

Le liti con il fisco

La procedura di conciliazione

Stefano Marchese

La proposta può essere del contribuente o dell'amministrazione finanziaria ma anche la commissione tributaria può assumere l'iniziativa. Sanzioni ridotte a un terzo del minimo se le imposte concordate vengono versate entro 20 giorni

Con riguardo ai profili più strettamente procedurali dell'istituto, si rileva che le parti possono proporre la conciliazione in udienza o anche prima della stessa.

In particolare, l'art. 20-bis, comma 1, del D.p.r. n. 636 del 1972 prevede che, nel corso dell'udienza, ciascuna delle parti possa proporre la conciliazione totale o parziale sulle questioni attinenti la prova "non certa". In tal caso il comma 4 dello stesso articolo prevede che, ove le parti raggiungano l'accordo, la commissione viene investita di un giudizio sulla sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità della conciliazione.

Ove tale esame abbia esito positivo, viene redatto apposito processo verbale che, come precisa l'art. 4 del Regolamento, è sottoscritto dal presidente del collegio "e dalle parti o dal loro procuratore costituito con i relativi poteri"; copia autentica del verbale è rilasciata alle parti.

Il comma 4-bis dello stesso articolo (introdotto dall'art. 42 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito con modificazioni dalla l. 21 marzo 1995) precisa che la conciliazione giudiziale non può aver luogo successivamente alla prima udienza.

Il successivo comma 4-ter dispone poi che, qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione, e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine non superiore a sessanta giorni per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 3 (su cui vedi infra).

L'art. 42 del citato d.l. n. 41 del 1995 contiene altresì una norma transitoria, con la quale viene stabilito che - con riguardo ai giudizi pendenti alla data del 23 febbraio 1995 - per "prima udienza" deve intendersi la prima udienza che si tiene successivamente a tale data.

Una prima questione che sorge dalla

norma in esame riguarda il problema del potere di conciliazione del procuratore. A tale proposito si ritiene che la procura generale o speciale ex art. 30 del D.p.r. sul contenzioso debba espressamente contenere il potere di conciliare; in difetto si ritiene applicabile l'art. 88, 2° comma, disp. att. c.p.c., il quale prevede che se la conciliazione avviene tra i procuratori non autorizzati a conciliare, il giudice ne prende atto nel processo verbale di udienza e fissa un'udienza per la comparizione delle parti e per la formazione del processo verbale di conciliazione.

Quando il contribuente sia rappresentato in udienza da un professionista, appare opportuno che il potere di conciliare sia espressamente indicato nell'incarico di rappresentanza conferito al difensore.

Nel processo verbale devono essere indicate le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi (art. 4, c. 2, Regolamento), ed esso "costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute

da effettuare mediante versamento diretto da effettuare (da parte del contribuente) entro venti giorni dalla data dell'udienza" (art. 20-bis, c. 4); in difetto di tempestivo versamento, l'ufficio procederà alla iscrizione a ruolo di tali somme a titolo definitivo e il contribuente perderà il beneficio della riduzione delle sanzioni amministrative, su cui ci soffermeremo più oltre.

Qualora la conciliazione definisca tutte le questioni oggetto della controversia, il giudizio è dichiarato estinto con ordinanza non impugnabile (art. 4, u.c., Regolamento).

Se invece la commissione non ritiene che sussistano i presupposti per la conciliazione, dichiara tutto ciò con ordinanza non impugnabile, e il giudizio prosegue (art. 3 del Regolamento).

Il tentativo di conciliazione può essere anche esperito dalla commissione, precisa l'art. 20-bis, c. 1: siamo quindi in presenza di una facoltà del collegio, il quale la eserciterà in quei casi in cui le concrete caratteristiche della lite e l'atteggiamento delle parti facciano ragionevolmente ritenere la probabilità di successo del tentativo di conciliazione.

La valutazione della commissione sarà quindi ispirata al principio di economia processuale e, fatalmente, permeata di discrezionalità.

Certo è che le parti non potranno in alcun caso lamentare - in sede di impugnazione della decisione o, addirittura, secondo le norme sulla responsabilità del giudice - il mancato esperimento della conciliazione. Mentre il comportamento delle parti nel rifiutare il tentativo di conciliazione potrà assumere rilievo in sede di decisione della controversia¹. L'art. 20-bis prevede anche che la conciliazione possa essere proposta da ciascuna delle parti anche prima dell'udienza. In tal caso la proposta di conciliazione dovrà essere redatta per iscritto,

comunicata all'altra parte e depositata in segreteria.

