

In attesa della riforma

Fisco, come chiudere le liti

Stefano Marchese

La conciliazione è possibile per le questioni sorte sulla prova (incerta) del fatto imponibile. Oggetto della conciliazione non è quindi la lite tributaria, ma la controversia che attiene alla prova

La crescita - con progressione quasi geometrica - della litigiosità in materia tributaria, che si è verificata sin dall'avvio della riforma fiscale degli anni '70, ha ampliato, in modo assai rilevante, il divario esistente fra l'entità dei tributi e sanzioni accertati e l'importo di quelli in concreto percepiti dall'Erario, con la conseguenza di pregiudicare fortemente il principio di effettività dell'imposizione.

Il sistema di accertamento e riscossione dei tributi era improntato, fino a pochi anni fa (ma in minor misura lo è ancor'oggi), a rendere particolarmente conveniente la via contenziosa. Questo senz'altro per il contribuente, il quale aveva tutto l'interesse a differire sine die (e spesso in attesa del prossimo condono) il momento del pagamento del tributo accertato e soprattutto delle sanzioni irrogate, secondo i principi, di per sé assolutamente ineccepibili, della riscossione graduale in pendenza di giudizio. E ciò, ovviamente, ancorché l'impugnazione fosse del tutto pretestuosa. Ma anche l'interesse dell'Amministrazione finanziaria non era da meno, la quale spesso insisteva (e insiste) con ostinazione in liti temerarie su questioni "bizantine", che difficilmente portavano risultati utili per l'Erario ma che comunque "scaricavano" il singolo funzionario da ogni responsabilità: intanto, anche in caso di soccombenza finale, il Fisco non avrebbe portato pena. Il legislatore fiscale, in questi ultimi anni, ha preso coscienza di tale grave problema, introducendo nell'ordinamento tutta una serie di disposizioni, di procedure e di meccanismi che, in qualche modo, costituissero un "filtro" al continuo incremento del contenzioso. Se infatti è interesse dell'Erario addivenire alla pronta riscossione delle imposte accertate - il che risponde anche ad un principio di giustizia - non è meno vantaggioso per il contribuente definire rapi-

damente, e sulla base di una composizione accettabile degli interessi in gioco, il proprio debito d'imposta. Che il trend legislativo vada in questa direzione ce lo confermano tutta una serie di disposizioni volte a prevenire il sorgere di controversie fiscali o a definirle sul nascere. A tacer dei vari provvedimenti di condono e di definizione agevolata delle liti fiscali, susseguiti negli anni, e limitandoci alle norme emanate nell'ultimo quadriennio, si possono ricordare, ad esempio, la norma sulla definizione agevolata degli atti impositivi di limitato ammontare¹, l'istituto dell'interpello², la condanna alle spese processuali e la definizione preventiva della controversia contenute nel testo legislativo del nuovo processo tributario³ e, da ultimi, la procedura dell'accertamento con adesione⁴, la codificazione del principio di autotutela in materia tributaria⁵ e la conciliazione giudiziale.

Vi è invece da dubitare sul fatto che la conciliazione sia esperibile anche in sede

di revocazione: a questa soluzione si perviene argomentando sia dal fatto che l'art.

41 del dpr n. 636 rinvia al procedimento davanti alla Commissione di secondo

grado, sia dal rilievo che il principio di cui all'art. 400 c.p.c. non risulta analogica-

mente applicabile al processo tributario⁷. Soltanto in via transitoria, l'ultimo com-

ma dell'art. 2-sexies della legge n. 656 del 1994 dispone che per i giudizi pendenti alla data del 17 novembre 1994 l'istituto della conciliazione si applica in ogni fase e grado del giudizio tributario. Sempre in via transitoria, vengono escluse dalla conciliazione le liti fiscali pendenti alla data del 17 novembre 1994 davanti alle commissioni tributarie in ogni grado del giudizio che possono formare oggetto della particolare procedura di chiusura agevolata disposta dall'art. 2 quinquies della legge numero 656.

Quest'ultimo istituto, che forma l'oggetto di queste brevi riflessioni, è disciplinato dall'art. 20-bis del dpr n. 636 del 1972, introdotto dall'art. 2-sexies (sic) della l. 30 novembre 1994, n. 656. Si tratta di una disposizione innovativa di particolare rilievo pratico, destinata ad aprire nuove prospettive nella procedura di definizione delle controversie attinenti la determinazione della base imponibile.

