

La conciliazione in Cassazione: i limiti derivanti dalla struttura del giudizio di legittimità

Dario AUGELLO *
Gabriella DE MATTIA **

Con la riforma fiscale (DLgs. 220/2023) è stata estesa alle liti pendenti in Cassazione la possibilità di definire la controversia mediante conciliazione giudiziale, con riduzione delle sanzioni nella misura del sessanta per cento del minimo. Tuttavia, la possibilità di conciliare una lite pendente in Cassazione incontra alcuni limiti derivanti dalla particolare struttura del giudizio di legittimità. Il giudizio in Cassazione, infatti, è un mezzo di impugnazione a critica vincolata, delimitato dai motivi di ricorso e nel quale, a differenza dell'appello, non opera il principio devolutivo e, di regola, non possono essere accertati i fatti, salvo casi specifici. La possibilità di conciliare la lite pendente in Cassazione dipende allora, in concreto, dai motivi di ricorso presentati dal ricorrente.

1

Premessa

Il decreto legislativo di riforma del contenzioso tributario n. 220/2023 ha introdotto l'istituto della **conciliazione anche nel giudizio in Cassazione**. In particolare, all'art. 48 del DLgs. 546/92 è stato aggiunto il comma 4-bis¹ che prevede: "Le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione". Contestualmente, è stato modificato il primo comma dell'art. 48-ter del DLgs. 546/92², prevedendo la riduzione delle sanzioni "nella misura del sessanta per cento del minimo previsto

dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione". Pertanto, nei giudizi in Cassazione instaurati dal 5 gennaio 2024³ le parti possono far ricorso alla conciliazione fuori udienza.

Mentre rimangono inapplicabili al giudizio di cassazione la conciliazione in udienza di cui all'art. 48-bis del DLgs. 546/92 e la conciliazione proposta dal giudice di cui all'art. 48-bis.1 del medesimo DLgs. 546/92.

Il vantaggio derivante dalla conciliazione consiste nella **riduzione delle sanzioni**, che, come detto, nel giudizio di cassazione è fissata al **60% del minimo** previsto dalla legge, calcolato sugli importi conciliati. La conciliazione, inoltre, è ammessa per **qualsiasi lite**

* Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario

** Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario

1 Per effetto dell'art. 1 co. 1 lett. u) n. 2) del DLgs. 220/2023.

2 Per effetto dell'art. 1 co. 1 lett. z) del DLgs. 220/2023.

3 Per effetto dell'art. 4 co. 2 del DLgs. 220/2023.

rientrante nella giurisdizione tributaria ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 546/92, indipendentemente dal tipo di tributo e da quale sia l'ente impositore (tranne quelle aventi ad oggetto risorse dell'Unione Europea).

Pertanto, si potranno conciliare in Cassazione, non solo le liti su avvisi di accertamento, ma anche quelle su atti di irrogazione di sanzioni, accertamenti catastali, iscrizioni a ruolo, nonché cause di rimborso.

2

Aspetti procedurali

Per quanto concerne gli aspetti formali della conciliazione, nel giudizio di Cassazione valgono le regole previste per il giudizio di merito. Se le parti raggiungono l'accordo conciliativo, presentano un'**istanza congiunta di definizione** della lite, sottoscritta da queste personalmente o dai difensori muniti di specifica procura. In particolare, poiché l'accordo può riguardare anche solo una parte della controversia, a seconda dei casi, le parti chiederanno la **definizione totale o parziale della lite**.

Pertanto, se l'istanza congiunta è sottoscritta dai difensori, è necessario che questi abbiano lo specifico potere di conciliare, anche conferito con atto separato e successivo alla procura speciale per il giudizio di Cassazione.

Inoltre, come detto prima, la conciliazione può essere **sottoscritta** anche dalle parti **personalmente**. Questo non avviene, di norma, per il contribuente, per il quale è previsto l'obbligo della difesa tecnica. D'altra parte, nel giudizio di merito gli enti impositori sottoscrivono sempre personalmente l'istanza, in quanto, oltre ad essere legittimati processualmente, hanno anche la difesa diretta in giudizio (cfr. art. 11 comma 2 del DLgs 546/92) e per questo manca la figura del difensore. Tuttavia, nel giudizio di Cassazione l'Agenzia delle Entrate (organo

centrale) è normalmente difesa dall'Avvocatura dello Stato, con la conseguenza che i potenziali interlocutori per il difensore del contribuente potrebbero essere entrambi.

