

Sulla nuova conciliazione su proposta del giudice tributario

di Chiara Gioè

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. Il nuovo comma 2-*octies* dell'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992. – 3. «L'ingiustificato motivo» del rifiuto della proposta conciliativa. – 4. Le controversie conciliabili su iniziativa del giudice tributario.

1. Considerazioni introduttive

La legge di riforma della giustizia e del processo tributari, approvata in via definitiva il 9 agosto 2022¹, reca nuove disposizioni anche in tema di concilia-

¹ La legge 31 agosto 2022, n. 130 (in vigore dal 16 settembre 2022), recante «Disposizione in materia di giustizia e processo tributari», approvata in via definitiva il 9 agosto 2022, dà attuazione agli obiettivi del Piano nazionale di ripresa e resilienza (rispettandone i tempi di attuazione, fissati nel quarto trimestre del 2022), incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e la riduzione del contenzioso in Corte di cassazione. Si tratta di obiettivi diversi da quelli sottesi alla riforma della giustizia civile e penale. Nell'allegato del Consiglio dell'Unione europea alla decisione di approvazione del PNRR si legge espressamente che le riforme della giustizia civile e penale sono incentrate «principalmente sulla riduzione del tempo del giudizio», mentre l'obiettivo della riforma della giustizia tributaria, «è rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di cassazione», si cfr. l'Allegato riveduto della decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione Europea relativo all'approvazione del PNRR, del 8 luglio 2021, 5 e 6, consultabile in *op.europa.eu*. A differenza delle altre giurisdizioni, il problema prioritario del processo tributario non attiene alla velocità del rito, ma alla formazione dei giudici e alla mancanza di qualità delle sentenze, che finisce per tradursi in un numero eccessivo di ricorsi in cassazione. L'intervento sulla giustizia tributaria previsto nel PNRR muove dalla considerazione di quanto il contenzioso tributario sia una componente importante dell'arretrato della Suprema Corte (50.000 ricorsi pendenti nel 2020) e di quanto spesso le decisioni della Cassazione portino ad un annullamento delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali (nel 47% dei casi nel 2020), si cfr. Dossier sulla riforma della giustizia tributaria del Servizio bilancio dello Stato e del Dipartimento di giustizia, consultabili in *www.camera.it*. La legge n. 130/2022 può essere suddivisa in due parti. La *prima* prevede un cambiamento epocale nella giurisdizione tributaria, introducendo al posto del giudice onorario *part time* il giudice professionale a tempo pieno; la creazione della V magistratura tributaria rappresenta un traguardo, del quale si discute da più di centocinquanta anni (l'istituzione delle prime Commissioni tributarie risale al 1864), del quale non si può che essere soddisfatti. La *seconda* parte della legge prevede alcune modifiche alla disciplina del processo tributario, tra le quali rientrano quelle in tema di conciliazione giudiziale, oggetto del presente contributo. È indubbio che per arrivare all'approvazione di una riforma della giustizia tributaria così radicale (la creazione della V magistratura) dei compromessi fossero inevitabili, tuttavia indubbe perplessità suscita la permanenza organizzativa della giurisdizione tributaria all'interno del Ministero dell'Economia e Finanze. È vero che il problema principale, ossia quello della dipendenza economica, è stato superato, equiparando sotto il profilo retributivo i nuovi giudici tributari a quelli delle altre magistrature, è anche vero, però, che il giudice non deve soltanto *essere* terzo e imparziale, ma deve anche *apparire* tale e certamente la dipendenza dal MEF non lo consente, in quanto dallo stesso

zione giudiziale: da un lato introduce la possibilità che la proposta conciliativa venga formulata anche dal giudice² e, dall'altro, modifica le conseguenze previste a carico della parte che abbia rifiutato di aderire alla proposta, sia che essa provenga dal giudice, sia che essa provenga dall'altra parte.³

L'attribuzione del potere di iniziativa anche alla Corte di giustizia tributaria (nuova denominazione delle Commissioni tributarie prevista dalla riforma⁴) è

Ministero dipendono i giudici e una delle parti in causa. Sul punto F. PISTOLESI, *Spunti per una riforma della giustizia nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in www.giustiziainsieme.it, 20 luglio 2021; M. BASILAVECCHIA, *Riforma della giustizia tributaria. Una 'storica' prima pietra tra luci ed ombre*, in *L'Editoriale di Massimo Basilavecchia del 21 maggio 2022*, Ipsos Quotidiano online; G. RAGUCCI, *La giustizia tributaria rischia una duplice dipendenza culturale*, in *lSole24Ore*, 10 maggio 2022; E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nel d.d.l. di fonte senatoriale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° aprile 2022, 5 ss.; F. TUNDO, *Giustizia Tributaria: una riforma perfettibile, ma con interventi non negoziabili*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° luglio 2022, 5; A. GIOVANARDI, *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 marzo 2022, 11; per un commento anche degli altri aspetti della riforma tributaria si cfr. AA.VV., *La riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2022; A. CONTRINO, *Editoriale – La riforma della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma "suicida" o "gattopardesca"?*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 13 luglio 2022; G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": c) il giudizio monocratico e critica vincolata*, in www.fransoni.it, 4 giugno 2022; A. GIOVANARDI, *La riforma della giustizia tributaria nel disegno di legge di iniziativa governativa AS/2636: decisivo passo in avanti o disastrosa iattura?*, in *Riv. dir. trib., supplemento on line*, 8 luglio 2022; Sulla questione della necessaria indipendenza dal MEF dell'attuale giudice tributario, si vedano, tra gli altri, F. GALLO, *Verso il "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11; C. GLENDI, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Corr. trib.*, 2009, 877; A. MACHESSELLI, *La (in) dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della CEDU*, in *Dir. part. trib.*, 2013, 387; G. MELIS, *Liti tributarie: una riforma in danno dei contribuenti*, in *lSole24Ore*, 24 giugno 2022; C. BUCCICO, L. LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, 264 ss.