Dall'analisi della norma emerge innanzitutto che essa è posta sotto la sezione I del capo III del dpr n. 636, regolante il procedimento di primo grado.

La conciliazione, quindi, è esperibile unicamente nel giudizio davanti alla Commissione tributaria di 1° grado.

Deve ritenersi applicabile la conciliazione anche in sede di rinvio alla commissione di primo grado, dato che la mancata modifica dell'art. 24, u.c., del dpr n. 636 - che richiama gli artt. 19 e 20 (e quindi non il nuovo art. 20-bis) - sembra da attribuirsi più ad una dimenticanza del legislatore che ad una espressa volontà di escludere la conciliazione in tale sede.

E ciò anche in analogia con i principi enunciati dall'art. 394 c.p.c.⁶.

Come ha precisato l'Amministrazione finanziaria⁸, possono dunque formare oggetto di conciliazione le liti pendenti alla data del 17 novembre 1994 davanti alle commissioni di primo e secondo grado e alla commissione centrale il cui valore - come definito dal citato art. 2-quinquies, comma 4 - sia superiore a L. 20 milioni; quelle pendenti davanti ad una Corte d'Appello o alla Corte di Cassazione, indipendentemente dal valore della lite; nonché quelle instaurate davanti alla commissione di primo grado successivamente al 17 novembre 1994⁹.

ma non dipendenti da atti di imposizione notificati anteriormente a detta data, ovvero da atti impugnabili che si fondino su verbali di constatazione la cui notifica sia anteriore a detta data, di valore fino a venti milioni di lire: questi ultimi, infatti, sarebbero definibili ex art. 2-quinquies.

Sono pertanto escluse dalla conciliazione le liti fiscali pendenti davanti alle commissioni tributarie alla data del 17 novembre 1994 il cui valore sia fino a 20 milioni e quelle che insorgano successivamente per atti notificati alla stessa data, incluse quelle impugnazioni di atti impositivi nei quali la pretesa tributaria si fondi su processi verbali di constatazione notificati fino al 17 novembre 1994, sempre di valore fino a 20 milioni.

L'art. 20-bis, comma 1, presenta particolare importanza in quanto definisce l'ambito di applicazione e l'oggetto della conciliazione in materia tributaria. Esso dispone infatti che "se la controversia involge questioni non risolubili in base a prove certe, ciascuna delle parti può proporre in udienza all'altra parte la conciliazione totale o parziale su tali questioni".

Prima di entrare nel dettaglio di tale disposizione e delle norme procedurali contenute nei successivi commi dell'art. 20-bis, riteniamo opportuno porre alcuni punti fermi sulla natura giuridica della conciliazione fiscale. Il problema è di non poco conto e formerà senz'altro l'oggetto di trattazioni monografiche: nondimeno, pur consapevoli che non è certo questa la sede per affrontare argomenti di teoria generale, essendo piuttosto lo scopo di questo lavoro quello di fornire qualche osservazione di carattere essenzialmente operativo, riteniamo indispensabile fare alcune considerazioni al riguardo, proprio per le conseguenze di ordine pratico che possono derivare dall'accoglimento dell'una o dell'altra ricostruzione teorica dell'istituto.

L'accostamento della conciliazione tributaria all'omonimo istituto processual-civilistico, fatto da alcuni fra i primi commentatori¹⁰ deve essere attentamente valutato, essendo profondamente diverse le loro caratteristiche.

La conciliazione nel processo civile costituisce un negozio dispositivo, con il contenuto della transazione o della rinuncia¹¹. Essa, infatti, ha per oggetto diritti soggettivi, normalmente disponibili¹², e ha l'effetto di far cessare la materia del contendere.

Ben diversa è la situazione che si presenta nella conciliazione tributaria.

Come è noto, l'esercizio della potestà amministrativa d'imposizione si concretizza in una attività dall'ufficio tributario che ha carattere rigidamente vincolato nei fini come nei mezzi, e tale mancanza di discrezionalità amministrativa discende primariamente dall'art. 23 Cost.¹³. Ne consegue che la posizione soggettiva dell'ente impositore è indisponibile, non potendo formare oggetto di negoziazioni, ed irrinunciabile.

L'unico margine di discrezionalità, di cui l'ufficio dispone, attiene alla misurazione del presupposto, ossia alla determinazione della base imponibile, e in tale caso si è soliti parlare di "discrezionalità tecnica".