Sebbene non sia indicato espressamente un **termine** entro il quale la conciliazione possa avvenire, si ritiene che il limite massimo sia il momento in cui la causa è trattenuta in decisione, superato il quale apparirebbe vanificato lo scopo deflattivo del contenzioso, cui è preordinata la conciliazione.

Al riguardo, si rammenta che, mentre nel giudizio di merito può accadere che le parti chiedano un rinvio dell'udienza già fissata, in quanto sono in corso le trattative per addivenire all'accordo conciliativo, questo non è possibile in Cassazione, in considerazione della struttura di questo giudizio.

Nella pratica, se sussistono le condizioni di ammissibilità della conciliazione, la Cassazione pronuncia la cessazione della materia del contendere con **sentenza**, se è già stata fissata la data dell'udienza, con **ordinanza**, se la data di trattazione non è ancora stata fissata. La conciliazione, anche in Cassazione, si perfeziona con la **sottoscrizione dell'accordo** e non con il pagamento delle somme, con la conseguenza che, nell'ipotesi di mancato pagamento delle somme dovute, l'accordo rimane valido in sostituzione dell'atto impugnato. Per i **versamenti** valgono le regole ordinarie: il pagamento delle somme dovute o della prima rata trimestrale deve avvenire entro **20 giorni** dalla sottoscrizione dell'accordo conciliativo. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una rata, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva (*i.e.* entro 90 giorni, se si tratta di ultima rata), l'Ufficio iscrive a ruolo tutto il debito residuo, comprensivo di interessi, ed irroga una **sanzione pari al 45%** sull'importo residuo a titolo d'imposta (cfr. art. 48-ter del DLgs. 546/92)⁴. Le **spese processuali** si intendono compensate, salvo

4 Si rammenta che il ritardo nel pagamento di una rata (entro il trimestre successivo o entro 90 giorni, se si tratta di ultima rata) deve essere ravveduto con il pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione del 15% ridotta ex art. 13 del DLgs. 472/97, altrimenti viene iscritta a ruolo la sanzione del 30% sulla rata pagata in ritardo ex art. 13 del DLgs. 471/97.

diversa pattuizione contenuta nell'accordo conciliativo.

3

Oggetto della conciliazione: il limite del giudicato

Quando le parti conciliano, il **sindacato del giudice** sull'accordo è limitato alla verifica delle condizioni di ammissibilità della conciliazione, senza alcuna valutazione del **merito** dell'accordo. La stessa Corte Costituzionale, con sentenza n. 433/2000, ha affermato che il giudice tributario è chiamato a verificare solo le condizioni e i presupposti di ammissibilità della conciliazione, senza la possibilità di controllare la **congruità** delle determinazioni raggiunte tra le parti in causa.

Nell'affermare lo stesso principio, secondo cui 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, la Suprema Corte ha delineato la **natura** della conciliazione giudiziale, definendola quale "*istituto deflativo di tipo negoziale, attinente all'esercizio di poteri dispositivi delle parti, che postula la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'Amministrazione e l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante, e si sostanzia in un accordo tra le parti, paritariamente formato, avente efficacia novativa delle rispettive pretese*" (Cass. n. 12110/2019).

Pertanto, la conciliazione integra una forma di **composizione transattiva** della lite fiscale, che presuppone l'instaurazione della lite e che, quindi, avviene nell'ambito del processo mediante la sostituzione delle rispettive "pretese" con l'accordo raggiunto. Tuttavia, mentre nei gradi di merito la conciliazione può investire qualunque aspetto della lite, con il solo limite delle questioni non impugnate⁵ e del giudicato, nel giudizio di Cassazione occorre tenere in considerazione, tra l'altro, che i motivi di ricorso che si possono proporre sono tassativi, trattandosi di giudizio a critica vincolata.

