

**QUINTO LABORATORIO  
SUL PROCESSO TRIBUTARIO**

**GLI ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Parte V**

**LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

RIFERIMENTI NORMATIVI

D.LEG. N. 546 DEL 1992, ART. 48, 48-BIS, 48-TER

A CURA DI MARCO ANNECCHINO

Tanto nel caso in cui sia stato avviato per contestare la legittimità di un atto impositivo, quanto nel caso che sia stato promosso per ottenere il rimborso di un tributo, il contenzioso pendente davanti alle commissioni tributarie può essere definito, attraverso la conciliazione giudiziale, che trova ora la sua disciplina negli art. da 48 a 48-ter d.leg. n. 546 del 1992 <sup>(1)</sup>.

La conciliazione, dopo la modifica intervenuta con d.leg. n. 156 del 2015, può intervenire tanto in primo, quanto in secondo grado.

Nel primo caso il contribuente ottiene una riduzione delle sanzioni amministrative al quaranta per cento del minimo previsto dalla legge; davanti alla commissione tributaria regionale, invece, le sanzioni si riducono al cinquanta.

Non è consentita la conciliazione dinanzi alla Corte di cassazione.

La conciliazione può abbracciare qualsivoglia controversia, comprese quelle passate per la fase del reclamo/mediazione instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

La conciliazione è di due tipi: «fuori udienza» o «in udienza». Le stesse possono essere perfezionate dal contribuente o dal difensore, al quale deve essere però espressamente conferito nella procura il potere di conciliare e transigere la controversia.

Il primo tipo di conciliazione è quella che interviene attraverso interlocuzioni dirette tra contribuente ed ente impositore fuori della sede giurisdizionale. Dell'accordo raggiunto le parti danno conto al giudice, indirizzandogli istanza congiunta (che, per entrambi le parti, può essere sottoscritta anche dai soli difensori) di definizione (totale o parziale, a seconda della portata dall'accordo raggiunto) della controversia. L'istanza, una volta sottoscritta da entrambe le parti, può essere depositata o dall'una o dall'altra (o da entrambe) le parti. Non è previsto un termine entro il quale deve avvenire il deposito e tanto induce ad affermare che questo possa essere effettuato sino a che la causa non è trattenuta in decisione.

L'istanza deve contenere – stando a quanto indicato dalla circ. dell'Agenzia delle entrate 29 dicembre 2015, n. 38 – l'indicazione della commissione tributaria adita, i dati identificativi della causa, anche con riferimento all'ufficio ed al contribuente parti in giudizio, la manifestazione della volontà di conciliare, con indicazione degli elementi oggetto della

---

(1) In dottrina, sugli artt. 48 e 48-bis d.leg. n. 546 del 1992, v. GALLO, *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1491 s.; TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – Il processo tributario*, Torino, 1998, 885 s.; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 45 s.; POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 33 s.; RASI, *Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale*, *id.*, 2017, 48 s.; STEVANATO, *Commento all'art. 48 (Conciliazione giudiziale)*, in CONSOLO – GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, 569.

proposta conciliativa ed i relativi termini economici, la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione (ovvero, per le conciliazioni intervenute nell'ambito di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, gli elementi che individuano esattamente i termini dell'accordo conciliativo, quali l'indicazione del classamento o della rendita catastale rideterminati), la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione, l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta, nonché delle somme liquidate, la data, la sottoscrizione del titolare dell'ufficio e la sottoscrizione del contribuente e del suo difensore.

Nel caso che la data di trattazione sia già fissata, la commissione pronuncia sentenza di estinzione per cessazione della materia del contendere. Nel caso in cui la data di trattazione non è stata ancora fissata, provvede con decreto il presidente della sezione. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede all'ulteriore trattazione della causa.

L'accordo può raggiungersi anche in udienza. A tal fine, tanto il contribuente, quanto la parte pubblica possono presentare – nel termine di dieci giorni liberi prima dell'udienza – istanza per la conciliazione (totale o parziale) della controversia.