I limiti di questa discrezionalità corrispondono dunque all'ambito di applicazione della conciliazione giudiziale: ogniquale volta manchi la "prova certa" del fatto imponibile o del suo ammontare, ecco che la legge pone a carico dell'ufficio fiscale il compito di valutare criticamente, applicando regole tecniche, i dati di cui dispone per raggiungere il risultato di determinare, sia pure attraverso stime o induzioni, la base imponibile su cui applicare il tributo.

Nel corso di tale attività valutativa il contribuente può fare le proprie osservazioni di carattere tecnico, contestare l'attendibilità del metodo seguito dall'ufficio, proporre criteri alternativi, segnalare fatti rilevanti non conosciuti o trascurati da questo, e così via.

Qualora le parti raggiungano un accordo sull'entità della base imponibile, ove questo si verifichi prima della notifica dell'atto di imposizione, ecco che si avrà un accertamento con adesione; se invece le parti si accordano successivamente all'instaurazione del giudizio tributario, questo accordo formerà l'oggetto della conciliazione giudiziale. Ove si voglia, tuttavia, trovare nel codice di diritto processuale un istituto analogo alla conciliazione in materia fiscale, esso potrà individuarsi, con le opportune differenziazioni, nella conciliazione davanti al consulente tecnico d'ufficio in materia contabile, prevista dagli artt. 198 e ss. c.p.c.

Possiamo dunque approfondire l'ambito di applicazione della conciliazione che coincide con le "questioni non risolubili in base a prove certe".

Al riguardo, l'art. 1 del Regolamento¹⁴ dà la definizione di "prove certe e dirette", in quanto emanato in applicazione del decaduto d.l. 17 settembre 1994, n. 538, che ammetteva appunto la conciliazione per le questioni non risolubili in base a tale tipo di prove.

Nel testo definitivo dell'art. 20-bis, in-

vece, non appare più l'aggettivo "dirette", limitandosi la norma a prevedere le "prove certe".

A tale difetto di coordinamento fra la normativa primaria e quella secondaria cerca di ovviare la già citata circolare ministeriale, proponendo un'elencazione delle prove certe che non consentirebbero la conciliazione.

Al riguardo, prima di esaminare in dettaglio il concetto di prova certa, va rilevato in primo luogo che l'espressione appare assai infelice, dato che le prove non sono mai certe o incerte ma, per loro natura, sono dotate da un maggiore o minore grado di accettabilità, di probabilità di rappresentare con verità e certezza il fatto allegato dall'una o dall'altra parte¹⁵. Al limite, ove il fatto fosse certo, non vi sarebbe neppure la necessità di provarlo, mentre se vi è tale necessità, la prova può essere più o meno convincente, vigendo anche in materia tributaria il principio di cui all'art. 116, 1° comma, c.p.c., secondo cui il giudice deve valutare le prove secondo il suo prudente apprezzamento, salvo che la legge disponga altrimenti.

In secondo luogo, occorre ricordare che la definizione di prova certa contenuta nelle disposizioni del Regolamento attuativo previsto dall'ultimo comma dell'art. 20-bis non è insuperabile da parte della commissione tributaria: qualora infatti essa ritenesse illegittima tale definizione, in quanto ad esempio eccessivamente restrittiva rispetto alla lettera e alla ratio della legge, potrebbe disapplicare l'atto generale ex art. 16, 4° comma, del dpr n. 636 del 1972.

In generale, prova certa dovrà ritenersi la prova documentale e in primo luogo quella risultante dalla dichiarazione del contribuente o dai documenti ad essa allegati.

Tuttavia, il contribuente può sempre invocare in sede contenziosa l'errore nella propria dichiarazione. Si pensi ad esempio alla denuncia per errore di un reddito superiore a quello conseguito e al pagamento, per tale ragione, di una imposta non dovuta. Nella lite di rimborso conseguente al silenzio rifiuto dell'Amministrazione il contribuente cercherà di provare il proprio errore e di dimostrare l'esistenza in concreto di

un reddito inferiore al dichiarato. Considerato che spesso è assai difficile fornire la prova suddetta e che, quindi, vi può essere incertezza della prova; considerato altresì che però la prova adottata dal contribuente potrebbe essere ritenuta sufficiente dalla commissione qualora decidesse sul ricorso, è chiaro che vi può essere interesse dell'Amministrazione come del contribuente a proporre la conciliazione, al fine di scongiurare il rischio di soccombenza dell'una o dell'altra parte. E, oltre all'interesse, vi sarebbe anche lo spazio, vertendo la questione, in ultima analisi, sulla stima del reddito effettivamente conseguito dal contribuente e quindi rientrando nell'ambito della discrezionalità tecnica dell'Amministrazione. L'unica perplessità, tuttavia, che si presenta all'interprete per ammettere la conciliazione sulla prova in liti di rimborso, attiene non già al problema della certezza della prova, che come si è visto è superabile, quanto dalla disposizione dell'ultimo periodo del comma

