esempio, potrebbe ritenersi giustificato il rifiuto di una proposta conciliativa derivante da una previsione sull'esito del giudizio risultata erronea a seguito di mutamenti giurisprudenziali sopravvenuti o di risultanze istruttorie emerse solo successivamente³⁵.

In questa prospettiva, la parte che rifiuta la proposta conciliativa non può limitarsi ad addurre che la soluzione offerta non è confacente ai propri interessi (che ritiene di poter meglio tutelare in giudizio), dovendo piuttosto esplicitare i motivi per i quali la porzione di rinuncia alle proprie pretese (prospettata nella proposta conciliativa) non è ragionevolmente giusta, adducendo e dimostrando anche l'assenza di un intervallo di incertezza nella definizione della controversia che possa indurlo ad accettare.

Pertanto, una volta formulata la proposta conciliativa, il giustificato motivo al rifiuto della stessa risiede nell'opporre convincenti ragioni idonee a dimostrare che essa non è ragionevolmente giusta o accettabile: qualora tali argomentazioni di parte non riescano a convincere il giudice, seguirà l'aggravio delle spese di lite, in misura pari al 50%, a carico della parte rifiutante³⁶.

All'organo giudicante compete, dunque, un'indagine complessa, che non può compromettere il diritto costituzionalmente garantito di agire o resistere in giudizio: difatti, la disciplina *de qua* persegue l'obiettivo di impedire l'abuso o l'uso distorto del processo, potendo la parte avere legittimo interesse a proseguire la lite anche solo per ottenere la condanna della controparte al pagamento alle spese processuali.

Ciò impone una particolare attenzione nella difesa del contribuente che abbia rifiutato la proposta conciliativa, giacché, se il rifiuto è privo di un "giustificato motivo", l'aggravio *ex lege* del 50% a titolo di condanna alle spese è automatico, non solo nell'ipotesi in cui il ricorso sia respinto, ma anche in caso di suo parziale accoglimento (con riconoscimento nel merito di una pretesa inferiore rispetto al contenuto della proposta conciliativa); invece, in presenza di un rifiuto fondato su un "giustificato motivo", la maggiorazione non è dovuta³⁷.

A tal fine, appare opportuno che il contribuente produca una memoria illustrativa con la quale motivi, in maniera adeguata, il rifiuto della proposta conciliativa

34 V. ancora GIOÈ C., *op. ult. cit.*

35 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, p. 494

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

37 V. LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit., 738.

ricevuta oppure intervenga nel corso dello svolgimento dell'udienza dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria effettuando oralmente tali deduzioni.

Qualora la proposta conciliativa sia formulata dal giudice tributario, l'intrinseca difficoltà a motivare il rifiuto è mitigata dalla circostanza che il giudice, con la sua proposta, quantomeno in astratto, non sta anticipando la decisione finale, avendo effettuato una propria valutazione, sulla base degli elementi di cui dispone, in un ambito ricompreso tra la pretesa impositiva e la richiesta formulata dalla parte nelle sue difese, dalla quale è poi scaturita la proposta conciliativa: è questo il perimetro entro cui la proposta viene formulata e, ove ritenuta adeguata, accettata oppure, se considerata inadeguata, motivatamente rifiutata³⁸.

Ciononostante, sul piano concreto, in presenza di una proposta conciliativa formulata dall'organo giudicante, si presume che sia stata effettuata ad opera del medesimo una valutazione preventiva in ordine al rapporto controverso, che, in caso mancata conciliazione, rende inverosimile una pronuncia diversa dalla soluzione proposta³⁹.

6. Trattandosi di un onere di non lieve entità, malgrado il diverso orientamento espresso in sede di riforma della giustizia tributaria⁴⁰, sorgono preoccupazioni sul piano equitativo, in quanto le conseguenze a carico della parte che rifiuta la proposta di conciliazione appaiono sproporzionate rispetto al fine perseguito, consistente nel sanzionare le condotte di abuso del giudizio e ridurre, in un'ottica deflattiva, il ricorso allo strumento processuale⁴¹.

Difatti, rispetto alla disciplina previgente, con cui si addossavano le spese di lite alla parte che, dopo aver rifiutato senza giustificato motivo la proposta di conciliazione, si vedeva riconosciuta in sentenza una pretesa inferiore al contenuto della stessa, la novella del 2022 ha previsto una maggiorazione delle spese in misura pari al 50%, risultando così eccessivamente penalizzante in caso di rifiuto del tentativo di conciliazione⁴².

