

DOTTORATO DI RICERCA

IN DIRITTO E IMPRESA

XXVIII ciclo

Coordinatore: Chiar. mo Prof. Giuseppe Melis

**GLI ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO
TRIBUTARIO E IL PRINCIPIO D'INDISPONIBILITÀ
DELL'OBBLIGAZIONE FISCALE**

Tutor:

Chiar. ma Prof. ssa Roberta Tiscini

Dottorando:

Dott. Alessandro Colasanti

Anno accademico 2015/2016

CAPITOLO I.....	1
IL CONCETTO DI INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA: CONTENUTI E LIMITI.	1
1.1 Considerazioni introduttive: definizione dell'ambito della ricerca e piano di lavoro ...	2
1.2 La categoria dell'indisponibilità giuridica: cenni di teoria generale	6
1.3 La discussa natura giuridica dell'obbligazione tributaria: inquadramento generale della problematica	18
1.4. La tesi tradizionale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.	30
1.5 Alla ricerca del fondamento normativo del principio d'indisponibilità nel diritto tributario: il dibattito dottrinale anteriore alla Costituzione	35
1.6. I fondamenti costituzionali del principio d'indisponibilità	43
1.6.1 Il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.....	43
1.6.2 Il principio di legalità e riserva di legge ex art. 23 Cost.	50
1.6.3 Il principio d'imparzialità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.	56
1.7 Il percorso giurisprudenziale in tema d'indisponibilità del tributo	61
1.8 L'interferenza del principio d'indisponibilità con la disciplina dei patti d'imposta e del condono fiscale.....	70
CAPITOLO II	79
L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE NEL QUADRO DEGLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: IL DISCUSSO INQUADRAMENTO TEORICO DELL'ISTITUTO TRA INDISPONIBILITÀ ED ACCORDO.	79
2.1 Profili generali: la genesi degli istituti deflattivi del contenzioso tributario e il contesto normativo di riferimento.	80
2.2 Evoluzione storica dell'accertamento con adesione. Il precedente del concordato tributario e il dibattito sulla sua natura giuridica	100
2.2.1 La teoria negoziale del concordato e il perdurante conflitto col principio d'indisponibilità	107
2.2.2 La teoria unilaterale-pubblicistica, coerente col principio d'indisponibilità, pone il problema di qualificare l'adesione del contribuente all'accertamento.	126
2.3 Il nuovo accertamento con adesione e i recenti orientamenti sulla sua natura giuridica: il tentativo di superare i limiti delle tradizionali impostazioni attraverso la formula dell'accordo bilaterale, consensuale ma non contrattuale.	141

CAPITOLO III.....	164
LE MODALITÀ DI DEFINIZIONE ALTERNATIVA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE: L'IMPATTO DELLA CONCILIAZIONE E DELLA MEDIAZIONE SUL PRINCIPIO D'INDISPONIBILITÀ.....	164
3.1 Evoluzione storico- normativa della conciliazione tributaria: il progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione e il superamento dei limiti derivanti dall'indisponibilità della pretesa fiscale.....	165
3.1.1 La compatibilità delle ricostruzioni dottrinali proposte con il principio d'indisponibilità.....	180
3.2 Il reclamo- mediazione nel processo tributario: inquadramento teorico dell'istituto e lineamenti generali della disciplina.....	201
3.2.1 La rilevanza normativa dei parametri di valutazione della proposta di mediazione: l'apertura del legislatore a forme di disponibilità condizionata del credito fiscale.....	214
3.3 L'ammissibilità degli accordi nella fase della riscossione e l'(in)disponibilità del tributo.....	222
3.3.1 Brevi considerazioni sulla transazione fiscale.....	231
CONCLUSIONI.....	243
BIIBLIOGRAFIA.....	250

CAPITOLO I

IL CONCETTO DI INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA: CONTENUTI E LIMITI.

SOMMARIO: 1.1 Considerazioni introduttive: definizione dell'ambito della ricerca e piano di lavoro; 1.2 La categoria dell'indisponibilità giuridica: cenni di teoria generale; 1.3 La discussa natura giuridica dell'obbligazione tributaria: inquadramento generale della problematica; 1.4 La tesi tradizionale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria; 1.5 Alla ricerca del fondamento normativo del principio d'indisponibilità nel diritto tributario: il dibattito dottrinale anteriore alla Costituzione; 1.6 I fondamenti costituzionali del principio d'indisponibilità; 1.6.1 Il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.; 1.6.2 Il principio di legalità e riserva di legge ex art. 23 Cost.; 1.6.3 Il principio d'imparzialità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.; 1.7 Il percorso giurisprudenziale in tema d'indisponibilità del tributo; 1.8 L'interferenza del principio d'indisponibilità con la disciplina dei patti d'imposta e del condono fiscale.

1.1 Considerazioni introduttive: definizione dell'ambito della ricerca e piano di lavoro.

La presente ricerca si propone di esaminare i principali strumenti deflattivi del contenzioso tributario, ai quali il legislatore ha riservato attenzione crescente ormai da un ventennio, e il loro rapporto col tradizionale principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Come noto a partire dal 1997, con l'introduzione a regime dell'accertamento con adesione, che rappresenta la prima manifestazione di esercizio partecipato della funzione impositiva, si è assistito ad un progressivo ampliamento degli istituti partecipativi finalizzati, nell'intenzione del legislatore, ad incentivare forme di collaborazione tra Fisco e contribuente idonee a realizzare l'interesse primario dello Stato alla pronta definizione dei rapporti tributari e alla rapida riscossione dei tributi. La centralità acquisita nel settore fiscale dalle nuove forme concordate di accertamento e riscossione del tributo affonda le proprie radici in un processo più ampio di revisione dei modelli dell'azione amministrativa, improntata sempre più frequentemente a forme di esercizio consensuale del potere piuttosto che a manifestazioni unilaterali ed autoritative della potestà pubblica. La nuova impostazione in base alla quale il potere autoritativo può trovare espressione non solo in atti provvedimenti ma anche in atti consensuali ha condotto la dottrina più recente a un radicale ripensamento del rapporto tra autorità e consenso nel settore tributario, e alla valorizzazione della dialettica Fisco-contribuente quale momento fondamentale dell'attività di accertamento.

Del resto già nel 1997 un illustre Autore¹ scorgeva nel neonato istituto dell'accertamento con adesione il primo passo nel percorso di graduale modernizzazione del rapporto tra Stato e cittadino/contribuente, nonché un deciso segnale dell'evoluzione della nozione di interesse fiscale. Quest'ultimo concetto, tradizionalmente ancorato all'ideologia di Stato-

¹ Cfr. F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 427 ss.