1 dell'art. 20-bis, secondo cui "la conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore". Se non vi può essere restituzione, evidentemente la lite di rimborso è inconciliabile, non già per la presenza di un divieto o un limite legislativo in tal senso, quanto per l'assoluta mancanza di convenienza del contribuente ad aderire ad una soluzione, quella conciliativa, che se da un lato potrebbe essere soddisfacente dal punto di vista della soluzione del problema dell'onere probatorio, dall'altro avrebbe l'effetto di paralizzare la possibilità di recuperare l'imposta indebitamente versata, quand'anche la commissione riconoscesse il suo diritto in astratto alla restituzione; diritto che si svuoterebbe completamente di contenuto, non essendo azionabile.

Costituiscono inoltre prova certa le risposte ai questionari, le risultanze delle scritture contabili, gli atti e documenti in genere in possesso dell'ufficio o prodotti dal contribuente.

Maggiori perplessità suscita il rinvio del Regolamento e della Circolare ai verbali conseguenti ad ispezioni o verifiche eseguite anche nei confronti di altri contribuenti, dovendosi al riguardo distinguere fra la verbalizzazione di fatti materiali (quali l'esistenza o meno di scritture contabili, il rinvenimento di documenti, le dichiarazioni di parte, l'inventario delle merci, il rilevamento di prezzi di vendita in concreto applicati, e così via) e la verbalizzazione di attività estimative (come ad esempio la ricostruzione con percentuali di ricarico del volume d'affari), ovve-

ro di giudizi tecnico - giuridici (come quelli sulla competenza economica dei costi e dei ricavi, sulla deducibilità, inerenza e adeguatezza della documentazione giustificativa di spese, e così via) compiuti dall'organo ispettivo. Se infatti l'accertamento di fatti materiali risultanti da processi verbali può assumere quel carattere di certezza che escluda la conciliabilità della questione sollevata in relazione agli stessi (ma tale accertamento non è certo inconfutabile, potendosi contestare comunque giudizialmente, financo proponendo querela di falso), non così può dirsi per le attività estimative, valutative o esprimenti giudizi, contenute in processi verbali, le quali, evidentemente, non possono assumere carattere di prova certa.

Sulla base di quanto sopra, saranno conciliabili le questioni che attengano a prove fornite attraverso presunzioni semplici, ovvero a prove di tipo induttivo (accertamenti induttivi, analitico-

induttivi, sintetici, mediante coefficienti o studi di settore) o che consistano in attività estimative (determinazione di valori venali) o di qualificazione tecnico-giuridica (inerenza, competenza, idoneità documentale, utilità annuale o pluriennale di componenti economici, qualificazione di un reddito come prodotto da attività di lavoro autonomo piuttosto che d'impresa, inquadramento di un costo come spesa pubblicitaria piuttosto che di rappresentanza, e così via). Saranno pure conciliabili, a nostro avviso, le questioni che sorgano in relazione alla sussistenza o meno della prova contraria necessaria per vincere presunzioni legali relative, quando tale prova non abbia quel carattere di "certezza" cui si è fatto cenno.

Quanto al secondo profilo da esaminare, e cioè all'oggetto della conciliazione, emerge dalle osservazioni sino ad ora svolte che essa non riguarda la lite tributaria ma la controversia che attie-

ne alla prova. Siamo quindi di fronte ad una conciliazione definibile "specificata", *ratione materiae*.

Difatti, come si è già messo in evidenza, il limite della conciliazione tributaria sta proprio nell'indisponibilità da parte dell'Erario del potere-dovere di applicare l'imposta secondo la legge di esigerla, per cui vi è spazio per conciliare fino a che l'Amministrazione si muova nell'ambito della discrezionalità tecnica che le è attribuita dal legislatore.

Quindi, l'attività di conciliazione consiste in una serie di proposte e controproposte, rilievi e osservazioni, tutti di carattere esclusivamente tecnico, che le parti si fanno reciprocamente e che attengano alla prova incerta del fatto; mentre il risultato della conciliazione costituisce l'accordo raggiunto dalle parti in ordine alla prova di una certa questione di fatto (l'entità di un reddito, la dimensione del volume d'affari, il valore di un bene), in origine controversa.