Il raggiungimento dell'accordo, tuttavia, dovrà essere dichiarato in udienza e sarà fatto constare dal processo verbale. E' interessante rilevare che la legge (art. 20-bis, c. 3) consente che la formalizzazione dell'accordo conciliatorio

possa avvenire anche prima dell'udienza, ma soltanto se la proposta viene dall'ufficio e il contribuente vi abbia aderito. In tal caso la "proposta accettata" di conciliazione viene depositata dall'ufficio in segreteria, e il presidente della commissione o altro componente da lui delegato, se ravvisa l'e-

sistenza dei presupposti per l'ammissibilità dell'accordo conciliatorio, dichiara con decreto - ove l'accordo esaurisca la materia del contendere - l'estinzione del giudizio per avvenuta conciliazione. In caso contrario, fissa l'udienza di discussione o rinvia all'udienza già fissata.

Il decreto di estinzione deve essere depositato in segreteria entro il termine meramente ordinatorio di dieci giorni ed entro i venti giorni successivi dal deposito (termine questa volta perentorio) il contribuente dovrà provvedere al versamento di quanto dovuto, secondo le modalità già illustrate.

Effetti della conciliazione sono, oltre all'estinzione della lite sulla questione che ne forma l'oggetto, la definitiva acquisizione da parte dell'Esercizio delle somme già versate all'ente impositore, che normalmente, consisteranno in una quota dell'imposta e degli interessi secondo le norme sulla riscossione provvisoria dei vari tributi (art. 20-bis, c. 1) e il beneficio per il contribuente, applicabile soltanto in caso di tempestivo versamento delle somme che risultassero ancora dovute per effetto della conciliazione, della riduzione delle sanzioni amministrative nella misura di un terzo del minimo edittale (art. 20-bis, c. 5).

Rimane quindi da esaminare, in estrema sintesi, il problema assai complesso delle impugnazioni dell'accordo conciliativo e dei provvedimenti del giudice previsti dalla norma.

Già si discute, nella conciliazione processual-civilistica, se ed entro quali limiti sia impugnabile l'accordo conciliatorio².

Tali problemi, in forma assai più accentuata, si pongono per la conciliazione in materia tributaria, stante anche la peculiare natura giuridica di tale istituto, che abbiamo cercato di evidenziare. Non potendo qui affrontare un così complesso argomento, riteniamo opportuno limitarci a qualche spunto interpretativo al riguardo.

Se, da un lato, deve escludersi all'istituto di cui trattasi una natura negoziale *tout court*, dall'altro lato è innegabile che l'accordo conciliatorio - ancorché non abbia ad oggetto diritti soggettivi ma verta, in ultima analisi, sulla concreta determinazione della base imponibile - presupponga una manifestazione di volontà in tal senso, la quale, come è evidente, deve essere priva di vizi che possano inefficiare la validità dell'accordo raggiunto.

Vengono, dunque, in rilievo, ai fini della prospettabile impugnativa della conciliazione, quei vizi della volontà quale la violenza, l'errore di fatto, il

dolo di una parte a danno dell'altra. Saremmo invece propensi ad escludere, quale possibile motivo di impugnazione della conciliazione, l'errore di diritto, non già e non tanto in base ad un'applicazione analogica delle regole della transazione, che qui non vengono in giuoco, quanto argomentando dalla peculiare natura dell'accordo conciliatorio, la cui invalidità non può dipendere da erronee convinzioni circa le conseguenze legali, che possono derivare alle parti in seguito alla concorde misurazione della base imponibile del tributo.

Giudice sulla validità della conciliazione sarà la commissione tributaria di 1° grado, la quale esaminerà incidentalmente tale questione in sede di impugnazione dell'iscrizione a ruolo delle somme risultanti dal processo verbale di conciliazione o del silenzio rifiuto

avviso fermamente escludersi l'ammissibilità della risoluzione della conciliazione per inadempimento, e questo, al di là di ogni ulteriore considerazione, argomentando dal fatto che, in tal caso, la legge prevede espressamente le conseguenze dell'iscrizione a ruolo e della perdita del beneficio dell'applicazione delle sanzioni in misura ridotta. Quanto al giudizio di appello contro una decisione su questioni dipendenti da una prova che ha formato oggetto di conciliazione, è opportuno rilevare che sarà precluso alle parti contestare detta

prova se non attraverso l'impugnazione della conciliazione per vizi propri. Al di fuori di tale ipotesi, deve ritenersi che l'avvenuta conciliazione produca effetti sulla questione analoghi al giudicato interno delle decisioni.