Scheda V – quesito 1

**1) Il termine di dieci giorni liberi prima dell'udienza, previsto dall'art. 48 [bis], comma 1, d.lgs. n. 546/1992 per la presentazione dell'istanza di conciliazione (\*):**

a) è un termine perentorio;

b) non è un termine perentorio.

Dal momento che la legge richiede la presenza delle parti, è necessario che almeno una presenti istanza di trattazione in pubblica udienza ai sensi dell'art. 33 d.leg. n. 546 del 1992.

All'udienza la commissione invita le parti alla conciliazione, che potrà perfezionarsi in quella

---

(\*) Il primo quesito ha come oggetto la **natura** – perentoria od ordinatoria – **del termine** (10 giorni liberi prima dell'udienza) entro il quale può essere presentata l'istanza di conciliazione.

Le risposte sono state nella stragrande maggioranza nel senso che questo termine **non ha natura perentoria**. Sul punto specifico non si registrano pronunce edite della Suprema Corte, la quale ritiene però, in linea generale, l'applicabilità al processo tributario dell'art. 152, 2° comma, c.p.c. («I termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori»).

Si condivide la tesi che vuole che si possa procedere alla conciliazione giudiziale nonostante la tardiva presentazione della relativa istanza. Così, nella giurisprudenza tributaria di merito, *Comm. trib. reg. Veneto 6 aprile 2018, n. 395, inedita*; *contra Comm. trib. reg. Lombardia 8 febbraio 2016, n. 718, inedita, che ha considerato «inammissibile e tardiva» l'istanza presentata in udienza.*

o in una successiva udienza.

Nulla sembra ostare alla formulazione da parte della commissione di una proposta conciliativa, sulla falsariga di quanto previsto dall'art. 185-*bis* c.p.c., anche se è dubbio che possa trovare applicazione l'art. 91 c.p.c., secondo cui, nel caso di accoglimento della domanda in misura non superiore alla proposta conciliativa, la parte che l'ha rifiutata senza giustificato motivo può essere condannata al pagamento delle spese del processo maturate dopo la formulazione della proposta <sup>(2)</sup>.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale <sup>(3)</sup>. Dopo di che la commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Tanto l'accordo intervenuto fuori udienza, quanto il processo verbale redatto dinanzi alla commissione, devono indicare le somme dovute, con i termini e le modalità di pagamento <sup>(4)</sup>. Nel caso in cui la conciliazione non riguardi il pagamento di somme ma un'operazione catastale, nell'accordo o nel processo verbale si dovrà dare adeguato conto dell'assetto raggiunto tra le parti.

Sia l'uno che l'altro atto costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

È previsto che la commissione verifichi l'esistenza delle condizioni di ammissibilità della conciliazione. Nulla dice la legge in ordine ad un potere del Giudice di sindacare il merito dell'accordo raggiunto tra le parti.

#### Scheda V – quesito 2

### **2) La Commissione tributaria può sindacare il contenuto dell'accordo raggiunto tra le parti? <sup>(\*)</sup>**

(2) In questo senso è invece Comm. trib. reg. Veneto 6 aprile 2018, n. 395.

(3) Per Cass. ord. 9 giugno 2020, n. 10981, *Foro it.*, *Le banche dati*, archivio *Cassazione civile*, il verbale di conciliazione, ancorché redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura di atto negoziale, in quanto scaturente dall'incontro di volontà delle stesse, e carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive; l'interpretazione del suo contenuto postula un'indagine sulla volontà delle parti e si risolve in un accertamento di fatto.

(4) Ad avviso di Cass. 18 aprile 2007, n. 9223, *Foro it.*, 2007, I, 1689, è valida la conciliazione giudiziale conclusa tra l'ufficio finanziario e il contribuente qualora l'accordo sia stato raggiunto solo sul valore finale del bene oggetto del trasferimento e sulla imposta dovuta e non anche sulle sanzioni.

<sup>(\*)</sup> Il secondo quesito attiene all'esistenza di un **potere della commissione di sindacare il merito dell'accordo raggiunto**.