Prima di esaminare le criticità del giudizio di Cassazione, cui è dedicato il paragrafo successivo, si rammenta che il giudicato si distingue in **giudicato interno** e giudicato esterno. Il primo è quello che si forma **all'interno del processo**, quando un capo della sentenza non viene impugnato dalla parte soccombente e dunque diviene definitivo⁶.

Il giudicato interno può formarsi nel passaggio tra il primo e il secondo grado oppure tra l'appello e la Cassazione: i capi della sentenza (di primogradeo secondo grado) interessati da giudicato interno **non possono essere conciliati**. Il **giudicato esterno** è invece quello che si forma in un **diverso giudizio** tra le stesse parti su una questione comune ai due giudizi.

Il giudicato esterno tipicamente interessa questioni che si ripetono identiche negli anni e che dunque interessano diversi periodi d'imposta: se nel giudizio relativo al primo anno passa in giudicato una sentenza sfavorevole su una questione comune⁷, detta sentenza potrebbe essere invocata nel giudizio relativo al secondo

Si rammenta inoltre che, anche in caso di pagamento in unica soluzione, non si applica la sanzione del 45% sull'importo residuo a titolo d'imposta, qualora il pagamento avvenga entro 90 giorni dal termine di 20 giorni. Anche in questo caso il ritardo deve essere ravveduto con il pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione del 15% ridotta ex art. 13 del DLgs. 472/97.

- 5 Se un rilievo dell'avviso di accertamento non è impugnato, chiaramente non può essere oggetto di conciliazione in giudizio.
- 6 La Suprema Corte (Cass. 26.7.2021 n. 21353, in *Sistema Integrato Eutekne*) ha chiarito che: "*il giudicato interno può formarsi solo su capi di sentenza autonomi, che cioè risolvano una questione controversa avente una propria individualità ed autonomia, così da integrare astrattamente una decisione del tutto indipendente: sono pertanto privi del carattere dell'autonomia i meri passaggi motivazionali, ossia le premesse logico-giuridiche della statuizione adottata, come pure le valutazioni di meri presupposti di fatto che, unitamente ad altri, concorrono a formare un capo unico della decisione*".
- 7 In particolare, secondo la giurisprudenza di legittimità, deve trattarsi di fatti a rilevanza pluriennale (ad esempio, agevolazioni pluriennali). Ma il giudicato esterno potrebbe concernere anche questioni di fatto con rilevanza annuale, se è provato che esse non mutano da un anno all'altro (Cass. 19.1.2023 n. 1636, in *Sistema Integrato Eutekne*).

anno dalla parte vittoriosa quale "eccezione di giudicato esterno"⁸. **Il giudicato impedisce la conciliazione**, nel senso che un accordo conciliativo non può definire diversamente una questione passata in giudicato tra le stesse parti.

4

Limiti alla conciliazione in Cassazione

Nel giudizio di Cassazione, diversamente dall'appello, **non opera il principio devolutivo**: le censure alla pronuncia di merito devono trovare collocazione entro un elenco tassativo di motivi, in quanto la Suprema Corte non è giudice del fatto sostanziale, ma esercita un controllo sulla legalità e logicità della decisione⁹. Non operando il principio devolutivo, alla Cassazione non è consentito di riesaminare e di valutare autonomamente il merito della causa, come invece avviene di regola in appello. Per questo motivo la conciliazione in Cassazione su **questioni di fatto** incontra alcuni **limiti** specifici, che dipendono dai motivi di ricorso proposti dal ricorrente. Si rammenta in proposito che la sentenza di secondo grado può essere impugnata in cassazione per uno dei motivi previsti dall'art. 360 comma 5 c.p.c. ossia per:

- 1) motivi attinenti alla giurisdizione (n. 1);
- 2) violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza (n. 2);
- 3) violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro (n. 3);

4) nullità della sentenza o del procedimento (n. 4);

5) omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti (n. 5).

Ciò premesso, si evidenzia che l'unico motivo denunciabile in Cassazione, che attiene al fatto sostanziale, è il n. 5)¹⁰, dove l'**omesso esame** si riferisce ad uno specifico accadimento in senso storico-naturalistico¹¹.

Non costituiscono, viceversa, "fatti" suscettibili di fondare il vizio ex art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c. l'omesso esame delle argomentazioni o delle deduzioni difensive¹².

