

Sul carattere novativo della conciliazione giudiziale interviene il giudice di legittimità

di [Angelo Buscema](#)

Pubblicato il 31 luglio 2009

ribadito il carattere novativo della conciliazione giudiziale nel processo tributario, con la conseguenza che l'obbligazione tributaria precedente si estingue quando le parti sostituiscono l'obbligazione originaria con la nuova obbligazione nella misura concordata...

Intervento

La sentenza n. 14300 del 19 giugno 2009 della Corte Cass., Sez. tributaria merita di essere segnalata all'operatore tributario poiché con articolare argomentazioni ha ribadito il carattere novativo della conciliazione giudiziale nel processo tributario.

In particolare, l'iter logico giuridico adottato da tale pronuncia si è così sviluppato: "Questa Corte ha avuto modo di precisare, con giurisprudenza condivisa in questa sede, che, in tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale, prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 48 sia nel testo originario che in quello risultante dalle modifiche **(1)** apportate dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 419, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute (Cass. n. 20386/06). Conseguenza che l'obbligazione tributaria precedente si estingue quando le parti sostituiscono l'obbligazione originaria con la nuova obbligazione nella misura concordata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 48.

Riflessioni

La conciliazione è un procedimento con il quale il legislatore mira ad ottenere la deflazione del contenzioso tributario sulla base di un accordo conciliativo, con natura transattiva, che possa risultare conveniente sia per contribuente che per l'ente impositore.

La conciliazione giudiziale è il mezzo attraverso il quale si può chiudere un contenzioso aperto con il fisco, fermo restando che il potere del giudice tributario di fronte alla volontà delle parti di conciliare si limita all'accertamento in punto di diritto della praticabilità della

conciliazione stessa senza entrare nel merito; la commissione verifica che la conciliazione sia stata proposta in merito ad una lite fiscale pendente avente ad oggetto materie sulle quali sussista la giurisdizione del giudice tributario, che i procuratori delle parti private siano costituiti in giudizio con i relativi poteri e che in udienza sia presente un funzionario dotato di poteri vincolanti per il fisco. Il giudice tributario è chiamato ad esercitare un controllo di legalità meramente estrinseco senza poter esprimere alcuna valutazione relativamente alla congruità dell'importo sul quale l'ufficio e il contribuente si sono accordati (Cassazione sentenza n. 21325/2006). Non rientra nel sindacato del giudice tributario l'esame dei vantaggi o dei danni arrecati allo Stato o all'ente locale in base alla conciliazione. Il giudice deve controllare che la proposta contenga l'indicazione delle somme dovute dal contribuente a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi, che le parti siano presenti in udienza o che i terzi eventualmente presenti in rappresentanza della parte abbiano i poteri di conciliare e che la conciliazione sia stata proposta in merito ad una lite fiscale pendente, avente ad oggetto materie sulle quali sia competente il giudice tributario.

La conciliazione in materia tributaria è concepita come una forma di composizione convenzionale della lite nella sede del processo, con la conseguenza che essa postula non solo la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione, ma anche l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante. Il rapporto con l'organo giudicante si attua attraverso il deposito del ricorso notificato presso la segreteria della Commissione tributaria, la cui mancanza determina l'inefficacia della conciliazione stessa.

La conciliazione giudiziale è un vero e proprio atto negoziale; infatti, essa può avere ad oggetto, oltre alla determinazione dell'imponibile anche la misura dell'imposta che, quindi, può essere, diminuita. Non trattasi di atto autoritativo cui si aggiunge, in adesione esterna ma senza fondersi con esso, il consenso del contribuente. È, invece, un vero e proprio atto negoziale. L'autonomia delle parti in ordine all'accordo comporta anche la possibilità di concordare un risultato finale complessivo riduttivo dell'entità del prelievo originariamente richiesto dall'amministrazione" (Corte di cassazione sentenza n. 21325 del 3 ottobre 2006).