Persona, titolare esclusivo della sovranità, coincideva esclusivamente con l'interesse pubblico dell'ente impositore alla percezione delle entrate tributarie e alla massimizzazione del gettito. Una volta spezzato il nesso tra Autorità e sovranità, si afferma una nuova visione di Stato- Comunità, ovvero di Stato posto al servizio degli interessi della comunità, seguita da una diversa interpretazione dell' interesse fiscale, che assume ora i connotati di interesse collettivo, nel quale confluiscono gli interessi di tutti i soggetti, pubblici o privati, coinvolti nella funzione tributaria, e non solo dell' ente pubblico titolare della potestà impositiva.

Nel solco tracciato dalla legge n. 241/90, che per la prima volta ha disciplinato in via generale il procedimento amministrativo, anche nel procedimento tributario di accertamento con adesione ha trovato riconoscimento l'interesse del contribuente alla cooperazione con l'Amministrazione Finanziaria e alla partecipazione all'attività impositiva. In questo senso, l'intervento del privato in sede di accertamento, in contraddittorio con l'ente impositore, appare funzionale alla realizzazione del comune interesse a una definizione corretta e puntuale della pretesa tributaria, in un' ottica più generale di efficienza e semplificazione dell' azione amministrativa.

Dopo un decennio dalla comparsa dei primi istituti deflattivi (conciliazione giudiziale; accertamento con adesione; autotutela; acquiescenza) nel 2008 la disciplina del procedimento tributario ha subito un'ulteriore modifica determinata dall' introduzione di due nuove modalità di definizione agevolata del rapporto fiscale, ovvero l' adesione al processo verbale di constatazione e l'adesione all' invito a comparire², allo scopo, dichiarato dal legislatore, di semplificare la gestione dei rapporti con l' Amministrazione fiscale,

² Si segnala fin da ora che la legge di stabilità n. 190/2014 (art .1, commi 693-697) ha soppresso a partire dal 1 gennaio 2016 gli istituti dell'adesione al processo verbale di conciliazione, (d.l. 112/2008, che ha introdotto l'art. 5 *bis* al d.lgs. 218/1997) e dell'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio (d.l. 185/2008, che ha inserito il comma 1 *bis* all'art. 5, d.lgs. 218/1997). Pertanto questi strumenti deflattivi potranno continuare ad essere utilizzati per i soli avvisi notificati fino alla data del 31 dicembre 2015.

ispirandoli ai principi di reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione.

Nel 2011 infine il panorama degli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie tributarie si è arricchito di un nuovo istituto tipicamente deflattivo: la mediazione tributaria, introdotta dal legislatore al fine di contrastare la proliferazione del contenzioso attraverso un filtro preventivo all'accesso alla giustizia, mutuando le esperienze dei principali Paesi Europei che prima di noi hanno sperimentato con successo diverse forme di pregiudiziali amministrative, conseguendo effetti deflattivi immediati.

Al di là delle caratteristiche specifiche dei singoli istituti, alcuni dei quali saranno oggetto di trattazione nel prosieguo, preme si da ora sottolineare come l'orientamento, affermatosi negli ultimi anni, verso un esercizio condiviso della funzione tributaria che ha determinato un progressivo ridimensionamento del ruolo autoritativo dello Stato impositore, non sia stato unanimemente condiviso dalla dottrina di settore. Il successo riscosso presso l'opinione pubblica dalle nuove forme concordate di attuazione del prelievo è ascrivibile ai benefici derivanti, per l'Amministrazione, da una pronta definizione del rapporto tributario e da un meccanismo celere di riscossione del tributo e, per il contribuente, dall'abbattimento in funzione premiale delle sanzioni collegate al tributo.

Tuttavia il *favor* generalizzato per questi nuovi strumenti deflattivi non ha impedito alla dottrina più attenta di interrogarsi sulla loro compatibilità con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario, primo fra tutti la pretesa indisponibilità dell'obbligazione tributaria. In altre parole, la necessità di sottoporre i nuovi modelli consensuali di attuazione del prelievo a vaglio critico, al fine di verificarne la tenuta di fronte ai principi ritenuti fondanti il sistema fiscale, ha contribuito a riaprire un dibattito dottrinale, che pareva sopito, sulla reale portata e sull'attualità del dogma dell'indisponibilità nell'ordinamento tributario, giungendo, *ca va sans dire*, a conclusioni opposte³.

³ Con riserva di ritornare in maniera approfondita sull'argomento nel prosieguo della trattazione, ricostruendo nel dettaglio i termini del dibattito dottrinale, si segnalano fin d'ora, per un primo approccio al tema, i contributi di due autorevoli Autori che possono considerarsi i principali esponenti di due diverse

L'indagine che si andrà a sviluppare intende prendere le mosse da una breve ricostruzione dell'obbligazione tributaria come categoria autonoma, inserita all'interno del *genus* delle obbligazioni pubblicistiche, distinta- vedremo sotto quali profili- da quella delineata a fini civilistici, per poi soffermarsi sulla ricerca del fondamento normativo, eventualmente di rango costituzionale, dell'indisponibilità del credito tributario e sulla valenza dogmatica attuale del principio alla luce delle norme che disciplinano gli strumenti deflattivi del contenzioso.

Il piano di lavoro si articolerà dunque in un'analisi puntuale dei principali strumenti deflattivi a carattere c.d. bilaterale: focalizzando l'attenzione sulle singole peculiarità e criticità, si cercherà di verificare il grado di compatibilità di ciascuno di essi con il suddetto principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Tale analisi, che costituisce il filo conduttore della ricerca, consentirà, al termine di questo percorso, o di riaffermare la perdurante vigenza del principio, riconoscendo la natura derogatoria degli istituti in esame, oppure, sul versante opposto, di interpretare i nuovi strumenti deflattivi come conferma della necessità di superare un dogma percepito ormai come anacronistico nell'ordinamento attuale e di approdare a una ricostruzione sistematica più moderna ed evoluta, coerente con il *trend* legislativo avviato da tempo in questa direzione.

scuole di pensiero: cfr., da un lato, G. FALSITTA, *Natura e funzione dell' imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, (a cura di S. La Rosa), Milano, 2008, 45 ss.; *Contra*, P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, *ivi*, 89 ss.

1.2 La categoria dell'indisponibilità giuridica: cenni di teoria generale.

Prima di iniziare l'analisi del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, occorre preliminarmente soffermarsi sul concetto d'indisponibilità del diritto in termini generali e interrogarsi sulla possibilità di ricostruire una categoria generale di diritti indisponibili⁴.

La prima difficoltà che incontra l'interprete nell'approcciarsi al tema è l'assenza di una definizione comprensiva ed unitaria della nozione di indisponibilità e di una disciplina normativa compiuta. Al contrario, i riferimenti contenuti in maniera disorganica in numerose disposizioni di natura sostanziale e processuale impongono uno sforzo ricostruttivo particolarmente gravoso al fine di individuare le singole fattispecie riconducibili alla categoria dell'indisponibilità.