*La maggior parte delle risposte esclude che la commissione disponga di un tale potere.*

*Tale posizione è condivisa dalla Suprema corte, ad avviso della quale è da escludersi un controllo che investa il contenuto dell'accordo o la sua convenienza per l'una o l'altra parte* (Per Cass. 8 maggio 2019, n. 12110, *Foro*

- a. *no, mai;*
- b. *sì, sempre;*
- c. *sì, solo nel caso di manifesta irragionevolezza;*
- d. *altro, da indicare:*

Qualora per il giudice non sussistano le condizioni di ammissibilità, il giudizio riprende il suo ordinario corso: la causa verrà discussa e, quindi, portata a decisione, senza che il suo esito possa essere condizionato dalle proposte formulate dall'una o dall'altra parte in vista della conciliazione.

Il versamento delle somme dovute – ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata – deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di perfezionamento della conciliazione, vale a dire dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo intervenuto fuori udienza o di redazione del processo verbale redatto nell'udienza in cui ha avuto luogo la conciliazione. Nel caso siano stati già versati degli importi dal contribuente a titolo di iscrizione provvisoria, questi vanno scomputati da quelli dovuti a titolo di conciliazione.

Dal momento che l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente (sia dell'intero importo, che delle singole rate, compresa la prima) non determina la reviviscenza del giudizio, ma dà luogo

---

*it.*, Rep. 2019, voce *Tributi in genere*, n. 1231, il giudice può effettuare un controllo di legalità meramente estrinseco, senza poter esprimere alcuna valutazione riguardante la congruità dell'importo sul quale l'ufficio e il contribuente si sono accordati; analogamente, Cass. 3 ottobre 2006, n. 21325, *id.*, Rep. 2006, voce cit., n. 1447, e *Corriere trib.*, 2006, 3580, con nota di GRAZIANO; *Dir. e giustizia*, 2006, fasc. 41, 37, con nota di IANNACCONE; Corte cost. 24 ottobre 2000, n. 433, *Foro it.*, 2001, I, 430, e *Corriere trib.*, 2001, 1511, con nota di LAMBERTI; *Riv. giur. trib.*, 2001, 373, con nota di GIORGETTI; *Giur. costit.*, 2000, 4411, con nota di MARELLO, ha respinto la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 d.leg. n. 546 del 1992, nella parte in cui non consente alla commissione tributaria provinciale alcun giudizio sulla congruità delle imposte da versare su cui l'ufficio e il contribuente si sono accordati, in riferimento agli art. 53, 97 e 104 Cost).

*Il controllo da parte del giudice potrà investire solo profili procedurali e, lato sensu, formali. Lo stesso potrà ad esempio negare che la stessa abbia luogo se il rapporto processuale non si è validamente costituito* (Cass. 6 ottobre 2001, n. 12314, *Foro it.*, Rep. 2002, voce *Tributi in genere*, n. 1953, e *Corriere trib.*, 2002, 982, con nota di BASILAVECCHIA; *Riv. giur. trib.*, 2002, 5, con nota di POLANO; *Dir. e pratica trib.*, 2002, II, 725, con nota di FANNI) *o se non sussiste in capo a coloro che sottoscrivono l'accordo il potere di conciliare* (Per Cass. 27 giugno 2003, n. 10215, *Foro it.*, Rep. 2005, voce *Tributi in genere*, n. 1214, e *Riv. dir. trib.*, 2005, III, 102, con nota di ODOARDI, il funzionario delegato a rappresentare l'amministrazione finanziaria nella udienza dinanzi alla commissione tributaria non ha il potere dispositivo della potestà impositiva e non può quindi, in mancanza di delega specifica abilitante alla conciliazione, rinunciare alla pretesa fiscale; ad avviso di Cass. 22 aprile 2005, n. 8455, *Foro it.*, Rep. 2005, voce cit., n. 1345 e 12 aprile 2005, n. 7506, *ibid.*, n. 1346, per la sottoscrizione di una conciliazione giudiziale nel contenzioso tributario, il sindaco deve essere espressamente a ciò autorizzato dalla giunta, non essendo allo scopo sufficiente la mera autorizzazione alla costituzione in giudizio).