Venendo infine all'esame delle impugnazioni delle varie tipologie di pronunce previste dall'art. 20-bis del D.p.r. n. 636, riteniamo che i mezzi di gravame possano essere, in estrema sintesi, i seguenti:

a. il capo della decisione sulla controversia tributaria nel quale venga dichiarata l'inammissibilità della conciliazione proposta in giudizio sarà impugnabile attraverso l'appello o la revocazione;

b. l'"ordinanza non impugnabile", ex art. 4, u.c., del Regolamento, con la quale venga dichiarato estinto il giudizio per intervenuta conciliazione sarà comunque impugnabile, a nostro sommo avviso, ex art. 111, 2° c., Cost. quando si assuma la sua erronea emissione, eccependo che non tutte le questioni oggetto della con-

sull'istanza di rimborso delle somme versate in base alla conciliazione che si assume illegittima.

Giudice, sempre in via incidentale, sulla validità della conciliazione, sarà anche quello di appello, quando la conciliazione sulla prova non esaurisca tutte le questioni ma costituisca il presupposto di fatto di ulteriori statuizioni in diritto contenute nella decisione di primo grado, che viene appunto impugnata per eccepire l'invalidità della conciliazione su cui essa si fonda.

Giudice sulla validità della conciliazione sarà quello davanti a cui è proposta la revocazione (ex art. 395, nn. 1), 2), 3) e 6) c.p.c. e art. 41 del D.p.r. n. 636) quando la decisione contro cui si propone si fondi sulla prova "cristallizzata" dalla conciliazione che si assume invalida. Deve a nostro

troveria sono definite dall'accordo conciliatorio;

c. l'ordinanza prevista dall'art. 3 del Regolamento con la quale viene dichiarata l'inammissibilità della conciliazione non è, a nostro giudizio, autonomamente impugnabile, potendosi invece proporre appello o revocazione contro la decisione successivamente emessa, secondo quanto esposto sub a);

d. il decreto di estinzione del giudizio per intervenuta conciliazione proposta dall'ufficio con l'adesione del contribuente, sarà impugnabile ex art. 111 Cost. quando si contesti, come nel caso sub b), l'esaurimento della controversia tributaria.

Nei casi sub b) e d) riteniamo infatti applicabile il ricorso in Cassazione ex art. 111, 2° comma, Cost., rilevando che il concetto costituzionale di "sentenza" è indipendente da ogni connotato di forma, di talché la norma costituzionale consente l'impugnazione per cassazione di tutti i provvedimenti giu-

diziari emessi in qualsiasi forma che assolvano con autorità di giudicato a una funzione decisoria su posizioni soggettive e che non siano impugnabili con altro mezzo di gravame, come nei casi esaminati³.

Si ricorda infine che l'art. 42-ter del d.l. n. 41 del 1995, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dalla legge di conversione, dispone che le controversie sorte per atti e provvedimenti in materia di Iciap, notificati a decorrere dal novantesimo giorno successivo al 21 marzo 1995, sono devolute alla competenza delle Commissioni tributarie.

A tali controversie, come a quelle in materia di Invim, si applica quindi anche l'istituto della conciliazione.

Al termine di questa breve esegesi della norma sulla conciliazione giudiziale, ci siano concesse alcune osservazioni di carattere essenzialmente critico sui limiti concreti di operatività dell'istituto.

Al di là dei notevoli problemi interpretativi e applicativi del nuovo istituto - che, almeno in parte, abbiamo cercato sin qui di mettere in evidenza - il primo limite di operatività della norma sta in quella rozza disposizione che, in caso di conciliazione, considera definitivamente acquisite le somme incassate dall'Erario, in applicazione del principio della graduale esecutorietà dell'atto impositivo, che legittima, in caso di non tempestivo adempimento, l'aggressione dei beni del debitore in base alle norme della riscossione coattiva. E questo indipendentemente da ogni giudizio circa la sussistenza in concreto della fondatezza della pretesa dell'ufficio fiscale e quindi di un obbligo di versamento da parte del contribuente.

Tutto ciò suona, al di là di ogni ulteriore considerazione sull'opportunità di una siffatta disposizione, come l'applicazione di quella logica popolana e un po' truffaldina che si basa sul "chi ha dato, ha dato, e chi ha avuto, ha avuto" oppure sull'"articolo quinto: chi ha i soldi in mano ha vinto". Questo non giova, ci sia permesso di dirlo, al miglioramento del tanto decantato rapporto fra fisco e contribuente.