Tale disciplina rischia di inibire, per timore delle conseguenze, l'accesso alla tutela giurisdizionale, risultando poco coerente con l'art. 24 Cost., soprattutto nell'ipotesi in cui la proposta conciliativa sia formulata dall'organo giudicante, che poi deciderà la controversia nel merito. In effetti, la proposta conciliativa avanzata dalla Corte di Giustizia tributaria, pur essendo di regola formulata in una fase iniziale del processo, contiene inevitabilmente un'anticipazione del giudizio di merito, come confermato dalla previsione normativa che impedisce la ricusazione o l'astensione del giudice che ha formulato la proposta: quest'ultimo è vincolato dal principio di riserva di legge, senza alcuna possibilità di prospettare soluzioni di natura transattiva,

38 V., ancora, LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, cit.

39 Cfr. GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 490.

40 Cfr. Relazione finale della COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, 30 giugno 2021, cit., 15.

41 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 485 ss.

42 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 487.

consistenti nell'invitare le parti a farsi reciproche concessioni al solo scopo di porre fine alla lite⁴³.

Pertanto, qualora l'organo giudicante formuli una proposta conciliativa, si presume che, alla luce della legislazione vigente, degli atti processuali e della documentazione in suo possesso, lo stesso abbia già valutato di regolare il rapporto tributario nel modo proposto ed è difficile che possa pronunziarsi diversamente: per tale ragione, il comportamento della parte che abbia rifiutato la soluzione conciliativa prospettata dal giudice potrebbe essere valutato negativamente, rendendo la sua condotta ingiustificata, con conseguente condanna al pagamento delle spese processuali maggiorate della metà⁴⁴.

Quindi, il rischio è che la proposta di conciliazione formulata dal giudice diventi vincolante per la parte, che potrebbe essere indotta a sposare la soluzione prospettata dall'organo giudicante solo per timore di una condanna alle spese di lite. Diversa è l'ipotesi in cui l'iniziativa alla conciliazione provenga da una delle parti, giacché in tale situazione la previsione di condanna alle spese processuali potrebbe ritenersi giustificata dall'esigenza di indurre la controparte a riflettere sulla possibilità di trovare un accordo preordinato ad evitare la prosecuzione della lite: la parte che ha ricevuto la proposta conciliativa rimane libera di conciliare o meno, potendo, in quest'ultima ipotesi, sempre confidare nella decisione di un organo terzo, che non si è ancora espresso sulla questione⁴⁵.

Qualora la proposta conciliativa formulata dal giudice tributario venga accolta, con conseguente perfezionamento della procedura, le spese del giudizio si intendono compensate, salvo che le parti abbiano diversamente convenuto nel verbale di conciliazione, ai sensi dell'ultima parte dell'art. 15, comma 2-*octies*, D.Lgs. n. 546/1992⁴⁶.

La norma presenta un'indubbia lacuna, riferendosi alla sola ipotesi in cui la proposta conciliativa formulata dalla Corte di Giustizia tributaria venga rifiutata da una delle parti, senza chiarire invece cosa accade nel caso in cui siano entrambe le parti a non accettarla: si tratta di un aspetto che sarebbe opportuno regolamentare, prevedendo ad esempio che la condanna alle spese, con la maggiorazione prevista, non trovi applicazione ovvero che le spese di lite siano ripartite tra le parti in ragione dell'eventuale diversa percentuale di soccombenza nel merito, con l'incremento del 50% per ciascuna di esse; ciò, al fine di limitare i margini di discrezionalità dell'interprete, soprattutto in ragione della particolare invasività delle conseguenze che ne derivano⁴⁷.

43 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 488 - 490.

44 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 490.

45 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 491-492.

46 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La riforma della conciliazione giudiziale*, cit., 135.

47 GIOÈ C., *op. ult. cit.*, 492-493.

7. Le modifiche apportate alla conciliazione giudiziale dalla L. n. 130/2022, nell'ambito di una magistratura tributaria di ruolo, malgrado i profili critici⁴⁸, 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.*⁴⁹.

È, difatti, evidente che la legge di riforma della giustizia tributaria, 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 processuali⁵⁰.

In questa visuale, la novella del 2022, affidando la decisione delle controversie tra fisco e contribuente ad un soggetto terzo, indipendente e professionale, chiamato a garantire il rispetto delle regole sul concorso alle spese pubbliche e ad affermare la volontà della legge nel caso concreto, costituisce il punto di arrivo di una lenta evoluzione del sistema della tutela giurisdizionale in materia tributaria⁵¹.

Ciononostante, per quanto concerne la conciliazione giudiziale, le modifiche apportate sembrano costituire solo 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 che il testo riformato dalla L. n. 130/2022 presenta⁵².