Per tali ragioni, parte della dottrina,⁵ preso atto dell'incertezza del quadro normativo e dell'impossibilità di far assurgere l'indisponibilità a elemento unificante di una categoria autonoma di diritti, ha proposto una lettura riduttiva della nozione d'indisponibilità, tesa a svalutarne la portata concettuale. Rinunciando ad una ricostruzione in termini sistematici, sul piano astratto della teoria generale del diritto, tale dottrina attribuisce rilevanza alla categoria dei diritti indisponibili ai soli fini descrittivi⁶, e riconduce la nozione di

⁴ Per una disamina del concetto d'indisponibilità giuridica, come categoria generale del diritto, si rinvia a F. REALMONTE- A. MAGRI', *Indisponibilità*, in *Enc. dir.*, Agg., III, Milano, 1999, 685.; L. FRANCIOSI, *Indisponibilità (vincoli di)* in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989, 448 ss.; F. NEGRO, *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, VIII, Torino, 1962, 605 ss.

⁵ Cfr. F. NEGRO, *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, 1957, *passim*; Id., *I diritti indisponibili nel sistema dell'ordinamento*, in *Foro. it.*, 1956, 215 ss.

⁶ Si veda E. MOSCATI, *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XX, Torino, 1975, 819 ss., per il quale "la categoria dell'indisponibilità, senz'altro utile sul piano descrittivo, risulta di incerta configurazione da un punto di vista strettamente scientifico;" l'indisponibilità, pertanto, si risolverebbe "in

indisponibilità a una mera espressione verbale di sintesi, in grado di esprimere l'essenza del fenomeno, ovvero la non attitudine del diritto a subire atti di disposizione in senso lato⁷.

In realtà, per delimitare l'area dell'indisponibilità giuridica, occorre delineare, in termini positivi, i contorni della figura generale del diritto indisponibile, e fissarne i relativi confini, prendendo le mosse dall'analisi della norma, di natura sostanziale, ritenuta più significativa, sul piano sistematico, in tema di indisponibilità: l'art. 1966 cod.civ.

Tale disposizione, sancendo la nullità della transazione che abbia ad oggetto diritti sottratti alla libera disponibilità delle parti, offre un contributo fondamentale alla ricostruzione della categoria generale, distinguendo espressamente tra diritti indisponibili per la loro natura⁸ e diritti che acquisiscono tale attributo per disposizione di legge⁹. Sulla scorta di tale

una mera nozione descrittiva, generico punto di riferimento di una gamma di figure eterogenee tra le quali non si riscontrerebbe alcun dato caratterizzante, essenziale e costante”.

⁷ In questi termini si esprime S. CASSESE, *I beni pubblici*, Milano, 1969, 106 ss. Per atti di disposizione s'intendono alcune facoltà o poteri tipici (rinuncia, rifiuto, transazione, rimessione, compromissione, ecc.) il cui insieme incarna il così detto potere dispositivo: cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 65. Non sono mancate comunque in dottrina posizioni contrarie, invero rimaste isolate, di quanti negano che il potere dispositivo sia un attributo naturale del diritto soggettivo, e riconducono la facoltà o potere di disposizione a una situazione giuridica autonoma, estranea al contenuto del diritto, anche se ad esso saldamente legata: per una ricognizione di tali posizioni si rinvia ad A. BINNI, *Potere di disposizione*, in *Noviss. Dig. It.*, vol. XIII, Torino, 1966, 451 ss.

⁸ Cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, cit., 65 ss., secondo il quale “nel caso di indisponibilità per natura il diritto che di volta in volta viene in considerazione violerebbe la propria essenza e frusterebbe la sua funzione esistenziale se gli si volesse attribuire connotazioni dispositive.”

⁹ Esiste, in realtà, anche un *tertium genus* d'indisponibilità, di natura convenzionale, che trae origine dalla volontà delle parti. La possibilità di prevedere vincoli pattizi d'indisponibilità è generalmente ammessa ma incontra gli stessi limiti previsti dall'art. 1379 cod. civ. per il divieto di alienazione. Secondo la giurisprudenza, infatti, le condizioni di validità cui è subordinato il divieto convenzionale di alienare - limite temporale di durata, e rispondenza all'apprezzabile interesse di una delle parti - sono espressione di un principio di portata generale applicabile anche a pattuizioni contenenti un vincolo di destinazione.

definizione normativa, la dottrina che si è occupata del tema si è dovuta porre il problema dell'esistenza di una categoria di diritti "naturalmente indisponibili", e della sua reale portata. Nel tentativo di riempire di contenuto la generica espressione utilizzata dal legislatore, sono stati enucleati, all'interno di tale categoria, innanzitutto i *diritti della personalità*, ritenuti ontologicamente indisponibili in quanto connaturati al loro stesso titolare, quale attributo fondamentale e inseparabile della personalità, a tal punto che, ammettendo la possibilità di una loro dismissione, "verrebbe meno il concetto stesso di persona"¹⁰.

Procedendo a un'analisi più approfondita, la dottrina ha allargato i confini della figura generale di "diritti indisponibili per natura", ricomprendendovi anche i c.d. diritti familiari, ovvero quelli che l'ordinamento riconosce ai membri della famiglia, non quali singoli individui, ma in quanto inseriti in un contesto familiare che attribuisce un particolare *status* ai suoi componenti, comprensivo di diritti e doveri inscindibilmente connessi¹¹. Proprio la

Quest'ultime, infatti, pur non puntualmente riconducibili al paradigma del divieto di alienazione, comportano, comunque, limitazioni altrettanto incisive del diritto di proprietà: in questi termini si esprime Corte Cass. sez. civ. n. 3082/1990. Sul tema dei vincoli d'indisponibilità di natura convenzionale- la cui trattazione esula dalla presente ricerca- si rinvia a C.A. FUNAIOLI, *Divieto di alienazione (diritto privato)* in *Enc. Dir.*, XIII, Milano, 1964, 401 ss., il quale rinviene nei divieti di alienazione, legali o convenzionali, "una più limitata foggia d'indisponibilità"; A. PIRAS, *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova riv. dir. comm.*, 1947, 27 ss; A. BINNI, *Potere di disposizione*, cit., 452 ss.; L. FRANCIOSI, *Indisponibilità (vincoli di)*, cit. 685 ss.