Un secondo limite deriva dalla probabile "timidezza", soprattutto del contribuente o del suo professionista, a proporre la conciliazione in udienza: "E se poi l'ufficio non accetta la mia proposta o la commissione non la ritiene ammissibile, che cosa penserà il collegio giudicante delle mie eccezioni

così strenuamente difese, nel ricorso, alle quali, seppur in parte, sono pronto a rinunciare chiedendo un accordo alla controparte? Non vi è forse il rischio che esse siano ritenute, per ciò solo, pretestuose e infondate?"

Questo limite, che è comune, seppure con riflessi e motivazioni diversi, alla pratica applicazione dell'istituto in altri settori dell'ordinamento, è stato invero acutamente messo in luce dai processualisti più attenti, che hanno spesso denunciato la stridente contrapposizione fra il "favor conciliationis" del legislatore, la cultura giuridica e la realtà pratica⁴.

depositare una proposta di conciliazione alla quale abbia previamente aderito l'ufficio, con la procedura sopra vista, ma dovrà limitarsi al deposito della proposta, attendendo l'udienza per procedere alla formalizzazione dell'accordo. Tale norma, unitamente all'uso dell'espressione "adesione del contribuente", sembra candidamente ignorare la realtà degli anni del concordato, vigente prima e, in forma limitata ad alcuni tributi, dopo la riforma tributaria, fino a pochi

anni fa. La quale realtà fu ben messa in luce da un autorevole studioso con efficacissima espressione: "la finanza tutti i giorni fa proprio quello che le s'inibisce solennemente di fare: discute, mercanteggia, transige coi contribuenti; e fa così perché solo così, nello spirito delle quotidiane intese, per definire, per passare oltre, l'immenso servizio dell'imposizione tributaria può procedere e funzionare"⁵. Avremo la conseguenza, per effetto degli ultimi due limiti che abbiamo ravvisato alla concreta operatività della conciliazione, che questo accordo si tenterà prima dell'udienza e fuori dalle aule della commissione; cioè in ufficio.

Il successo del nuovo istituto, dunque, come appare da questa prima lettura delle norme, dipenderà dalla buona volontà e dallo spirito di servizio dei professionisti e dei funzionari fiscali. La conciliazione sarà proposta e discussa normalmente con l'ufficio fiscale, prima dell'udienza, e non ci sarà da stupirsi se l'eventuale accordo, ancorché l'originaria proposta provenga dal contribuente, abbia nella maggioranza dei casi la forma di una proposta dell'ufficio alla quale il contribuente aderisce.

La funzione della commissione, dunque, appare in concreto limitata all'esame dei presupposti di ammissibilità dell'accordo raggiunto e alla sua registrazione, nei modi di legge; mentre, senza una riforma di più ampia porta-

La risposta al "dilemma" del contribuente, sopra sintetizzato, non può essere data evidentemente dal giurista ma potrà essere tentata solo dallo studioso di comportamenti strategici⁵.

Il terzo limite sta nella evidente disparità che emerge dal testo legislativo fra posizione dell'ufficio e quella del contribuente: il primo può depositare in segreteria un accordo conciliativo già concluso, da questo proposto e che ha avuto l'adesione del contribuente. In tal caso non vi sarà neppure udienza di discussione, ove il presidente della commissione ritenga l'accordo ammissibile. Il contribuente, invece, non può

ta, riteniamo che saranno assai rari i casi in cui si potrà assistere a conciliazioni tributarie di particolare rilievo, promosse e condotte a termine da questo spesso frettoloso giudice.

(Il parte - fine)

note

1 In tale senso si vedano nella conciliazione del consulente contabile, gli artt. 200, 2° c., e 116, 2° c., c.p.c.

2 Per riferimenti cfr Briguglio, op. cit., 242 e ss. 3 Cfr sul punto Bonsignori, voce "Impugnazioni civili in generale", in Digesto, cit., IX, Torino, 1993, 338 e ss.

4 Si vedano ad esempio le interessanti osservazioni di Briguglio, op. cit., 210 e ss., ove si possono trovare ampi riferimenti, anche con riguardo alla pratica applicazione della conciliazione in ordinamenti stranieri.

5 Intendiamo riferirci, in particolare, a quella branca della matematica di recente invenzione conosciuta come "teoria dei giochi". Per una prima indagine sull'argomento, segnaliamo il lavoro divulgativo di Dixit e Nalebuff, Io vinco, tu perdi, Milano, 1993.

6 Cfr. Allorio, Diritto processuale tributario, quinta ed., Torino, 1969, p. 86.