² All'interno del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, dopo l'art. 48-*bis*, viene inserito il seguente art. 48-*bis*.1 («Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria»): «Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-*bis* la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione», si cfr. l'art. 4, comma 1, lett. g), della l. n. 130/2022.

³ All'interno del d.lgs. n. 549/1992, il comma 2-*octies* dell'art. 15 (che disciplina le spese del giudizio), viene sostituito dal seguente: «Qualora una delle parti ovvero il giudice abbiano formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del cinquanta per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione», si cfr. l'art. 4, comma 1, lett. d), della l. n. 130/2022.

⁴ Con l'art. 4, comma 1, lett. a), della legge di riforma n. 130/2022 le denominazioni «Commissione Tributaria Provinciale» e «Commissione Tributaria Regionale» sono state sostituite dalle seguenti: «Corte di giustizia tributaria di primo grado» e «Corte di giustizia tributaria di secondo grado». Al di là di altre considerazioni (il cambiamento di denominazione contribuisce a trasmettere l'idea dell'equiparazione della magistratura tributaria a quelle già esistenti), il significato del sostantivo «Commissione», mal si conciliava con le ipotesi in cui il giudice tributario sarebbe stato chiamato ad operare in composizione monocratica. «La "Commissione" per definizione è un

senz'altro da considerare positiva, rappresentando un ulteriore strumento in direzione della necessaria deflazione del contenzioso tributario⁵.

Le conseguenze previste per la parte che non accetti la proposta di conciliazione, invece, appaiono sproporzionate rispetto al fine che il legislatore intende perseguire, che è quello di sanzionare le condotte di abuso del giudizio, riducendo, sempre in un'ottica deflattiva, il ricorso allo strumento processuale⁶.

Invero, rispetto alla disciplina precedente⁷, che già poneva le spese di lite a carico della parte che abbia rifiutato senza giustificato motivo la conciliazione per poi vedersi riconosciuta in sentenza una pretesa inferiore al contenuto della proposta, la riforma aggiunge la previsione di una maggiorazione delle spese del 50%⁸.

La nuova disciplina risulta eccessivamente penalizzante per chi non accolta il tentativo di conciliazione e rischia di inibire, per timore delle conseguenze,

organo collegiale, «gruppo di persone investite di un pubblico incarico»; si pensi alle *Commissioni d'esami*, alle *Commissioni Parlamentari*, alle *Commissioni Pontificie*. Se la denominazione non fosse stata cambiata – come nell'originaria versione del disegno di legge della riforma tributaria – sarebbe stato comunque necessario accompagnare la parola “Commissione” alla locuzione «anche in composizione monocratica», ogni qual volta il termine fosse stato utilizzato con riferimento indistintamente a tutte controversie tributarie (comprese quelle di primo grado e di valore inferiore a tre mila euro). In argomento si v. E. DE MITA, *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *IlSole24ore*, 14 giugno 2022.

⁵ Si tratta di una disposizione che, mutuando lo schema dell'art. 185 *bis* c.p.c., introduce per la prima volta nel processo tributario la conciliazione su iniziativa del giudice, sull'assunto – indubbiamente condivisibile – che: i. l'attuale reclamo/mediazione meriti di essere mantenuto in ragione dei positivi risultati in termini di deflazione del contenzioso; ii. non sia il caso, anche per la difficoltà di creare dal nulla una tale struttura e per il fatto che essa si porrebbe in quell'ambigua zona tra mediazione e attività decisoria, di fare ricorso ad un organo terzo, diverso dal giudicante, si cfr. sul punto la Relazione finale dei lavori della Commissione interministeriale presieduta da Giacinto della Cananea, 14, disponibile sul sito del Ministero della Giustizia.

⁶ La norma impone maggiori oneri (sotto forma non solo di spese di lite, ma anche di maggiorazione di queste del 50%) a carico di chi non riflette con ragionevolezza sulla possibilità di trovare un accordo per evitare la lite ed evidenzia l'opportunità di valutare con la dovuta attenzione il rapporto costi/benefici nell'assumere la decisione di giungere al giudizio.

⁷ L'art. 15, comma 2-*octies*, prima parte, del d.lgs. n. 546/1992, nella precedente formulazione prevedeva: «Qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata».

⁸ Sia che si interpreti questa norma come uno strumento per infliggere una speciale sanzione alla parte colpevole di aver rifiutato ingiustificatamente una proposta conciliativa, sia che si ritenga soltanto un diverso regime di regolamentazione delle spese di lite, connesso ad una vicenda incidentale, sia pur con funzione sanzionatoria, addossare alla parte che non abbia aderito alla proposta oltre alle spese di lite un aumento di esse del 50% appare sproporzionato rispetto al fine che si vuole raggiungere.

l'accesso alla giustizia, risultando poco coerente con il dettato costituzionale che garantisce la tutela giurisdizionale dei diritti.