La conciliazione giudiziale tra contribuente ed erario, di cui all'articolo 48 del dlgs 546/92, ha efficacia novativa della preesistente obbligazione tributaria. Ne consegue che, una volta intervenuto l'accordo, l'amministrazione non può dolersi di essere incorsa in un errore di calcolo dell'imposta, a meno che non alleghi e dimostri la sussistenza dei requisiti di cui all'articolo 1430 del c.c. (cd. errore di calcolo che può dar luogo a rettifica del contratto).

L'atto di conciliazione debitamente sottoscritto dalle parti è atto avente tutti i requisiti per produrre i suoi effetti e quindi l'estinzione della vertenza tributaria cui esso si ricollega.

E'intangibile l'atto negoziale di conciliazione che è giuridicamente efficace, anche se non

sussiste l'adempimento di quanto concordato.

Trattasi di atto avente natura negoziale e gli effetti giuridici si producono per la sola manifestazione di volontà liberamente e legittimamente formatasi.

Tali effetti sono di natura sostanziale per quanto attiene all'oggetto della controversia e di natura processuale in quanto estingue il giudizio

La conciliazione ha effetto novativo del precedente rapporto tributario, sostituendo il nuovo al vecchio e l'inadempimento della transazione non comporta la risoluzione del negozio transattivo; le obbligazioni scaturenti dall'accordo conciliativo vanno considerate obbligazioni novative oggettive ai sensi dell'articolo 1230 del c.c. per cui vale il principio generale dell'articolo 1976 del cc in forza del quale la risoluzione della transazione per inadempimento non può essere richiesta se il rapporto preesistente è stato estinto per novazione.

L'adempimento o l'inadempimento dell'accordo conciliativo attengono agli effetti sostanziali del negozio transattivo e l'inadempimento non può far rivivere il processo già estinto, poiché con l'accordo le parti hanno posto in essere un nuovo titolo avente efficacia esecutiva ai fini della riscossione delle somme conciliate che l'ente coattivamente potrà esigere secondo le modalità previste dalle singole leggi d'imposta.

La conciliazione è configurata come una forma di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede del processo, e si pone in deroga al principio più generale della normale indisponibilità per il fisco del credito d'imposta.

La conciliazione differisce dall'autotutela. La prima, infatti, agisce solo sul *quantum debeatur* e non sull'*an*, nella quale ipotesi il fisco è obbligato a provvedere in autotutela e ritirare l'atto impositivo.

La conciliazione è intangibile: resta salva l'estinzione del giudizio anche in caso di omesso o insufficiente versamento delle rate successive alla prima e in ipotesi di mancata escussione della garanzia, in quanto si rende possibile per legge solo la procedura di riscossione coattiva delle somme concordate e non versate (Cassazione sentenza n. 20386, del 20/9/2006), in cui l'ente creditore "coobliga" il debitore e il garante inadempienti.

E' legittimo porre in essere un accordo conciliativo nei casi in cui il ricorrente accetti l'intero importo della maggiore imposta accertata, al solo fine di beneficiare della conseguente riduzione delle sanzioni irrogate. E' legittimo concludere un accordo conciliativo nei termini economici sopraindicati, sempre che vengano evidenziati i motivi di convenienza in base ai quali si ritiene opportuno non proseguire la controversia (circolare n. 291/E/1997 del Ministero delle Finanze).

Le somme versate dal ricorrente a titolo di iscrizione provvisoria possono essere computate in diminuzione delle somme dovute a titolo di conciliazione.

Ciò è possibile, perché la norma contenuta nel secondo periodo del comma 3 dell'articolo 48, Dlgs n. 546/1992, fa riferimento alle somme effettivamente dovute e conferisce al processo verbale il valore di titolo esecutivo (circolare n. 291/E/1997).

La Cassazione con la sentenza 20386 del 20 settembre 2006 statuisce che dal postulato secondo cui nel processo tributario la conciliazione si perfeziona con il pagamento della prima rata discende come corollario, in via sillogistica, che se il contribuente paga solo una rata del tributo conciliato, il fisco non può far considerare inefficace tale accordo e pretendere, di conseguenza, l'imposta intera.

La modifica legislativa intervenuta nel 2004 dell'articolo 48 del dlgs n. 546/92 non ha fatto altro che esplicitare tale assunto che vale tanto per il passato quanto per il futuro.