¹⁰ Cfr. A. BERLINGUER, *Arbitrato, arbitri e autonomia contrattuale*, in *I contratti di composizione delle liti* (a cura di F. Gabrielli e F.P. Luiso), Torino, 2006, 733 ss.; sulla configurabilità dei diritti della personalità come autonoma categoria di diritti indisponibili per natura, si veda N. LIPARI, *Diritti fondamentali e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. civ.*, 1996, 416 ss.; D. MESSINETTI, *Personalità (diritti della)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIII, Milano, 1983, 355.

¹¹ Sulla peculiare struttura dei diritti familiari cfr. A. DE CUPIS, *I diritti della personalità*, in *Tratt. dir. civ. comm.* (diretto da Cicu e Messineo), Milano, 1982, 86. Secondo l'Autore "la struttura dei diritti familiari impedisce la possibilità alla rinuncia, dacché in essi esiste una relazione tra diritto e dovere, per cui

stretta relazione esistente tra diritto e dovere starebbe alla base della naturale indisponibilità di tali diritti, posto che il venir meno dei diritti, a seguito di atto dispositivo, estinguerebbe anche i corrispondenti doveri, generalmente posti a tutela dell'interesse generale della famiglia, e, come tali, inderogabili.

In questo modo, seguendo un percorso evolutivo, si è cercato di individuare le coordinate generali della categoria dei diritti naturalmente sottratti al potere dispositivo delle parti, così da distinguerla dall'altra *species* di diritti riconosciuti indisponibili in virtù di espressa disposizione di legge, così come previsto dall'art. 1966 cod. civ. Appare evidente del resto che tutti gli sforzi ricostruttivi si siano indirizzati prevalentemente nei confronti della prima specie di indisponibilità, in quanto l'altra poteva essere più agevolmente ricostruita attraverso un approccio casistico¹².

I principali elementi distintivi dei diritti indisponibili per natura sono stati identificati dalla dottrina nell'inerenza a situazioni personali o comunque non patrimoniali e nella natura particolarmente sensibile degli interessi coinvolti, che giustifica una disciplina, ispirata da finalità protettive, particolarmente restrittiva dell'autonomia delle parti, a prescindere da specifiche limitazioni al potere dispositivo imposte espressamente dal legislatore.

Tuttavia, nonostante l'apprezzabile tentativo di compiere un'opera sistematizzante, anche tale ricostruzione è stata sottoposta a revisione critica. Si è messo in evidenza, in particolare, che la tendenza del legislatore moderno ad arricchire ed aggiornare costantemente il catalogo dei diritti della personalità mal si concilia con l'esigenza di certezza che sta alla base della ricerca di una nozione di indisponibilità, dotata di un

l'estinzione del diritto, al pari del passaggio in capo ad altro soggetto, impedirebbe il compimento del dovere.”

¹² Tra i diritti sottratti dalla legge alla disponibilità dei privati sono tradizionalmente compresi i diritti a contenuto prevalentemente patrimoniale: 1) quelli sottesi al rapporto societario, relativi alle quote delle società personali, e alle azioni degli accomandatari nelle società in accomandita per azioni; 2) le posizioni giuridiche soggettive connesse ai diritti reali, come il diritto di enfiteusi di cui all'art. 962 cod. civ. Per un approfondimento sul punto si rinvia ad A. BERLINGUER, *Arbitrato, arbitri e autonomia contrattuale*, cit., 734 ss.

apprezzabile grado di stabilità. Al contrario, l'estrema varietà delle situazioni giuridiche nuove, spesso eterogenee, che si affacciano nel mondo del diritto,¹³ rende estremamente labili i confini della categoria dei diritti naturalmente indisponibili, come dimostra la circostanza che, in tempi recenti, si è assistito al fenomeno opposto. Infatti, accanto all'emersione di nuovi diritti, soprattutto della personalità, di cui si predica la natura indisponibile, troviamo situazioni giuridiche tradizionalmente ritenute indisponibili per natura, che vengono riqualficate come disponibili dal legislatore. A complicare ulteriormente il quadro, si possono verificare casi in cui il regime cui è assoggettato il diritto non è unitario- di disponibilità o indisponibilità in senso assoluto- ma può essere variamente modulato, attraverso la commistione di regole proprie ora dell'una, ora dell'altra categoria di diritti, in funzione della rilevanza dell'interesse pubblico protetto dalla norma attributiva di quel diritto. Alla luce di quanto esposto, dunque, neppure il nucleo tradizionale dei diritti della personalità può essere più considerato un sicuro punto di riferimento per l'individuazione della categoria dei diritti indisponibili per natura, a causa delle contrapposte tendenze all'ampliamento, da un lato, e all'erosione, dall'altro¹⁴.

Ad alimentare le difficoltà dell'interprete, che intenda compiere un'opera di ricostruzione sistematica della figura dell'indisponibilità giuridica, contribuisce anche l'incertezza che pervade un'altra tipologia di diritti, tradizionalmente associati al concetto d'indisponibilità,

¹³ Giova qui richiamare la distinzione, operata da F. GALGANO in *Diritto civile e commerciale. Le categorie generali. Le persone. La proprietà*, Padova, 1993, 147 ss., tra diritti soggettivi trovati dal diritto oggettivo, ovvero preesistenti ad esso, e le nuove manifestazioni di diritti soggettivi, creati dal diritto oggettivo. Secondo A. BERLINGUER, *Arbitrato, arbitri e autonomia contrattuale*, cit. 734 (nota n. 76) tale distinzione segna "il tentativo di discostarsi, finalmente, da una concezione ancora in buona parte statualista, oggettiva, e legislativa dei diritti soggettivi, che ricerca il fondamento giuridico di ciascuno di essi nella norma di legge statale."

¹⁴ A questa conclusione giunge M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 427. L'Autore cita la legge 26 giugno 1967, n. 458, che disciplina la donazione e il trapianto di rene tra persone viventi quale primo storico esempio di intervento del legislatore in una materia tradizionalmente sottratta alla disponibilità delle parti.

ossia i diritti del lavoratore. Del resto, proprio l'analisi delle disposizioni sui diritti del lavoratore, che la dottrina prevalente¹⁵ ha, sin dall'origine, etichettato come indisponibili-ribandendo poi nel corso tempo tale assunto in maniera tralattizia- dimostrerebbe, in realtà, la crisi del concetto di indisponibilità¹⁶, inteso come attributo immancabile di una ben individuata categoria di diritti.

La norma principale cui occorre fare riferimento per comprendere il dibattito sviluppatosi sul tema è l'art. 2113 cod. civ. – modificato dall'art. 6 della l. 533/1973- che sancisce l'invalidità delle rinunzie e transazioni che hanno ad oggetto diritti del prestatore di lavoro derivanti da disposizioni inderogabili della legge e dei contratti o accordi collettivi concernenti i rapporti di cui all'art. 409 c.p.c.