Il problema si pone soprattutto nel caso in cui la proposta conciliativa sia formulata dal giudice, perché sarà lo stesso soggetto che poi deciderà nel merito l'esito del giudizio.

Valgano al riguardo le seguenti considerazioni.

2. *Il nuovo comma 2-octies dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992*

La legge di riforma del processo tributario, con la modifica del comma 2-octies dell'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 ha previsto che qualora una delle parti o il giudice abbiano formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restino a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del cinquanta per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta.

Si tratta di un'ipotesi di condanna che prescinde dalla soccombenza, in cui la responsabilità per le spese non è legata alla sussistenza o meno del diritto sostanziale, ma all'apprezzamento del comportamento processuale e in particolare al mero rifiuto di addivenire alla conciliazione.

Invero, la previsione di una condanna alle spese di lite per il mancato accoglimento ingiustificato di una proposta conciliativa nasce con la riforma del codice di procedura civile del 2009 e segnatamente con la modifica dell'art. 91, comma 1, ultima parte, c.p.c.⁹

Un'analogha previsione era stata introdotta all'interno del decreto sul conten-

⁹ La disposizione dell'art. 91, comma 1, ultima parte, c.p.c., introdotta nel nostro ordinamento con la riforma del sistema processuale civile del 2009 (art. 45, comma 10, della legge 18 giugno 2009, n. 69), prevede che il giudice, se accoglie la domanda in misura non superiore all'eventuale proposta conciliativa, condanni la parte che abbia rifiutato tale proposta senza giustificato motivo al pagamento delle spese maturate dopo la sua formulazione, fatti salvi i casi di compensazione. Gli interventi che hanno interessato le spese di lite costituiscono una delle novità più significative delle novelle sul processo civile degli ultimi anni. Scelte analoghe a quelle compiute in ambito civilistico sono state adottate dal legislatore anche in sede di riforma del processo amministrativo (si veda al riguardo quanto previsto dal decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, che all'art. 26 richiama espressamente gli artt. dal 91 al 97 del codice di rito). In argomento si v. A. Russo, *Rifiuto della conciliazione e refusione delle spese di lite. Il nuovo art. 91 c.p.c.*, in *Il fisco*, 2010, 5311 ss. Il principio fissato dall'art. 91 c.p.c. veniva ritenuto comunque applicabile, in ambito civilistico, dalla giurisprudenza di legittimità anche prima della riforma del 2019. Significativa al riguardo è la sentenza della Suprema Corte in cui si riconosce quale legittimo motivo di compensazione delle spese «un comportamento processuale ingiustificato restio a proposte conciliative plausibili in relazione alle concrete risultanze processuali», si cfr. Corte di cassazione, sez. un., 30 luglio 2008, n. 20598. Sul tema si v. C. Gioé, *Il rifiuto di mediazione tributaria e condanna alle spese del giudizio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 59 ss.

zioso tributario (art. 15, comma 2-*octies*, del d.lgs. n. 546/1992), con la riforma del 2015, sebbene l'art. 91 c.p.c. si ritenesse già applicabile in materia fiscale a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992¹⁰.

Prima della riforma in commento, tuttavia, nel diritto processuale civile e in quello tributario non era mai stata prevista una “sanzione” così pesante per la parte che avesse rifiutato, sia pur senza giustificato motivo, di addivenire ad una soluzione stragiudiziale della controversia su proposta dell'organo giudicante.

La modifica introdotta dalla l. n. 130/2022, oltre a disancorare la responsabilità processuale dalla soccombenza nel merito (la condanna alle spese di lite già prescindeva dalla soccombenza, dipendendo soltanto dal diniego ingiustificato di conciliare la controversia), prevede addirittura una maggiorazione delle spese di giudizio del 50% per la parte che rifiuti la proposta conciliativa.

Appare incongruo che una simile previsione sia stata introdotta per la prima volta proprio all'interno del processo tributario, ossia nell'ambito di una materia – come quella fiscale – caratterizzata da una legislazione spesso ambigua, soggetta sovente ad interpretazioni contrastanti in ordine alla corretta normativa da applicare al caso concreto.

Il problema – come già evidenziato – si pone nell'ipotesi in cui l'iniziativa della conciliazione sia della Corte di giustizia tributaria, che sarà poi lo stesso soggetto che deciderà nel merito l'esito del giudizio.