Inoltre, il vizio denunciabile con il n. 5) non sussiste quando il fatto storico risulti apprezzato dal giudice di secondo grado, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie connesse alla dimostrazione del fatto medesimo¹³.

A ciò si aggiunga che una pronuncia del giudice di secondo grado sul fatto può essere criticata dinanzi alla Corte di Cassazione quando affetta da un vizio della motivazione, che si delinea quale violazione di legge processuale costituzionalmente rilevante, ai sensi dell'art. 111 Cost., quando il difetto denunciato attiene alla stessa **esistenza della motivazione**. Il vizio in questione può consistere nella "*manca assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico*", nella "*motivazione apparente*", nel "*contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili*" e nella "*motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile*", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "*sufficienza*" della motivazione¹⁴. Si tratta, dunque, di casi in cui la sentenza d'appello è radicalmente nulla, in quanto la

8 L'eccezione è anche rilevabile d'ufficio (Cass. SS.UU. 16.6.2006 n. 13916, in *Sistema Integrato Eutekne*). Da ultimo la Suprema Corte ha confermato la rilevanza d'ufficio del giudicato esterno al pari del giudicato interno (Cass. 7.6.2023 n. 16144, in *Sistema Integrato Eutekne*).

9 Cass. 28.11.2014 n. 25332, in *Sistema Integrato Eutekne*.

10 Si tenga conto della preclusione a proporre ricorso in cassazione ai sensi del n. 5 dell'art. 360 c.p.c. – per effetto dell'art. 348-ter c.p.c. – quando la sentenza d'appello ha confermato la decisione di primo grado (c.d. "doppia conforme").

11 Cass. 3.10.2018 n. 24035, in *Sistema Integrato Eutekne*.

12 Cass. 21.6.2021 n. 17596, in *Sistema Integrato Eutekne*.

13 Cass. 29.10.2018 n. 27415, in *Sistema Integrato Eutekne*.

14 Cass. SS.UU. 7.4.2014 n. 8053, in *Sistema Integrato Eutekne*.

motivazione è oscura, e il relativo vizio può dunque essere sollevato in Cassazione come violazione di legge processuale (ossia quale nullità della sentenza o del procedimento ex art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c.). Dunque, qualora sia **denunciato l'omesso esame di un fatto decisivo** (n. 5) o **sia eccepita la mancanza totale di motivazione** (n. 4), **dovrebbe essere consentito conciliare** le questioni di fatto, in relazione alle quali è stato proposto ricorso per cassazione ai sensi del n. 5 o del n. 4. Tuttavia, considerati i limiti che caratterizzano il vizio di motivazione (la motivazione deve essere del tutto mancante) e l'omesso esame di un fatto decisivo, nei termini sopra indicati, il motivo che viene eccepito nella maggior parte dei casi dinanzi alla Corte di Cassazione è quello della **violazione o falsa applicazione di norme di diritto**, di cui all'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. Ci si chiede quindi se possano essere oggetto di conciliazione anche questioni di fatto sottese alla denuncia di violazione o falsa applicazione di norme di legge. Una **prima ipotesi** è quella in cui la proposizione del motivo

di violazione o falsa applicazione di norme di legge non comporti la necessità che siano riesaminate questioni di fatto: in questo caso le questioni di fatto dovrebbero essere considerate incontrovertibili e dunque **non conciliabili** nel giudizio di legittimità. Una **seconda ipotesi** è quella in cui il ricorrente chieda, attraverso il motivo proposto ex art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c., che i fatti accertati dal giudice di secondo grado siano **riesaminati** alla luce di una diversa interpretazione di legge o alla luce di una diversa legge che il giudice d'appello avrebbe dovuto applicare nel caso di specie (e che non ha applicato): in questo caso dovrebbe essere consentito alle parti di conciliare le questioni di fatto sottese alla denuncia di violazione di legge. In ogni caso ed in conclusione, si segnala che una delle parti o la stessa Cassazione (nell'esercizio del potere di controllo formale) potrebbero opporsi alla conciliazione, qualora il **motivo di ricorso**, con cui sia devoluta al giudice di legittimità la specifica questione di fatto, nei termini sopra evidenziati, debba essere dichiarato **inammissibile**.