Già dall'esame letterale del testo emerge chiaramente l'intenzione del legislatore di assoggettare alla disciplina in oggetto- e quindi al relativo regime d'indisponibilità- non tutti i diritti che sorgono in capo al prestatore di lavoro, nell'ambito del relativo rapporto di lavoro, ma solo quei determinati diritti che traggono origine da disposizioni inderogabili, contemplate da leggi o contratti/accordi collettivi, operando dunque una selezione a monte che si pone in contraddizione con l'affermazione di principio- ripetuta alla stregua di un dogma- secondo cui l'intera materia dei diritti del lavoratore dovrebbe considerarsi "universalmente" sottratta al potere dispositivo.

Un altro argomento, sempre ricavabile dal tenore letterale dell'art. 2113 cod. civ., appare, invero, decisivo per negare la riconducibilità dei diritti speciali menzionati dalla norma alla categoria dei diritti indisponibili *tuot-court*. Il legislatore, infatti, dopo aver sancito la regola generale dell'invalidità degli atti dispositivi dei diritti in questione, assegna un termine di decadenza di sei mesi per l'impugnazione, da parte del lavoratore, della rinuncia o della transazione effettuate in violazione di legge, spezzando così il tradizionale nesso tra

¹⁵ Per una ricognizione delle posizioni dottrinarie in tema d'indisponibilità dei diritti di del lavoratore si rinvia a L. FRANCARIO, *Indisponibilità*, cit., 685 ss., ed a M. REDÌ, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, cit., 428 ss.

¹⁶ Cfr. M. REDÌ, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, cit., 427.

indisponibilità e imprescrittibilità del diritto. In realtà, uno dei pochi punti fermi, cui è approdata la dottrina nella ricostruzione dell'indisponibilità giuridica, è costituito proprio dalla relazione, univoca ma non biunivoca¹⁷ esistente tra questi due elementi, tale per cui non può configurarsi un diritto qualificato come indisponibile ma, al contempo, suscettibile di estinguersi per decorso del termine, se non tempestivamente esercitato.

La previsione di un termine di decadenza breve per impugnare gli atti dispositivi, e la possibilità di sanatoria dell'atto, la cui invalidità non venga tempestivamente eccepita, pongono un ostacolo ulteriore all'affermazione della natura indisponibile di tali diritti. La giurisprudenza, infatti, alla luce di tali elementi, ha qualificato la patologia che affligge l'atto di disposizione, definito dal legislatore genericamente invalido, come un'ipotesi di annullabilità¹⁸, finendo per mettere in discussione un altro postulato su cui si riscontra in dottrina un consenso unanime, ovvero la necessità di colpire gli atti di disposizione delle situazioni giuridiche indisponibili con la più grave delle sanzioni, ossia la nullità.

La previsione della nullità, del resto, quale forma d'invalidità radicale e insanabile, posta a presidio d'interessi superiori e inderogabili, sarebbe stata coerente con la finalità protettiva

¹⁷ Se l'indisponibilità reca con sé l'imprescrittibilità del diritto, come conseguenza indefettibile, non può affermarsi il contrario: ovvero la disponibilità non può essere associata sempre alla prescrittibilità del diritto. Esempio emblematico è il diritto di proprietà, certamente disponibile, ma imprescrittibile, sebbene usucapibile.

¹⁸ La giurisprudenza, invero, ha operato una distinzione tra atti di rinuncia e transazioni, relativi a diritti indisponibili del lavoratore già maturati, qualificati come annullabili, e negozi dispositivi aventi ad oggetto diritti futuri, non ancora sorti o maturati, assoggettati alla sanzione della nullità radicale: si veda, al riguardo, Corte Cass. sez. civ. n. 12561/ 2006. La Corte di Cassazione, poi, nella sentenza n. 2734/2004 estende il regime dell'annullabilità anche ai diritti di natura retributiva o risarcitoria del lavoratore. Secondo la Corte, infatti, "indisponibili da parte del lavoratore non devono ritenersi soltanto i diritti correlati alla lesione di diritti fondamentali della persona, atteso che la *ratio* dell'art. 2113 consiste nella tutela del lavoratore, quale parte più debole del rapporto di lavoro, la cui posizione in via ordinaria viene disciplinata attraverso norme inderogabili, salvo che vi sia espressa previsione contraria. Ne consegue che è annullabile la transazione riguardante diritti di natura retributiva, come il compenso per il *plus*-orario e relativi accessori".

della parte più debole del rapporto di lavoro, che si ritiene abbia ispirato la legislazione in materia lavoristica. Ma la scelta di politica legislativa adottata sul punto è stata di segno diverso: la norma, infatti, ammette la possibilità di concludere accordi e conciliazioni nelle apposite sedi previste, in grado di offrire garanzie di terzietà e imparzialità, alla presenza delle associazioni sindacali di categoria, precludendo il potere di disposizione dei propri diritti solo al lavoratore singolo, non assistito dall'organizzazione sindacale, e pertanto ritenuto inadatto a curare i propri interessi a causa della particolare condizione di debolezza contrattuale nei confronti del datore di lavoro.

Per giustificare la previsione normativa che legittima, sia pure entro certi limiti e con le dovute garanzie, il potere dispositivo delle parti, i sostenitori della teoria dell'indisponibilità dei diritti del lavoratore hanno elaborato la distinzione tra indisponibilità assoluta, che comporta la nullità radicale di qualsiasi atto dispositivo, e l'indisponibilità relativa¹⁹, che, invece, sarebbe compatibile con alcune manifestazioni, ben individuate, del potere dispositivo; quest'ultima si differenzia dall'altra anche sotto il profilo della sanzione applicabile agli atti di disposizione vietati, sottoposti al più benevolo regime dell'annullabilità.

La necessità di creare artificialmente una nuova categoria di diritti, caratterizzati da un'indisponibilità minore o attenuata, testimonia ancora una volta la difficoltà di adattare una nozione rigida, qual è quella d'indisponibilità, ad una pluralità di situazioni giuridiche, tra loro eterogenee, tutelate con diverso grado d'intensità a seconda della natura dell'interesse sottostante, e, pertanto, non suscettibili di essere inquadrate all'interno della cornice unitaria dei diritti indisponibili. Da qui la conclusione, cui giunge parte della

¹⁹ Attribuisce carattere relativo all'indisponibilità in materia di diritti del lavoratore G. PROSPERETTI, *Le rinunce e le transazioni del lavoratore*, Milano, 1955, 96 ss., il quale sottolinea “la intrinseca inidoneità dei diritti inderogabili del prestatore di lavoro ad essere oggetto di piena disponibilità”. Una posizione in parte diversa è stata sostenuta da F. SANTORO PASSARELLI, *Sull'invalidità delle rinunce e transazioni del prestatore di lavoro*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1948, 53 ss., per il quale l'invalidità degli atti dispositivi sarebbe riconducibile ad un'ipotesi di speciale incapacità giuridica del lavoratore dipendente.

dottrina, dell'inesistenza di una categoria astratta e ben definibile di diritti indisponibili, posto che l'indisponibilità, intesa come attributo necessario di determinati diritti, è *ormai un concetto vuoto, una convinzione che non è più sostenibile*²⁰. Il tentativo, rivelatosi nel corso del tempo sterile, di definire un concetto fluido ed evanescente, come quello dell'indisponibilità, deve cedere il passo ad un'analisi casistica dei singoli diritti, per i quali il legislatore, a seconda dei momenti storici e degli interessi che intende tutelare, impone vincoli più o meno intensi alla loro disponibilità.