¹⁰ A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992 è venuto meno ogni dubbio in ordine all'applicabilità dell'art. 91 c.p.c. al processo tributario. Il decreto sul nuovo contenzioso, da un lato, ha disposto l'espressa abrogazione dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, che escludeva l'applicabilità al procedimento davanti alle Commissioni tributarie degli articoli da 90 a 97 c.p.c.; dall'altro, all'art. 1, secondo comma, ha previsto un rinvio generale alle disposizioni del codice di procedura civile. Con riferimento all'art. 91, comma 1, ultima parte, c.p.c., sussistevano entrambe le condizioni per l'operatività del suddetto rinvio, rappresentate dall'*omessa previsione* della fattispecie da parte del d.lgs. n. 546/1992 e dalla sussistenza di *compatibilità* tra la norma del codice di procedura civile da applicare e le disposizioni del d.lgs. n. 546/1992. Invero, nessuna norma del processo tributario regolamentava la stessa fattispecie, né una fattispecie analoga a quella prevista dall'art. 91, primo comma, ultimo periodo, c.p.c.; quanto alla compatibilità, la previsione nel sistema contenzioso in materia fiscale di una serie di strumenti deflattivi e di definizione alternativa al giudizio, rappresentava un alveo già tracciato nel quale la norma procedurale in commento trovava congrua allocazione. Sul punto si rimanda anche alle considerazioni di E. MANZON, *La legge n. 69/2009 (interventi sul processo civile) ed il processo tributario. Primi rilievi*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 887 ss. L'autore classifica le disposizioni novellate del c.p.c. in materia di spese di lite quali «norme di sistema», come tali di rilevanza fondamentale per il contenzioso tributario. L'applicabilità al contenzioso tributario della norma in commento era stata, peraltro, riconosciuta anche dall'Agenzia delle Entrate nella circolare emanata in sede d'interpretazione del nuovo regolamento in tema di spese introdotto dalla l. n. 69/2009: «Si ritiene che la citata disposizione possa trovare applicazione anche nel processo tributario, ancorché la 'conciliazione giudiziale' di cui all'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992 preveda una disciplina diversa dalla 'proposta conciliativa' cui si riferisce l'art. 91 c.p.c.», si cfr. Direzione Centrale Normativa e Contenzioso Agenzia delle entrate, circ. 31 marzo 2010 n. 17/E.

In materia tributaria la proposta conciliativa avanzata dal giudice contiene inevitabilmente un'anticipazione di giudizio, perché, a differenza degli altri settori del diritto, il giudice sarà vincolato al rispetto del principio di riserva di legge e non potrà prospettare soluzioni che abbiano natura transattiva, invitando le parti a farsi reciproche concessioni al solo fine di evitare il protrarsi della lite.

Una simile proposta, invero, non potrebbe essere accettata dalla parte pubblica, vincolata al rispetto del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Se il giudice suggerisce di conciliare la controversia, significa che, alla luce della legislazione vigente, degli atti processuali e della documentazione prodotta dalle parti, ha già valutato che il rapporto tributario debba essere regolato nel modo proposto ed è difficile che possa pronunziarsi diversamente all'esito del processo.

Non è da escludere, proprio per questo, che possa valutare negativamente il comportamento della parte che abbia rifiutato la soluzione di definizione della lite da lui prospettata; il diniego di conciliare per il giudice sarà sempre (o quasi) ingiustificato.

D'altronde è in ragione di tali considerazioni (inevitabile anticipazione di giudizio) che la legge di riforma prevede che il giudice, che abbia proposto la conciliazione, non possa essere ricusato, né debba astenersi¹¹. Se in tale proposta non si fosse riconosciuta una sostanziale anticipazione di giudizio, alla quale è inevitabilmente connesso il comprensibile timore della parte (che intenda rifiutare) in ordine all'esito finale della lite, non vi sarebbe stato motivo di precisare che la formulazione della proposta non possa essere causa di ricazione o astensione.

Considerato che la proposta conciliativa di regola viene fatta in una fase iniziale del giudizio, non è escluso che in fase decisionale, analizzate nel dettaglio le risultanze istruttorie, il giudice possa pronunziarsi in modo sostanzialmente analogo alla proposta, ma riconoscendo alla parte che abbia rifiutato un diritto quantitativamente, anche di poco, inferiore: ciò farebbe scattare in automatico le pesanti conseguenze previste dal nuovo comma 2-*octies* dell'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992.

Il rischio concreto è che di fatto – se pur non espressamente – la proposta di conciliazione formulata dal giudice diventi vincolante per la parte, che ragionevolmente non potrà fare affidamento su una pronunzia più favorevole e potrebbe essere indotta ad accettare soltanto per il timore di essere condannata alle spese di lite, con la significativa maggiorazione del 50%¹².

¹¹ Il comma 6 del nuovo art. 48-*bis*.1, comma 6, inserito all'interno del d.lgs. n. 546/1992 dall'art. 4, comma 1, lett. g), della l. n. 130/2022 prevede che: «La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricazione o astensione del giudice».

¹² Una conseguenza pregiudizievole così pesante nel caso di mancata accettazione della

Si tenga conto del fatto che accettare la conciliazione per la parte significa abdicare alla visione giuridica proposta, rinunciare al diritto di ottenere la condanna alle spese di lite della controparte e soprattutto non potersi avvalere del doppio grado di giudizio.

Il fine che l'istituto della conciliazione si propone – deflazionare il contenzioso e contrastare l'abuso dello strumento processuale – non può giustificare il sacrificio del diritto costituzionalmente garantito ad agire o resistere in giudizio, perché la difesa giurisdizionale non può subire limitazioni¹³. Alle parti può essere offerta soltanto la possibilità di definire la lite in via stragiudiziale, ma tale definizione non può essere imposta, neppure indirettamente o in forma implicita.

Per essere rispettosi del dettato costituzionale gli strumenti deflattivi possono essere obbligatori soltanto nel loro esperimento, non anche nella loro accettazione, come di fatto rischia di accadere nell'ipotesi *de qua*.