*Si condivide la tesi che nega alla commissione il potere di sindacare il merito dell'accordo, fermo restando quello di vagliare la sua legittimità.*

all'iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione della sanzione di cui all'art. 13 d.leg. n. 471 del 1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. Nel caso invece che sia l'amministrazione a non dare esecuzione al pagamento di quanto concordato, il contribuente potrà agire *in executivis* secondo le norme del codice di rito.

Se è intervenuta la conciliazione, le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

Si è discusso se possa rilevare l'errore commesso in sede di conciliazione.

Scheda V – quesito 3

**3) Può rilevare l'errore commesso in sede di conciliazione? (\*)**

- a. *no, mai;*
- b. *sì, sempre;*
- c. *sì, se riconoscibile;*
- d. *altro, da indicare:*

È ritenuta giuridicamente possibile la “revisione” degli assetti raggiunti in sede di conciliazione nel caso in cui questa sia giustificata dal sopravvenuto mutamento delle condizioni o dei parametri posti alla base dell'accordo (6).

---

(\*) *Il terzo quesito attiene alla rilevanza dell'errore commesso in sede di conciliazione. La maggior parte delle risposte è nel senso che l'errore rileva solo se è riconoscibile. La Cassazione (Cass. 3 ottobre 2006, n. 21325, Foro it., 2007, I, 1689) ha escluso sia la rilevanza dell'errore commesso in sede di conciliazione giudiziale dall'ufficio finanziario in punto di quantificazione dell'imposta, che non sia riconoscibile dal contribuente per non essere stati espressi, nel relativo verbale, i presupposti giuridico-aritmetici in base ai quali doveva computarsi il prelievo, sia la possibilità per l'amministrazione di richiedere somme ulteriori rispetto a quelle indicate nell'atto di conciliazione sostenendo di essere incorsa in errore di calcolo nella determinazione dell'imposta sulla base del reddito imponibile concordemente indicato. Allo stesso modo, è escluso che il contribuente possa chiedere il rimborso dell'imposta versata (Cass. 19 giugno 2009, n. 14300, Foro it., Rep. 2011, voce Tributi in genere, n. 1749, e Bollettino trib., 2011, 461, con nota di AZZONI).*

*Si condivide la tesi che reputa irrilevante l'errore, salvo che lo stesso sia essenziale e riconoscibile.*

(6) Cass. 26 marzo 2014, n. 7057, Foro it., Rep. 2014, voce Catasto, n. 39: «In tema di rendita catastale, ove la stessa sia stata determinata in virtù di una conciliazione giudiziale ex art. 48 d.leg. 31 dicembre 1992 n. 546 (nella versione vigente *ratione temporis*), non è preclusa la sua rideterminazione qualora sopravvenga un mutamento delle condizioni o dei parametri posti alla base dell'accordo che giustifichi il riesame della situazione (così statuendo, la suprema corte ha ritenuto illegittimo il rigetto della relativa istanza del contribuente, in quanto, successivamente all'estinzione, per intervenuta conciliazione giudiziale, di una controversia sull'attribuzione della rendita, vi era stata una variazione del saggio di redditività)»; conf. Cass. 23 ottobre 2020, n. 23684, Foro it., *Le Banche dati*, archivio Cassazione civile. I Sulla possibilità di modificare la rendita catastale per tener conto del reddito effettivamente ritraibile dall'immobile, v. Cass., ord. 26 giugno 2020, n. 12799, *ibid.*

Parimenti discussa è la sorte delle misure cautelari adottate dall'ente impositore successivamente alla conciliazione intervenuta tra le parti.

Scheda V – quesito 4

**Le misure cautelari originariamente adottate dall'ente impositore, successivamente alla conciliazione intervenuta tra le parti** (\*):

- a. *mantengono la loro efficacia;*
- b. *vengono meno.*

La confisca diretta o di valore dei beni costituenti profitto o prodotto del reato (art. 12-*bis*, 2° comma, d.leg. n. 74 del 2000, introdotto dal d.leg. n. 158 del 2015) non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario, anche in presenza di sequestro, attraverso l'accordo raggiunto in sede di conciliazione giudiziale (7).