Tale accordo, ove il giudice ne ravvisi l'ammissibilità, esprimendo quella funzione di controllo che la legge gli attribuisce, diviene vincolante per quest'ultimo. La commissione assumerà dunque la prova così cristallizzata per giudicare sulle ulteriori questioni che da tale fatto dipendano.

Coerentemente con tale prospettiva, deve ritenersi che, essendo l'oggetto della conciliazione non già la lite tributaria, ma le questioni sorte sulla prova (incerta) del fatto imponible, l'avvenuto raggiungimento dell'accordo conciliativo non implichi abbandono delle eccezioni pregiudiziali, qualora ciò non risulti espressamente, di talché l'intervenuta conciliazione sull'entità della base imponible non dovrebbe pregiudicare la possibilità da parte della commissione di annullare l'atto in accoglimento delle eccezioni pregiudiziali formulate in sede di ricorso.

Conseguenziale a tutto ciò è che la conciliazione nel processo tributario può portare all'estinzione del giudizio solo quando in esso si esauriscano tutte le questioni fatte valere dalle parti.

In termini più espliciti, si ipotizzi un atto impositivo portante un accertamento induttivo, il quale venga impugnato innanzitutto per difetto di motivazione, in subordine per mancanza dei presupposti legali legittimanti tale forma di accertamento e, in ulteriore subordine e nel merito, si contesti sul piano probatorio l'entità del reddito (o del volume d'affari) accertato. Ora, le parti potranno addivenire alla conciliazione sull'entità del reddito, ma ciò non esclude che la commissione, cio-

nonostante, possa annullare l'accertamento per difetto di motivazione o per mancanza dei presupposti per l'accertamento induttivo, a meno che il contribuente non abbia espressamente rinunciato a tali eccezioni in diritto. In pratica, però, è assai probabile che la conciliazione sulla prova si trasformi surrettiziamente in una conciliazione sulla lite, e di fatto si ampli quindi l'oggetto dell'istituto attraverso la sua integrazione con altre disposizioni. Sempre semplificando, la negozia-

zione che precede la formalizzazione dell'accordo conciliatorio potrà implicare da un lato che l'ufficio chieda al contribuente la rinuncia alle eccezioni pregiudiziali di nullità dell'atto e magari che il contribuente chieda all'ufficio l'annullamento di un recupero a tassazione, palesemente illegittimo, contenuto nell'accertamento, attraverso l'applicazione del principio di autotutela; tutto ciò ovviamente in aggiunta alla definizione attraverso la conciliazione della questione sulla prova della base imponibile.

Ecco che, nel caso esemplificato, ci

troveremmo dinnanzi, nella sostanza, ad una vera e propria conciliazione (di fatto) sulla lite, la quale conterà da una parte in una conciliazione (in senso tecnico) sulla questione probatoria e dall'altra in una rinuncia unilaterale del contribuente a talune eccezioni in diritto e nell'annullamento parziale dell'atto impositivo da parte dell'ufficio nell'esercizio del potere di autotutela. La rinuncia del contribuente e l'annullamento dell'ufficio, ovviamente, non faranno parte dell'accordo conciliatorio, non essendo ammessa una conciliazione su tali questioni, ed assume-

ranno, formalmente, un carattere unilaterale, autonomo ed indipendente rispetto alla conciliazione sulla prova. Tuttavia, al di là della loro apparente autonomia ed accidentalità rispetto all'evento conciliatorio in senso proprio, tali atti delle parti costituiranno, di fatto, un elemento del complessivo accordo, non formalizzato, che ha per oggetto la definizione della lite.

Esclusa dunque la natura negoziale della conciliazione tributaria, deve altresì negarsi che essa abbia effetti normativi: l'inapplicabilità di tale modo di estinzione delle obbligazioni deriva, evidentemente, dal fatto che oggetto della conciliazione è la prova e non un'obbligazione, la quale - al di là di ogni critica sulla ricostruzione del debito d'imposta nella vetusta figura dell'"obbligazione tributaria"¹⁶ - semmai si determina in un momento successivo alla quantificazione della base imponibile, e cioè a conciliazione già conclusa.