Si consideri che, prima dell'emendamento del 4 maggio 2022, il disegno di legge della riforma tributaria aveva previsto la limitazione della possibilità di proporre appello per le liti di valore fino a tremila euro¹⁴. Se questa norma non fosse stata espunta dal testo definitivo della l. n. 130/2022 il pregiudizio del diritto alla difesa giurisdizionale sarebbe risultato ancora maggiore, perché la parte chiamata a decidere, se accettare o meno la proposta di conciliazione, avrebbe saputo che in caso di rifiuto non avrebbe potuto sottoporre le sue ragioni davanti ad un altro giudice, diverso da quello che si era già espresso con la proposta.

Vi sono ipotesi in cui sebbene il valore della lite non sia elevato le conseguenze di una errata definizione della controversia potrebbero essere molto dannose per il contribuente. Si pensi alle cause che investono questioni di carattere generale, i cui effetti si ripercuotono sulle successive annualità (e su atti impositivi magari anche di importo più elevato)¹⁵.

Diversa è l'ipotesi in cui l'iniziativa della conciliazione provenga da una

proposta conciliativa formulata dal giudice finisce per condizionare eccessivamente la volontà della parte.

¹³ Si cfr. l'art. 24 della Costituzione: «La difesa (giurisdizionale) è un diritto inviolabile in ogni stato grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione».

¹⁴ L'art 2, comma 2, lett. f) del disegno di legge della riforma tributaria AS/2636, abrogato a seguito degli emendamenti del 4 agosto 2022, prevedeva: «La sentenza della commissione provinciale pronunciata dal giudice monocratico di cui all'art. 4-bis può essere appellata esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, nonché per violazione di norma costituzionali, o di diritto dell'Unione europea, ovvero dei principi regolatori della materia». In argomento si v. G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": c) il giudizio monocratico e critica vincolata*, in www.fransoni.it, 4 giugno 2022.

¹⁵ «La sentenza del giudice tributario emessa con riferimento ad un determinato rapporto giuridico di imposta ed in relazione ad una specifica annualità, può fare stato anche con riferimento alle imposte dello stesso tipo dovute per gli anni successivi per quanto attiene alla risoluzione di un'identica questione di diritto comune a tutte le controversie, o alla decisione su questioni preli-

delle parti, perché in questo caso la nuova previsione (condanna alle spese di lite, con la maggiorazione del 50%, in caso di rifiuto) può trovare giustificazione nell'esigenza di indurre il soggetto che abbia ricevuto la proposta a riflettere con la dovuta attenzione e ragionevolezza sulla possibilità di trovare un accordo per evitare la prosecuzione della lite. La parte, tuttavia, rimane libera di conciliare o meno, perché laddove non volesse definire la lite potrà confidare nella decisione di un giudice terzo, che non ha espresso ancora alcun orientamento.

Va considerato che il decreto sul contenzioso tributario contiene già una norma – ad oggi quasi del tutto inapplicata – che consentirebbe di contrastare efficacemente le ipotesi di abuso del processo e che, rispetto alla disciplina introdotta dalla riforma, appare maggiormente modulabile rispetto al caso concreto.

Come spesso accade nel nostro ordinamento si moltiplica la produzione di norme, piuttosto che verificare se la legislazione esistente contenga già disposizioni che consentano di raggiungere la finalità perseguita.

Invero, l'art. 15, al comma 2 *bis*, del d.lgs. n. 546/1992, richiama espressamente il comma 3 dell'art. 96 c.p.c., il quale prevede che: «quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì, condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata».

Si tratta di uno strumento di deflazione del contenzioso, che si differenzia dalle ipotesi di responsabilità aggravata di cui ai primi due commi dell'art. 96 c.p.c., per il fatto di poter essere attivato anche d'ufficio e quindi anche in assenza di un'esplicita richiesta di parte.

Il termine «soccombenza» utilizzato all'interno dell'articolo deve essere inteso anche come “soccombenza parziale”, il che consente di estendere la portata della norma anche alle controversie suscettibili di essere definite con la conciliazione, caratterizzate sovente da una soccombenza reciproca delle parti.

Se si intendeva incentivare il ricorso allo strumento conciliativo sarebbe stato sufficiente applicare questa norma nelle ipotesi di ingiustificato rifiuto di definizione stragiudiziale della controversia in pendenza di giudizio.

Infine, il novellando testo dell'art. 15, comma 2-*octies*, del d.lgs. n. 546/1992 fa riferimento soltanto all'ipotesi in cui la proposta conciliativa della Corte di giustizia tributaria venga rifiutata da una delle parti in causa¹⁶. La norma non chiarisce cosa succeda nel caso in cui siano entrambe le parti a non accettare tale proposta.

È un aspetto, questo, che andrà disciplinato dal legislatore, in modo da non

minari correlate ad un interesse protetto che rivesta il carattere della durezza», si cfr. Corte di cassazione, sez. trib., 15 novembre 2013, n. 25669.

¹⁶ «Qualora una delle parti ovvero il giudice abbiano formulato una proposta conciliativa, *non accettata dall'altra parte ...*», si cfr. il comma 2-*octies* dell'art. 15 del d.lgs. n. 546/1992, nella versione modificata dall'art. 4 della l. n. 130/2022.

lasciare margini di discrezionalità all'interprete, in ragione della significativa invasività delle conseguenze che ne derivano.