La conciliazione resta valida a tutti gli effetti (rectius: è giuridicamente efficace), anche se viene a mancare l'adempimento spontaneo di quanto concordato.

L'unica via d'uscita è l'iscrizione a ruolo di quanto ancora dovuto e la riscossione coattiva. L' A.F. può iscrivere a ruolo e avvalersi della procedura di riscossione coattiva; infatti, la conciliazione assurge a titolo per la riscossione delle somme negoziate e dovute dal contribuente; la lettera e lo spirito della legge mostrano che l'accordo ex articolo 48 del dlgs 546/92 ha carattere novativo delle precedenti posizioni soggettive tanto è che il titolo che si è formato tra le parti è idoneo a consentire la riscossione delle somme dovute.

Se, dopo la conciliazione, con la quale si stabilisce la riduzione del tributo dovuto, il contribuente paga solo la prima o alcune rate, l'accordo non decade e l'unico strumento che ha il Fisco a disposizione è l'iscrizione a ruolo e la procedura di riscossione coattiva. In caso di mancato versamento delle somme residue, pattuite con la conciliazione, l'amministrazione creditrice deve esigere il loro versamento attraverso una procedura di riscossione coattiva.

Va disattesa, secondo la sentenza n. 20386/2006, la tesi secondo cui il mancato pagamento comporta la riforma o revoca del decreto di estinzione del giudizio per intervenuta conciliazione e la riattivazione della controversia per reviviscenza dell'obbligo del contribuente di corrispondere quanto formava oggetto della prima richiesta da parte dell'ufficio poiché è significativo l'attuale articolo 48 del D.lg. 546/92, così come modificato dalla legge n. 311/2004 (articolo unico commi 418 e 419), che così recita al comma 3 bis: *"in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'agenzia delle entrate provvede con l'iscrizione a ruolo delle predette somme a carico del contribuente e dello stesso garante"*. Trattasi di un'esplicitazione di una regola prima solo implicita e l'estensione della procedura di riscossione a mezzo ruolo nei confronti del garante assurge a novità nei confronti del solo garante: nei confronti del contribuente tale via era già praticabile.

Alla luce di quanto esposto è recessiva la tesi secondo cui la conciliazione deve essere intesa come istituto di natura prettamente processuale che si colloca all'interno della disciplina del contenzioso tributario, poiché:

- 1) essa presenta profonde differenze rispetto all'analoga conciliazione di diritto comune disciplinata dal codice di procedura civile;
- 2) essa non può avere natura contrattuale non essendo le parti sullo stesso piano giuridico;
- 3) qualora fosse intesa come negozio di diritto privato si porrebbero seri dubbi di costituzionalità in quanto si violerebbe il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che trova il suo fondamento nel principio di effettività della capacità contributiva e in quello di imparzialità dell'azione amministrativa;
- 4) la conciliazione non fa parte della giurisdizione volontaria, non ha natura sostanziale di novazione oggettiva (in forza della quale si ha l'estinzione dell'obbligazione con la sua sostituzione con una nuova e diversa per oggetto e titolo) e non ha natura di transazione.

NOTE

1) Secondo la circolare n. 14/e del 13 aprile 2006 dell'Agenzia delle Entrate: *L'articolo 1, commi 418 e 419, della legge finanziaria per il 2005 ha modificato la disciplina relativa alle modalità di recupero coattivo delle somme dovute dal contribuente inadempiente, mediante l'inserimento di un comma 3-bis agli articoli 8 del Dlgs n. 218/1997 e 48 del Dlgs n. 546/1992, che prevede l'iscrizione a ruolo delle rate, successive alla prima, non versate né dal contribuente né dal suo garante. L'ufficio, infatti, "...in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa...", iscrive a ruolo le somme ancora dovute a carico sia del contribuente sia del garante.*

Il mancato pagamento anche di una sola rata successiva alla prima, pertanto, pur non incidendo sul perfezionamento della definizione, fa venire meno il beneficio della dilazione del pagamento, legittimando l'ufficio a escutere la garanzia per l'intero debito residuo.