(1 parte - continua)

note

- 1 Cfr. l'art. 5 del d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito nella l. 26 giugno 1990, n. 165;
 - 2 Cfr. l'art. 11, comma 13 e art. 21 della l. 30 dicembre 1991, n. 413;
 - 3 Cfr. gli artt. 15 e 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;
 - 4 Disciplinato dagli artt. 2-bis e 2-ter della l. 30 novembre 1994, n. 656;
 - 5 Cfr. l'art. 2-quater della citata legge n. 656 del 1994.
- Si ricorda tuttavia che già l'art. 68, 1° comma, del Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze adottato con dpr 27 marzo 1992, n. 287 prevede che "salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto".
- Sul potere di autotutela in materia fiscale cfr. nota min. 18 luglio 1994, n. 4079, in Riv. dir. trib., 1994, III, 389.
- Per la dottrina successiva al Regolamento richiamato cfr. in particolare: Ficari, Il potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei recenti chiarimenti ministeriali, in Riv. dir. trib., 1994, III, 391 e ss.; Lupi, La nuova normativa sull'annullamento d'ufficio degli atti impositivi: spunti per una discussione, in Boll. trib., 1992, 1799 e ss.; Manzoni, Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'iva, Milano, 1993, 4 e ss.; Muscarà, Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario, Milano, 1992, 440 e ss.
- 6 Per l'applicazione analogica dell'art. 394 c.p.c.

al processo tributario cfr per tutti Glendi, Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, Milano, 1990, 951.

7 Sui rapporti fra l'art. 400 c.p.c. e il dpr n. 636 cfr ancora Glendi, Commentario, cit., 957.

8 Cfr. la Circ. Min. Fin. 30 novembre 1994, n. 197/E.

9 Deve ritenersi che tale data vada riferita al giorno di presentazione del ricorso alla Commissione, non costituendo (ancora) instaurazione della lite l'eventuale presentazione, in data anteriore, della copia del ricorso all'ufficio tributario.

Dispone infatti l'art. 17 del dpr n. 636 del 1972 che il ricorso è proposto mediante consegna dell'originale alla Commissione tributaria e di copia dello stesso all'ufficio tributario. Secondo l'opinione ormai prevalente, la controversia può instaurarsi soltanto con il tempestivo compimento di entrambe le formalità, dando luogo la consegna del ricorso solo alla Commissione o solo all'ufficio alla sua inammissibilità. Su questi problemi cfr amplius Bendin, Presentazione del ricorso, in Glendi, Commentario, cit., 337 e ss.

10 Cfr ad esempio l'articolo di Lugano, Al debutto l'istituto importato dal processo civile, in Il sole - 24 Ore dell'8 dicembre 1994, pag. 18 dell'inserito "Guida pratica al patteggiamento fiscale". Redi, Prime considerazioni sulla chiusura delle liti fiscali pendenti e sulla conciliazione giudiziale, in Boll. trib., 1994, 1629 e ss.

Per una diversa posizione cfr invece Perrucci, Conciliazione giudiziale invece di patteggiamento?, in Boll. trib., 1994, 1389 e ss.; Malagù, La "conciliazione" delle liti tributarie, ivi, 1994, 1391 e ss.; Voglino, Prime riflessioni sugli istituti

di imposizione concordata delineati dal d.l. 18 luglio 1994, n. 452, ivi, 1994, 1231 e ss.

Per l'accostamento, in particolare, della conciliazione alla transazione cfr. Gallo, Ancora sul neo-concordato e sulla conciliazione giudiziale, in Rass. trib., 1994, 1483 e ss. e spec. 1490 e ss.

11 Così, nella manualistica, cfr ad esempio Lugo, Manuale di diritto processuale civile, decima ed., Milano, 1992, 131.

Per maggiori approfondimenti sulla conciliazione nel processo civile si può utilmente consultare Briguglio, voce "Conciliazione giudiziale", in digesto delle discipline privatistiche, sez. civ., III, Torino, 1988, 203 e ss., ove ampi riferimenti.

12 Per i rapporti fra la conciliazione giudiziale e la disponibilità del diritto cfr ancora Briguglio op. cit., 226 e ss.

13 Sul punto si veda, ad esempio, nella sostanzialmente unanime manualistica istituzionale di diritto tributario, Fantozzi, Diritto tributario, Torino, 1991, 210 e ss.

Cfr più specificamente sul punto il classico lavoro di Perrone, Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria, Milano, 1969 e Glendi, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, 163 e ss.

14 Dpr 28 settembre 1994, n. 592.

15 Si vedano al riguardo le limpide considerazioni di Comoglio, Le prove, in Trattato di diritto privato, diretto da Rescigno, vol. 19, Torino, 1985, 165 e ss.

16 Sul punto cfr amplius Glendi, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, passim.