Preso atto dell'esito non appagante della ricerca sul tema dell'indisponibilità, condotta a partire dall'interpretazione delle norme di natura sostanziale, occorre ora esaminare le norme di carattere processuale, da cui sono stati tratti recentemente ulteriori spunti ricostruttivi: ci riferiamo, in particolare, al già citato art. 806 c.p.c. in materia di arbitrato, e all'art. 34 del d.lgs. 5 del 2003, che si occupa di arbitrato societario.

L'art. 806 c.p.c. ha suscitato un rinnovato interesse, ai fini della nostra indagine, a seguito della modifica intervenuta con d.lgs. n. 40/ 2006. Il nuovo testo, nel fissare i limiti oggettivi alla risoluzione arbitrale delle controversie, ha eliminato il riferimento, contenuto nella versione precedente, alle controversie "che non possono formare oggetto di transazione", riferendosi direttamente alle controversie "che non abbiano per oggetto diritti indisponibili." Tale modifica ha indotto i processualisti a chiedersi se la mutata espressione legislativa comporti una ridefinizione dell'ambito dell'arbitrabilità o se invece esso rimanga immutato²¹, dando per presupposto, che, a prescindere dalla diversa formulazione della norma, l'area della disponibilità entro cui si muove l'arbitrato continui a coincidere con

²⁰ Il concetto è efficacemente espresso da M. REDI, *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, cit., 429, per il quale l'indisponibilità "è ormai soltanto un mito, o, se si preferisce, è solo un'espressione che ha valore psicologico, che serve a mettere in guardia datore di lavoro imprudente e lavoratore sprovveduto da facili o ingenuie transazioni."

²¹ Cfr. sul punto G. VERDE, *Lineamenti di diritto dell'arbitrato*, Torino, 2013, 66 ss; G. RUFFINI, *Codice di procedura civile commentato*, in AA.VV. (diretto da C. Consolo), III, sub. art. 806, 1561.

quella della trasigibilità dei diritti²². In ogni caso, una volta espunta dal testo di legge la *relatio* all'istituto della transazione, anche su questo terreno ci si è dovuti confrontare con la sfuggente nozione di indisponibilità e con la ben nota difficoltà di delineare, in termini generali e astratti, i contorni della categoria dei diritti indisponibili.

In questo quadro d'incertezza, autorevole dottrina²³ ha provato ad individuare alcuni indizi sintomatici della natura indisponibile del diritto; in particolare un elemento, la cui presenza può essere ritenuta probante ai fini della qualifica d'indisponibilità, è rappresentato dall'obbligo, previsto dalla legge in determinati casi, del pubblico ministero di prendere parte a determinate controversie che abbiano una rilevanza superindividuale. La *ratio* dell'intervento obbligatorio del P.M. è stata rinvenuta nella necessità di garantire, attraverso un'istruttoria adeguata, la completezza del quadro di riferimento, fattuale e probatorio, di fronte al giudice. Ora appare chiaro che tale esigenza è avvertita dal legislatore proprio nelle controversie aventi ad oggetto diritti indisponibili, che, in quanto sottratte alla disponibilità delle parti, sono sottoposte anche a un regime probatorio speciale: le prove c.d. dispositive non hanno efficacia, e non vige il principio in base al quale il fatto pacifico non ha bisogno di essere provato.

La stretta correlazione esistente tra indisponibilità del diritto e intervento del pubblico ministero non consente tuttavia di giungere ad una completa assimilazione tra le due ipotesi, tanto da ritenere che la presenza del P.M., laddove prevista come obbligatoria dalla legge, esaurisca l'area dei diritti indisponibili e delle controversie non arbitrabili. Se, infatti, l'intervento obbligatorio del P.M. può essere considerato certamente indice della natura indisponibile del diritto oggetto della controversia, non può essere sostenuto l'argomento *a*

²² Tale tesi è stata sostenuta da C. PUNZI, *Disegno sistematico dell'arbitrato*, Padova, 2012, 427 ss; alla medesima conclusione approda G. VERDE, *Lineamenti di diritto dell'arbitrato*, cit., 92 ss., il quale afferma che l'omologazione tra transazione e arbitrato, quanto ai limiti oggettivi, si giustifica sul comune fondamento dei due istituti, costituito dall'autonomia privata.

²³ Si veda F.P. LUISO, *Diritto processuale civile, La risoluzione non giurisdizionale delle controversie*, tomo V, Milano, 2013, 87.

contrario: ovvero la mancata previsione della presenza obbligatoria del P.M. non garantisce che la controversia riguardi un diritto disponibile.

Tale fondamentale precisazione ha consentito di risolvere anche un dubbio interpretativo concernente l'art. 34 del d.lgs. 17 gennaio n. 5/2003: la disposizione pone un problema di coordinamento tra il primo comma, che stabilisce la compromettibilità in arbitri delle controversie societarie che abbiano ad oggetto diritti disponibili, e il quinto comma, che esclude le controversie nelle quali la legge preveda l'intervento obbligatorio del P.M. Per attribuire un significato a entrambe le disposizioni, due opzioni erano astrattamente prospettabili: secondo la prima, doveva essere svalutata la portata precettiva del quinto comma, considerando la sua previsione come interpretazione autentica del primo comma; oppure, secondo la soluzione apparsa preferibile, occorre considerare le due fattispecie distinte, e ritenere non arbitrabili anche le controversie societarie, che pur non prevedendo la partecipazione obbligatoria del P.M., vertano comunque su diritti ritenuti indisponibili²⁴.

Ancora con riferimento all'arbitrato societario, e al citato art. 34 in particolare, appare opportuna, ai fini della nostra indagine sul principio d'indisponibilità, una notazione di carattere storico. L'art. 12, comma 3, della legge delega attribuiva la facoltà al legislatore delegato di disciplinare l'arbitrato in ambito societario, anche in deroga agli art. 806 e 808 c.p.c., ovvero- per quel che rileva ai nostri fini- di estendere la possibilità di un arbitrato anche in materia di diritti indisponibili²⁵.