Occorrerà chiarire, in particolare, se la previsione della condanna alle spese, con la maggiorazione prevista, in questo caso non trovi applicazione, o se invece, ad esempio, le spese di lite vadano ripartite tra le parti, in ragione della eventuale diversa percentuale di soccombenza nel merito, con l'incremento del 50%, per ciascuna di esse, delle spese di lite che le sono state addebitate.

3. «L'ingiustificato motivo» del rifiuto della proposta conciliativa

Le perplessità sopra evidenziate, con riguardo alla conciliazione su iniziativa del giudice, non possono essere superate dal fatto che la condanna alle spese di lite, maggiorate del 50%, sia prevista soltanto nel caso in cui il rifiuto sia ingiustificato.

In questi casi, invero, la valutazione del motivo è rimessa allo stesso giudice che ha avanzato la proposta e non sono esplicitati i criteri per stabilire quando un rifiuto possa considerarsi «giustificato».

La norma, infatti, non contiene una definizione di “giustificato motivo” di rifiuto della proposta conciliativa, né essa può essere rinvenuta in altre disposizioni del decreto sul contenzioso tributario o del codice di procedura civile che si occupano di conciliazione¹⁷.

Deve ritenersi che il parametro al quale dovrà ispirarsi il giudice vada rintracciato nella «misura dell'interesse a proseguire la lite», interesse da non intendere nell'accezione di cui all'art. 100 c.p.c. (interesse ad agire), ma in senso economico-patrimoniale¹⁸.

Non si potranno ritenere “giustificate” le motivazioni meramente soggettive, come la convinzione della parte circa la fondatezza delle proprie ragioni, o il suo interesse di natura morale alla pronunzia (c.d. questioni di principio). Allo stesso modo non potrà essere presa in considerazione l'eventuale impossibilità di far fronte agli oneri economici nascenti dalla conciliazione.

Se si ammettessero ragioni soggettive, come quelle sopra esemplificate,

¹⁷ Si cfr. l'art. 185, comma 1, c.p.c. (sul tentativo di conciliazione); l'art. 232, comma 1, c.p.c. (in tema di mancata risposta della parte all'interrogatorio nel processo di cognizione); l'art. 255, comma 1, c.p.c. (sulla mancata comparizione dei testimoni); l'art. 420, comma 1, c.p.c. (in materia di mancata comparizione delle parti all'udienza fissata per la discussione della causa).

¹⁸ Per alcune riflessioni, in ambito civilistico, dei criteri che deve seguire il giudice nel valutare l'ingiustificato rifiuto si cfr. D. POTETTI, *Novità della l. n. 69 del 2009 in tema di spese di causa e responsabilità aggravata*, in *Giur. merito*, 2010, 940; F. GARRI, *L'udienza di discussione: il ruolo del giudice conciliatore e il novum della proposta transattiva*, in *Quest. giust.*, 2010, 155. Sul tema dell'ingiustificato rifiuto della proposta di mediazione ex art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992, si v. C. GIOÈ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015, 170 ss.

l'ambito di operatività della norma risulterebbe quasi del tutto inibito, poiché il rifiuto della proposta conciliativa finirebbe per risultare il più delle volte giustificabile.

Ciò che il giudice sarà chiamato a valutare al fine di escludere la condanna alle spese è, piuttosto, il risultato che la parte non conciliante ha conseguito al termine del giudizio: occorrerà stabilire quale minor vantaggio (di carattere patrimoniale) essa avrebbe ricevuto dall'accettazione della proposta, rispetto alla decisione.

A tal fine il giudice dovrà porsi al tempo nel quale è stata formulata la proposta e stabilire, sulla base delle emergenze processuali di quel momento, se la previsione della parte non conciliante sull'esito del giudizio ritenuto economicamente più vantaggioso, sia da considerarsi fondata o meno.

Alla luce di tale parametro, ad esempio, potrà 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 successivamente.

Si tratta di un'indagine complessa, che non deve tradursi nel sacrificio del diritto di agire o resistere in giudizio, costituzionalmente garantito, col rischio di qualificare come ingiusto il diritto all'azione.

Quel che il legislatore si propone, infatti, è soltanto di impedire l'abuso o l'uso distorto del processo.

Va considerato che la parte potrebbe avere legittimo interesse a proseguire la lite anche soltanto per ottenere la condanna alle spese di lite.

È vero che trattandosi di una controversia astrattamente suscettibile di conciliazione – almeno dal punto di vista del giudice che l'ha proposta – è verosimile che alla fine del giudizio sia dichiarata la soccombenza reciproca, con la conseguente statuizione in sentenza della compensazione delle spese di lite. È anche vero, però, che sovente la soccombenza reciproca non è ripartita in modo uguale tra le parti.

Se il contribuente, ad esempio, in base alla proposta di conciliazione dovesse risultare soccombente al 20% potrebbe avere interesse ad ottenere il rimborso delle spese legali sostenute, soprattutto se la conciliazione interviene in appello, per recuperare l'80% degli esborsi sostenuti per due gradi di giudizio.

Il rimborso delle spese di lite rappresenta garanzia di una tutela effettiva per la parte vittoriosa. Chi ritiene lesi i propri diritti deve poter agire in giudizio sapendo che, in caso di accoglimento delle sue ragioni, sarà sollevato anche dagli oneri che ha dovuto sostenere per farli valere¹⁹.