Ai fini del perfezionamento dell'adesione e della conciliazione giudiziale è, infatti, necessario il versamento delle somme concordate (in unica soluzione o con il pagamento della prima rata) e la prestazione della garanzia, mentre la sottoscrizione dell'atto tra le parti non è condizione sufficiente. A seguito del perfezionamento della definizione, qualora l'Amministrazione rilevi l'omesso o insufficiente pagamento anche di una sola rata, notifica al fideiussore un invito a versare l'intero importo ancora dovuto, previo ricalcolo degli interessi, entro trenta giorni dalla data di ricezione dell'invito medesimo. L'avviso deve contenere tutti i presupposti di fatto e di diritto della pretesa e, quindi, deve indicare, oltre agli importi da versare e alle modalità di versamento, gli estremi della polizza o della fideiussione bancaria, la durata della garanzia, gli

estremi dell'atto da cui deriva la pretesa dell'Amministrazione, nonché scadenza e importo delle rate che non sono state versate. Se entro trenta giorni dal suddetto invito l'Amministrazione non riceve il pagamento, iscrive a ruolo le somme ancora dovute a carico sia del contribuente sia del garante, con facoltà di agire sul patrimonio di due soggetti, entrambi responsabili ai fini del pagamento degli importi dovuti, senza necessità di escutere preventivamente il contribuente.

Angelo Buscema

31 Luglio 2009

ALLEGATO

Sent. n. 14300 del 19 giugno 2009 (ud. del 20 marzo 2009) della Corte Cass., Sez. tributaria

Svolgimento del processo - Con separati ricorsi, la società R.G. s.a.s. di M.G. & C. impugnava il silenzio rifiuto dell'Ufficio delle Entrate di Cagliari 2 formatosi sulle istanze di rimborso della maggiore ILOR per l'anno d'imposta 1997 e della maggiore IRAP per l'anno d'imposta 1998.

Analoghe impugnazioni venivano proposte dai soci della predetta società, così come indicati in epigrafe, in relazione al silenzio rifiuto dell'Ufficio delle Entrate di Cagliari 1, formatosi sulle istanze di rimborso della maggiore IRPEF per i redditi 1997 e 1998, con riferimento ai redditi da partecipazione. Tali richieste di rimborso scaturivano da due avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio delle Entrate di Cagliari 2, in rettifica dei redditi dichiarati dalla società per le annualità 1996 e 1997.

Con tali avvisi, non venivano ammessi in deduzione costi relativi a spese di pubblicità per il 1996 ed il 1997, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

Tali riprese non furono oggetto di contestazione e vennero definite con conciliazione giudiziale. Alla luce, quindi, della rideterminazione dei redditi, conseguente all'utilizzo in deduzione delle spese di pubblicità per le annualità 1997 e 1998, si ritenne spettante, per tali anni, un rimborso delle maggiori imposte versate.

Inoltre tale rideterminazione, per gli anni 1997 e 1998, esplicava effetto anche nei confronti dei redditi da partecipazione dei soci, che, nel frattempo, avevano definito gli accertamenti

1996 e 1997 ai sensi del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15 in quanto gli importi ivi richiesti tenevano già conto delle conciliazioni giudiziali intervenute tra la società e l'Ufficio.

La Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari, con la sentenza n. 53/6/03, previa riunione dei ricorsi, li rigettava, ritenendoli infondati.

Avverso tale decisione, la società ed i soci proponevano appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale di Cagliari, insistendo sull'impossibilità di attribuire alla conciliazione una valenza definitiva più ampia rispetto all'oggetto della controversia, dal momento, poi, che la rideterminazione del reddito avrebbe fatto riferimento ad un periodo d'imposta diverso da quello oggetto della conciliazione.

La Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza n. 25/07/04, pronunciata il 9 giugno 2004 e depositata il 19 luglio 2004, condividendo le statuizioni dei primi giudici, rigettava l'appello dei contribuenti.

Avverso tale sentenza, la società R.G. s.a.s. di M.G. & C. ed i soci G. R., M., E., G. e F. proponevano ricorso per cassazione sorretto da due motivi e corroborato da memoria ex art. 378 c.p.c..

Il Ministero dell'Economia e l'Agenzia delle Entrate resistevano con controricorso.