Tale facoltà, poi non utilizzata dal Governo in sede di decreto attuativo, era stata oggetto di critica da parte della dottrina²⁶ che sottolineava la portata "eversiva" di una simile

²⁴ Così F.P. LUISO, *Appunti sull'arbitrato societario*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 708 ss.

²⁵ La legge delega poneva comunque un limite in caso di controversie attinenti a questioni che non possono formare oggetto di transazione: essa prevedeva infatti che "nel caso di controversie concernenti questioni che non possono formare oggetto di transazione, la clausola compromissoria dovrà riferirsi ad un arbitrato secondo diritto, restando escluso il giudizio di equità, ed il lodo sarà impugnabile per violazione di legge."

²⁶ Definisce la facoltà prevista dalla legge delega "abnorme" F. CRISCUOLO, *L'opzione arbitrale nella delega per la riforma delle società*, in *Riv. arb.*, 2002, 45 ss.; in chiave critica si pone anche G. RUFFINI,

previsione rispetto all'assetto tradizionale dell'arbitrato, cui la categoria dei diritti indisponibili è fisiologicamente estranea.

Tuttavia, al di là del dibattito specifico sul punto, tale previsione nasceva da un'esigenza pratica evidente, quella di superare una volta per tutte le interpretazioni giurisprudenziali oscillanti in materia di arbitrabilità delle controversie societarie, e di qualificazione in termini di disponibilità/indisponibilità dei diritti relativi ai rapporti societari, a testimonianza della perdurante difficoltà, in ogni settore dell'ordinamento, di definire una volta per tutte i confini di una categoria fin troppo evanescente.

Arbitrato e disponibilità dei diritti nella legge delega per la riforma del diritto societario, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 145 ss.

1.3 La discussa natura giuridica dell'obbligazione tributaria: inquadramento generale della problematica.

L'esame del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, e dei problemi interpretativi che esso solleva in ordine alla sua esistenza e al fondamento dogmatico, deve essere preceduto necessariamente da una breve ricognizione delle caratteristiche essenziali dell'obbligazione tributaria. Come avremo modo di vedere, infatti, la natura *sui generis* del rapporto tributario costituisce una delle argomentazioni tradizionalmente addotte a sostegno della pretesa indisponibilità del credito tributario.

La centralità del concetto di obbligazione nella materia tributaria²⁷ emerge già in prima battuta dalla definizione di tributo, tradizionalmente accolta in dottrina²⁸, quale obbligazione²⁹ avente ad oggetto una prestazione, di regola pecuniaria³⁰, a titolo definitivo

²⁷ In questa sede saranno trattati solo alcuni dei profili principali dell'obbligazione tributaria, funzionali al tema oggetto della nostra indagine; per una panoramica completa della numerose questioni problematiche sottese allo studio dell'obbligazione tributaria si rinvia al contributo fondamentale di G.A. MICHELI - G. TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, 409 ss.

²⁸ Non sono mancati, tuttavia, dissensi in ordine alla definizione di tributo come obbligazione, espressi da una parte della dottrina, rimasta invero isolata, che non riteneva possibile ricostruire il tributo nei termini di un rapporto giuridico di tipo obbligatorio, ma, contestando l'esistenza stessa della categoria giuridica del rapporto d'imposta, riconduceva il potere impositivo alla supremazia e alla potestà d'imperio dello Stato: tale posizione è espressa da F. DI GENNARO, *Rassegna di dottrina*, in *Dir. dei beni pubblici*, 1937, 218 ss.

²⁹ Prima di esaminare i problemi sollevati dalla nozione di obbligazione tributaria e dall'individuazione della sua natura giuridica- su cui ci soffermeremo tra breve- occorre dar conto sinteticamente di quell'orientamento dottrinale che tende a superare la concezione dell'obbligazione tributaria quale unica forma di attuazione del tributo, applicabile a qualunque fattispecie di prelievo fiscale. In quest'ottica è stata proposta la distinzione tra obbligazione in senso tecnico e obblighi di pagamento anticipato (consistenti nel versamento di ritenute d'acconto, acconti d'imposta, ritenute alla fonte, versamenti periodici, ecc.) imposti al privato ancor prima del verificarsi del presupposto di fatto del tributo. Tali

prestazioni si differenziano da quelle comuni, di natura privatistica, in quanto non sono in grado di realizzare un'acquisizione definitiva delle somme corrispondenti a favore dell'Ente impositore, ma producono spostamenti patrimoniali necessariamente provvisori e instabili, che necessitano, per divenire irreversibili, della nascita del rapporto obbligatorio collegato alla manifestazione del presupposto. Il moltiplicarsi nel tempo degli obblighi, sganciati dal presupposto, ha indotto parte della dottrina a considerare il prelievo anticipato come una modalità ordinaria di attuazione del prelievo, così diffusa da "revocare in dubbio che tutto il fenomeno tributario abbia uno dei suoi fulcri nel concetto di obbligazione, e di proporre l'abbandono di tale nozione, che avrebbe il difetto di offrire una visione distorta degli schemi di attuazione del prelievo": così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010, 280. Per lo svolgimento completo di questa tesi, fondata sull'inadeguatezza dello schema dell'obbligazione pecuniaria come forma necessaria del tributo, e condivisa dagli esponenti della c.d. scuola romana (Gallo, Fantozzi) si rinvia ad A. FEDELE, *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, 965 ss.; Id. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 208 ss.

Le argomentazioni, poste a base della teoria "negazionista" sono puntualmente confutate da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 281 ss. Merita infine di essere segnalata un'altra tesi, rimasta però isolata nel panorama dottrinale, sviluppata da C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 131 ss. L'Autore, analizzando la categoria dell'obbligazione tributaria in un'ottica processualistica, ritiene che essa non abbia ragion d'essere sul piano processuale, in quanto non può formare oggetto di un processo costitutivo di impugnazione-merito, come quello tributario, né essere rapportato ad un giudizio di mero accertamento, ma può essere solo correlato ad un processo di condanna. Esaminando poi le implicazioni di tale impostazione sul terreno sostanziale, l'Autore giunge alla conclusione che l'abbandono della figura dell'obbligazione aprirebbe "interessantissime prospettive di approfondimento e di studio di quegli stessi istituti secondo schemi dogmatici del tutto nuovi e più rispondenti al reale significato della vigente disciplina."