Si pensi, in particolare, alle problematiche relative alla precognizione del giudice chiamato a formulare la proposta conciliativa, che potrebbero portare ad una confusione tra la funzione decisoria e quella conciliativa: una soluzione potrebbe risiedere nel tenere separati i due ruoli con la previsione di un giudice "conciliatore" diverso dal soggetto chiamato ad emanare la sentenza, esterno al giudizio e quindi organo davvero terzo ed imparziale, a cui il giudicante, ove ne ravvisi l'opportunità, potrebbe indirizzare le parti al fine di tentare una soluzione concordata della controversia, fissando un termine per il raggiungimento della conciliazione. Rimarrebbe ferma, in ogni caso, la maggiorazione del 50% delle spese processuali nell'ipotesi in cui la sentenza riconoscesse alla parte che non ha accettato la proposta conciliativa una pretesa inferiore al contenuto della proposta stessa⁵³.

48 Cfr. GLENDI C., *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 4, 1143-1144.

49 Cfr. BUCCICO C., *La conciliazione giudiziale*, cit., 743.

50 V. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 135.

51 Cfr. TINELLI G., *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, cit., 934.

52 Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, 137 e 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, 266 ss.

53 V. ancora COLLI VIGNARELLI A., *op. ult. cit.*, p. 137 e PERRONE A., *op. ult. cit.*. Anche GALLO F., *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, cit., 4 evidenzia che «se si fosse preferita

In conclusione, per superare le prospettate criticità, nell’ottica di enfatizzare la finalità deflattiva del contenzioso tributario all’interno di un modello processuale più evoluto, sarebbe stato preferibile, piuttosto che riconoscere all’organo giudicante la facoltà di formulare una proposta conciliativa, sposare la soluzione proposta nel Progetto “Glendi-La Bruna” di predisporre un “Codice della Giustizia tributaria”⁵⁴, modulato sulla previsione di un modello conciliativo denominato “conciliazione preliminare per le liti minori”⁵⁵.

L’istituto, applicabile alle fattispecie maggiormente preordinate ad una definizione concordata, perseguiva l’obiettivo di eliminare il reclamo e sostituire la mediazione con un nuovo strumento, munito sempre di funzione deflattiva del contenzioso, collocato nell’ambito dei “riti speciali”⁵⁶, il tutto al fine di ridurre il numero di liti tributarie pendenti e assicurare al contribuente una giusta tutela⁵⁷.

Tale strumento, pur qualificato come “procedura conciliativa” e pur avendo profili comuni con le (diverse) forme di conciliazione “in udienza” e “fuori udienza”, avrebbe parzialmente conservato i caratteri della mediazione tributaria, differenziandosene per taluni aspetti procedurali di non poca rilevanza, quali, ad esempio, l’efficacia sempre novativa dell’accordo conciliativo e il carattere facoltativo, essendo la scelta di attivare la relativa procedura rimessa alla sola volontà del ricorrente, a fronte, invece, dell’obbligatorietà (per le controversie tributarie di valore non superiore a cinquantamila euro) del procedimento di reclamo e della facoltatività della proposta di mediazione⁵⁸.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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

l’alternativa di affidare il tentativo di conciliazione ad un soggetto estraneo, avremmo avuto il vantaggio della terzietà dell’organo conciliatore».

54 Si tratta della proposta di legge C. 1526 presentata, nel corso XVIII Legislatura, alla Camera dei Deputati il 23 gennaio 2019, poi ripresa parzialmente dal disegno di legge n. 1243 comunicato alla Presidenza del Senato della Repubblica il 18 aprile 2019, su cui, cfr. 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 C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 101 ss.

55 Cfr. 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.; ID., *L’attualità della giurisdizione speciale tributaria nel prisma ordinamentale della riforma*, in GLENDI C. (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Milano, 2021, 486-48.

56 V. 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 e ID., *Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della giustizia tributaria*, cit., 35-42.

57 Cfr. GLENDI G., *Relazione di sintesi preliminare all’audizione del 26 maggio 2021 davanti alla Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*, cit., 2151.

58 V. ancora CORASANITI G., *La mediazione e la conciliazione nel processo tributario*, cit., 66 e ID., *Il reclamo/mediazione all’indomani della riforma della giustizia tributaria*, cit., 35-36.

- 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
- 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

- INGRAO G., *Le ragioni dell'abrogazione della mediazione tributaria e le problematiche di diritto intertemporale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 gennaio 2024
- LA ROCCA S., *La conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria*, in *Boll. trib.*, 2023, 10, 731 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, 10, I 885 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, 33, 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, 4/5, 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