Motivi della decisione - Con il primo motivo del ricorso, la società ed i soci hanno lamentato "violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 48, e del D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 15 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3".

In relazione alla conciliazione giudiziale, del D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 48 nel caso in cui possa essere inquadrata quale accordo transattivi tra le parti, tale accordo si limiterebbe alla definizione della controversia, dal momento che non sarebbe corretto attribuire all'istituto della conciliazione giudiziale una valenza definitiva dell'intero periodo d'imposta, andando oltre i ristretti termini della controversia.

Ancor meno, poi, parrebbe corretto attribuire a tale conciliazione una valenza definitiva estendentesi al periodo d'imposta successivo.

Nel caso di specie, l'intervenuta conciliazione della controversia avrebbe semplicemente fatto sì che, sulle poste ritenute indeducibili dall'Ufficio per violazione del criterio di competenza temporale, la società versasse le corrispondenti imposte.

Tale procedimento avrebbe, pertanto, legittimato la rideterminazione del reddito relativo all'anno successivo attraverso la deducibilità di quelle stesse poste passive escluse dall'Ufficio per il periodo precedente.

Sarebbe proprio tale scostamento temporale l'elemento rilevante che la sentenza impugnata non avrebbe considerato, laddove non si sarebbe accorta del fatto che la richiesta di rimborso, formulata a seguito del convincimento di aver pagato maggiori imposte, avrebbe riguardato

anni d'imposta diversi da quelli oggetto delle rispettive conciliazioni.

Inoltre, i secondi giudici avrebbero avvalorato la loro decisione partendo dal presupposto che la definizione D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 15 non sarebbe stata impugnabile.

In realtà, la non impugnabilità della definizione degli accertamenti non avrebbe dovuto avere alcun rilievo, ai fini della spettanza, o meno, dei rimborsi richiesti, atteso che tali rimborsi sarebbero stati una conseguenza proprio della definitività delle rettifiche per un'annualità, esplicando effetto, anche per i soci, ai fini dell'annualità successiva. La censura non merita accoglimento.

Questa Corte ha avuto modo di precisare, con giurisprudenza condivisa in questa sede, che, in tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale, prevista dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 48 sia nel testo originario che in quello risultante dalle modifiche apportate dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 419, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta la sostituzione della pretesa fiscale originaria, ma unilaterale e contestata, con una certa e concordata, tanto è vero che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute (Cass. n. 20386/06).

Consegue che l'obbligazione tributaria precedente si estingue quando le parti sostituiscono l'obbligazione originaria con la nuova obbligazione nella misura concordata ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 48.

Con il secondo motivo del ricorso, i contribuenti hanno denunciato "violazione dell'art. 53 Cost. e della L. n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3", atteso che la statuizione dei giudici di seconde cure si porrebbe in netto contrasto con la norma costituzionale citata, secondo la quale il cittadino sarebbe tenuto a concorrere alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

Nel consentire all'Erario di recuperare a tassazione una maggiore imposta per un dato periodo, senza consentire, invece, al contribuente di utilizzare e vedersi riconoscere tali costi nel giusto anno di competenza e di ottenere il recupero delle maggiori imposte corrisposte in quell'anno, si violerebbe il principio costituzionale sopra riferito, determinando, così, una fattispecie di illecito arricchimento dell'Erario.

Da ultimo, la sentenza impugnata si porrebbe in contrasto con i principi dettati dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente, a tutela dell'affidamento e della buona fede nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria: ritenere legittima la posizione di contrasto al rimborso evidenziata dall'Agenzia, sul presupposto di presunte situazioni contingenti favorevoli al Fisco sul piano amministrativo o processuale, significherebbe porsi in contrasto con i principi sopra richiamati.

Le censure sono infondate.

Non si è in presenza di nessuna lesione della capacità contributiva dal momento che il contribuente volontariamente ha inteso procedere alla novazione del rapporto tributario con la conseguente estinzione del primo rapporto.

Quanto sopra assorbe anche la dedotta censura della L. n. 212 del 2000, ex art. 10.

Consegue il rigetto del ricorso.

Ricorrono giusti motivi per la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M. - La Corte rigetta il ricorso. Compensa le spese di giudizio.

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l