¹⁹ La disciplina della condanna alle spese si basa sul principio della soccombenza, che costituisce espressione del principio di causalità: chi ha dato causa alla necessità del giudizio col proprio comportamento rivelatosi poi contrario al diritto è tenuto alla rifusione delle spese anticipate da controparte.

Quando il valore della causa non è molto elevato l'incidenza delle spese del giudizio potrebbe finire per il vanificare la vittoria raggiunta in sede processuale.

4. *Le controversie conciliabili su iniziativa del giudice tributario*

I dubbi sollevati con riguardo alla nuova disciplina della conciliazione su proposta del giudice non possono essere superati dalla circostanza che l'istituto sia attivabile soltanto per le liti soggette a reclamo e avuto riguardo all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.²⁰

È indubbio che il richiamo all'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992, previsto all'interno dell'art. 48 *bis*.1, ponga un limite di valore alle liti conciliabili su iniziativa del giudice, restringendo il campo di operatività della norma.

Mentre le parti possono sempre proporre di conciliare le controversie di qualsiasi valore, se l'iniziativa è della Corte di giustizia tributaria la proposta potrà riguardare soltanto i giudizi il cui valore non ecceda i cinquantamila euro.

A tal riguardo valgono i criteri generali fissati dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992²¹, ai sensi del quale per determinare il valore della controversia dovrà farsi riferimento all'importo del tributo contestato, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, salvo che l'impugnazione riguardi le sole sanzioni, giacché in tal caso il valore sarà costituito dall'importo richiesto a tale titolo.

Secondo la lettera dell'art. 17-*bis* il limite di valore va riferito alla «controversia» e non all'atto in sé²²; con la conseguenza che esso non andrà determinato in ragione di tutte le somme richieste nel provvedimento impugnato, ma soltanto degli importi contestati dal contribuente.

Così, di fronte ad un atto impositivo che contenga imposte per un importo complessivo superiore a cinquantamila euro, il nuovo istituto troverà comunque applicazione laddove il soggetto passivo si sia opposto nel limite del valore previsto dall'art. 17 *bis*.

Ciò vale anche nel caso in cui il provvedimento contestato si riferisca a più tributi: per verificare se la controversia rientri tra quelle conciliabili su proposta del giudice, dovrà aversi riguardo soltanto al totale delle imposte che hanno formato oggetto di impugnativa.

²⁰ Il nuovo art. 48-*bis*.1 introdotto dalla riforma, invero, prevede che l'istituto della conciliazione possa essere attivato su proposta della Corte di giustizia tributaria «Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-*bis* ... avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione».

²¹ L'art. 12 è richiamato ai fini della determinazione del valore della controversia dall'art. 17-*bis*, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992.

²² L'art. 17-*bis*, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, dispone testualmente: «Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione».

Laddove il ricorso sia stato proposto avverso una pluralità di provvedimenti, il valore della lite andrà determinato con riferimento a ciascuno di essi: ogni atto impositivo, invero, identifica un'autonoma controversia, con caratteristiche proprie e con possibile esito differente. Diversi sono i vizi che possono assumere rilevanza con riferimento a ciascun atto impugnato e le conseguenti valutazioni che il giudice potrà fare, ai fini di un'eventuale proposta conciliativa, riguardo alle eccezioni di illegittimità e infondatezza sollevate dalle parti (prescrizione, decadenza, difetto di notifica dell'atto presupposto, ecc.).

Analogamente, se oggetto di impugnazione è il rifiuto – espresso o tacito – di rimborso e con un'unica istanza sia stata chiesta la restituzione di tributi relativi a più periodi d'imposta, il valore andrà determinato con riferimento all'importo richiesto per ciascuna annualità.

Così, se soltanto uno dei periodi l'imposta impugnati rientra nel limite di valore fissato dalla norma, la proposta di conciliazione potrà presentarsi esclusivamente con riferimento ad esso.

Nel caso in cui la controversia abbia ad oggetto un accertamento limitato alla rettifica di perdite, senza determinazione di un reddito, il valore della controversia dovrà quantificarsi con riguardo alla c.d. imposta "virtuale"²³.

Dovranno, invece, ritenersi escluse dalle controversie conciliabili su proposta del giudice quelle che hanno ad oggetto il diniego o la revoca di agevolazioni.

Il valore della lite, infatti, in questi casi è indeterminabile e pertanto la relativa controversia non sarà soggetta a reclamo-mediazione, salvo che il relativo provvedimento non contenga anche la richiesta di una maggiore imposta non superiore a cinquantamila euro²⁴.

Al di là della varietà delle concrete fattispecie alle quali risulterà applicabile il nuovo art. 48-*bis*.1 del d.lgs. n. 546/1992, posto che l'istituto è stato introdotto con l'evidente finalità di deflazionare il contenzioso, non si comprende perché il legislatore abbia deciso di limitarne l'applicazione alle sole controversie di valore non eccedente cinquantamila euro, tenuto conto anche del fatto che qualora la proposta provenga da una delle parti l'istituto risulta applicabile per la generalità dei giudizi.