---

(\*) *L'efficacia delle misure cautelari nel tempo successivo all'intervenuta conciliazione giudiziale. L'opinione che è prevalsa tra gli intervistati è nel senso che tale efficacia venga meno. Tale è anche l'avviso della Suprema corte, per la quale le misure cautelari adottate a seguito di un avviso di accertamento fondato su un processo verbale di constatazione vengono meno una volta modificata l'originaria pretesa attraverso un accordo conciliativo ex art. 48 d.leg. n. 546 del 1992, avendo lo stesso effetto novativo comportante la sostituzione del titolo di imposizione (Cass. 24 febbraio 2017, n. 4807, *Foro it.*, 2018, I, 302, e *Dir. e pratica trib.*, 2017, 2240, con note di BIANCHI e EMONE; *Riv. giur. trib.*, 2017, 893, con nota di MARELLO).*

*Si condivide la tesi che nega la sopravvivenza degli effetti delle misure cautelari dopo che sia il contenzioso sulla pretesa tributaria sia stata definito mediante conciliazione giudiziale.*

(7) Cass., pen. 13 luglio 2016, n. 42470, *Foro it.*, Rep. 2016, voce *Tributi in genere*, n. 1689; 9 febbraio 2016, n. 28225, *ibid.*, n. 1690, e Cass. pen., 2017, 3744, con nota di PERRONE.

## BIBLIOGRAFIA

- CORASANITI G., Mediazione e conciliazione nel processo tributario: lo stato dell'arte e le prospettive di riforma, in *Dir. e pratica trib.*, 2020, 965;
- MANONI E., Il verbale di conciliazione può fungere da presupposto per l'adozione delle misure cautelari, in *Fisco*, 2019, 1448
- CAPOLUPO S., Misure cautelari e conciliazione giudiziale, in *Fisco*, 2018, 542;
- RASI F., Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale, in *Rass. trib.*, 2017, 48;
- EMONE D., I rapporti tra conciliazione giudiziale e misure cautelari pro fisco alla luce della tutela dell'affidamento del contribuente, in *Dir. e pratica trib.*, 2017, 2259;
- MARELLO E., Caratteri novativi della conciliazione giudiziale e misure cautelari pro fisco, in *Riv. giur. Trib.*, 2017, 895;
- BIANCHI L., L'effetto novativo della conciliazione tributaria esclude l'applicazione delle misure cautelari ex art. 22 del d.leg. n. 472 del 1997, in *Dir. e pratica trib.*, 2017, 2243;
- ACIERNO R., Conciliazione giudiziale, in *Controlli fiscali*, 2017, fasc. 10, 71;
- Osservatorio giurisprudenziale e di prassi: conciliazione giudiziale, a cura di ACIERNO R., in *Controlli fiscali*, 2017, fasc. 10, 69;
- CUCCHI B., SIMONELLI F. e DOMENICHINI C., *Manuale tecnico operativo della mediazione e della conciliazione tributaria - Riformate dal d.leg. 24 settembre 2015 n. 156*, Pisa, 2016;
- FRANSONI G. e SURACI R., L'esecuzione degli «accordi» che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione, in *Corriere trib.*, 2016, 429;
- ORSI F., La discrezionalità dell'ente locale nella definizione degli atti di accertamento in sede di mediazione tributaria e conciliazione giudiziale: alcuni spunti di riflessione, in *Tributi loc. e reg.*, 2016, fasc. 2, 31;
- GLENDI C., «Neoescrecenze» normative processualtributaristiche: applicazione intertemporale del d.leg. n. 156/2015, in *Corriere trib.*, 2016, 741;
- LA ROCCA S., La conciliazione giudiziale ed extragiudiziale nel processo tributario ex art. 48, 48 bis e 48 ter d.leg. n. 546/1992, in *Bollettino trib.*, 2016, 822;
- CONIGLIARO M., Conciliazione giudiziale, tutela cautelare ed esecuzione delle sentenze nella lettura dell'agenzia delle entrate, in *Fisco*, 2016, 943.