È vero che le controversie di valore inferiore alla soglia di cinquantamila euro – considerato che l'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 546/1992 esclude dal computo sanzioni ed interessi – costituiscono la maggioranza di quelle pendenti davanti agli organi di giurisdizione tributaria, ma ciò nonostante sarebbe stato

²³ Con l'art. 4, comma 1, lett. b), della l. n. 130/2022 è stato previsto che ai fini della determinazione del valore della lite si tenga conto anche dell'imposta virtuale, calcolata a seguito delle rettifiche di perdite.

²⁴ In questo caso il valore della lite corrisponderà all'importo del tributo o maggiore tributo accertato, al netto degli interessi e sanzioni, si cfr. Agenzia delle entrate, circ. 18 dicembre 1996, n. 291/E.

sicuramente più congruo al raggiungimento dell'obiettivo di decongestionare il contenzioso tributario estenderne l'applicazione a tutte le liti fiscali, a prescindere dal valore²⁵.

Per quanto attiene alle «questioni di facile e pronta soluzione» richiamate dall'art. 48 *bis*.1 per limitare il campo di applicazione della conciliazione su iniziativa del giudice, va osservato che tali questioni sono proprio quelle per le quali il contribuente più difficilmente sarà disposto a conciliare e a rinunciare al recupero delle spese di lite. Invero, se la controversia si considera di pronta e facile soluzione significa, verosimilmente, che riguarda un atto viziato da errori facilmente rilevabili, sui quali tuttavia l'ufficio non è intervenuto, costringendo il contribuente a procedere giudizialmente e a farsi carico dei connessi maggiori oneri (pagamento del contributo unificato e onorari per l'ulteriore attività difensiva).

La parte che arriva al giudizio per una controversia di questo tipo, in altri termini, lo fa di solito perché costretta, avendo già esperito tutti i tentativi di soluzione stragiudiziale (accertamento con adesione, istanza di annullamento in autotutela, proposta di reclamo-mediazione), per i quali avrà dovuto sopportare anche i relativi costi (l'assistenza tecnica anche in fase pre-giudiziale risulta sovente indispensabile, pur non essendo obbligatoria).

Una volta giunto al giudizio al contribuente non sarà più sufficiente vedersi riconosciuto il diritto per il quale ha impugnato l'atto, ma diventerà fondamentale ottenere anche la refusione delle spese, quanto meno di quelle processuali (le altre potrà recuperarle soltanto avviando un giudizio per il risarcimento del danno), causate dalla colpevole inerzia dell'ufficio²⁶.

La proposta conciliativa del giudice, pertanto, in questi casi, per poter essere accettata, dovrebbe quanto meno prevedere il rimborso delle spese giudiziali affrontate fino a quel momento.

²⁵ Il diverso trattamento delle controversie fiscali in ragione del loro differente valore e del soggetto da cui proviene l'atto contestato ha indotto talune Commissioni tributarie – quando il limite di valore per le controversie reclamabili era di ventimila euro – a sollevare una questione di legittimità costituzionale per contrasto dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992 con il principio di uguaglianza previsto dall'art. 3 cost. La Corte costituzionale ha ritenuto la questione non fondata affermando che la delimitazione prevista dalla norma in esame corrispondeva all'interesse generale di deflazione del contenzioso tributario, perseguito dal legislatore. In particolare – secondo il ragionamento della Corte – atteso che le controversie inferiori a venti mila euro e relative ai tributi erariali costituiscono la maggioranza di quelle instaurate davanti alle Commissioni tributarie, la finalità deflattiva può correttamente e ragionevolmente considerarsi raggiunta, considerato che l'istituto riguarda comunque un numero consistente di liti fiscali, si cfr. Corte costituzionale, 16 aprile 2014, n. 98. In argomento si cfr. A. IORIO, L. AMBROSI, *Corte Cost., 16 aprile 2014, n. 98 – Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria*, in *Il fisco*, 2014, 1854.

²⁶ Non è senza rilievo ricordare che se l'ufficio avesse annullato la pretesa nei 90 giorni a sua disposizione, a seguito dell'obbligatoria attivazione della fase di reclamo-mediazione, non avrebbe dovuto neppure sostenere le spese della procedura, atteso che l'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992 prevede la refusione delle suddette spese soltanto nel caso in cui si giunga al giudizio.

Abstract

La legge di riforma del processo tributari, approvata in via definitiva il 9 agosto 2022, reca nuove disposizioni anche in tema di conciliazione giudiziale. L'attribuzione del potere di iniziativa anche alla Corte di giustizia tributaria è senz'altro da considerare positiva, rappresentando un ulteriore strumento in direzione della necessaria deflazione del contenzioso tributario. Le conseguenze previste per la parte che non accetti la proposta di conciliazione, invece, appaiono sproporzionate rispetto al fine che il legislatore intende perseguire, che è quello di sanzionare le condotte di abuso del giudizio, riducendo, sempre in un'ottica deflattiva, il ricorso allo strumento processuale.

About the new judge-initiated dispute resolution

The tax reform law, definitively approved on 9 August 2022, also includes new provisions on the subject of judicial dispute resolution. The attribution of the power of initiative also to the Tax Court of Justice is certainly to be considered positive, representing a further tool in the direction of the necessary deflation of the tax dispute. The consequences envisaged for the party that does not accept the dispute resolution proposal, on the other hand, appear disproportionate to the aim that the legislator intends to pursue, which is to sanction the conduct of abuse of judgment, reducing, again with a deflationary view, the appeal to the procedural instrument