³⁰ "Nella normativa di diritto tributario si rinvencono alcune ipotesi eccezionali nelle quali l'obbligazione d'imposta, pur sorgendo originariamente quale obbligazione pecuniaria, può peraltro venire assolta dal contribuente, oltretutto in denaro, anche con la dazione di beni diversi dal denaro; in tali casi, secondo la ricostruzione più corretta, ci troviamo di fronte a rapporti d'imposta che rientrano nella categoria, elaborata dalla dottrina civilistica, delle obbligazioni *facoltative*, ovvero delle obbligazioni la cui prestazione è originariamente unica, ma della quale il debitore si può liberare prestando altra cosa (*una res in obligatione, duae autem in facultate solutionis*). Fattispecie emblematica di siffatta categoria si riscontra negli artt. 39 T.U. n. 346/1990 e 28-bis del d.P.R. n. 602/1973, i quali consentono al contribuente l'assolvimento dell'imposta di successione e donazione e delle imposte sui redditi mediante dazione di

o a fondo perduto, nascente dalla legge, al verificarsi di un presupposto di fatto che non ha natura di illecito³¹; per tali ragioni, soprattutto in una prima fase storica, il rapporto che intercorre tra l'ente pubblico creditore e il soggetto passivo è stato ricostruito in termini di obbligazione, assimilabile, sotto il profilo strutturale, alle comuni obbligazioni pecuniarie di diritto civile, disciplinate nel titolo I del libro IV del codice civile.

Come evidenziato da un illustre Autore che si è occupato di questo tema, il debito d'imposta, quando sia considerato nella sua intrinseca struttura giuridica, non si differenzia da ogni altra obbligazione, nascente *ex lege*, secondo lo schema tradizionale elaborato dal diritto privato³². Tale teoria, che riconduce il debito d'imposta al paradigma dell'obbligazione di matrice privatistica, affermandone la completa sovrapposibilità, può essere compresa appieno solo se inquadrata nel contesto storico in cui viene a maturare. Essa, infatti, affonda le radici nel concetto- risalente all'epoca romana e feudale- di *Fiscum* inteso come patrimonio privato del Principe, contrapposto a quello del popolo, denominato *Erarium*³³. Anche se tale distinzione fu ben presto abbandonata, tanto che ormai da tempo i

beni culturali, cioè di beni riconosciuti di rilevante interesse artistico o storico”: così G. FALSITTA, *Obbligazione tributaria*, in *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 3842. Una fattispecie particolare, oggetto di discussione in dottrina, attiene all'assolvimento dell'imposta di bollo che, secondo alcuni Autori (cfr. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, 34 ss.) darebbe luogo non ad una comune obbligazione pecuniaria, ma ad un'obbligazione di *facere*, avente ad oggetto l'annullamento della marca da bollo. In realtà la dottrina prevalente ha chiarito che l'annullamento della marca è operazione distinta e successiva rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria, collegata all'acquisto del valore bollato, e, pertanto, riconducibile ad una tipica obbligazione di natura pecuniaria. Per un maggiore approfondimento sul tema si rinvia a G. GIRELLI, *La compensazione*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi e A. Fedele), Milano, 2005, 407 (nota n. 33).

³¹ Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino 2014, 19.

³² In questi termini si esprime A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 125 ss.; Id, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 81 ss.

³³ Per una prospettiva d'indagine a carattere storico sull'origine dell'obbligazione tributaria si rinvia alla fondamentale opera di M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 115 ss. L'Autrice ripercorre, attraverso un completo *excursus* storico, le tappe fondamentali del passaggio dal

due termini appaiono perfettamente intercambiabili, l'origine privatistica del fenomeno tributario è destinata a segnare comunque l'evoluzione del dibattito successivo in ordine alla natura, pubblica o privata, del rapporto d'imposta e alla possibilità di applicare, in via diretta o analogica, la disciplina codicistica alle obbligazioni tributarie.

La tendenza a qualificare il rapporto d'imposta come un comune rapporto obbligatorio, inscrivibile all'area del diritto privato, trova anche un'altra ragione di fondo di carattere teorico: la resistenza, opposta dalla dottrina tradizionale, a concepire il diritto tributario come branca autonoma del diritto, dotata di rilevanza e dignità sul piano scientifico, impediva di cogliere le peculiarità dell'obbligazione tributaria, rendendone quasi automatico l'assorbimento nella categorie privatistica del rapporto obbligatorio³⁴. In questa

Fisco antico alla fiscalità moderna, cogliendo l'influenza che ogni singola fase storica ha esercitato di volta in volta sulla natura e sull'inquadramento teorico della categoria dell'obbligazione tributaria.

³⁴ Per una disamina approfondita dei rapporti tra diritto tributario e codice civile, con speciale riferimento alla materia dell'obbligazione tributaria, non può che rinviarsi allo studio di M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., *passim*. L'Autrice focalizza l'attenzione- (in particolare alle pagg. 148 e ss.) sul processo di graduale affermazione dell'autonomia del diritto tributario rispetto al diritto civile, affrontando espressamente il problema dell'applicabilità, in via diretta o analogica, delle norme del codice civile all'obbligazione tributaria. Al termine di un percorso di ricerca articolato- che esula dalla nostra indagine e del quale, pertanto, in questa sede ci limitiamo a riportare brevemente le conclusioni - l'Autrice, superata la concezione della centralità del diritto privato, afferma che il diritto tributario deve essere visto non più come un sistema di deroghe al diritto comune, ma come un sistema autonomo, governato da principi propri e regole indipendenti, e quindi tendenzialmente autosufficiente. Tuttavia, quando la disciplina tributaria dell'obbligazione, considerata la fonte primaria deputata a regolare la materia, presenta delle lacune, a causa della mancanza di una norma espressa, può applicarsi il codice civile, non in via diretta e in modo automatico, ma solo in quanto ricorrano i presupposti dell'analogia (*legis e juris*) così individuati: 1) la disciplina tributaria dell'obbligazione d'imposta deve presentare una lacuna in senso tecnico; 2) la norma del codice civile, che si ritiene di applicare, deve rispondere ad una *ratio* ben determinata, oppure deve apparire espressiva di un principio generale, tale da consentire un'estensione analogica del suo ambito applicativo; 3) non devono esserci, in diritto tributario, ostacoli all'applicazione della norma del codice civile. Dei rapporti tra obbligazione tributaria e codice civile si è occupato, tra gli altri, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1997, 217 ss., il quale

prospettiva, dunque, si spiega perché il progressivo superamento della visione privatistica coincida da un lato, con una nuova concezione del Fisco e dei rapporti con i contribuenti e, dall'altro, con il processo di emancipazione del diritto tributario, che conquista crescenti spazi di autonomia, affrancandosi dal diritto civile. L'attribuzione di prerogative esclusive allo Stato in veste di creditore, che si sostanziano nel riconoscimento di poteri autoritativi speciali e nella previsione dei c.d. privilegi fiscali³⁵ ai fini della realizzazione del credito, segna il distacco inevitabile dalle tradizionali elaborazioni dottrinali imperniate sulla ricostruzione del rapporto tributario in un'ottica sinallagmatica. Al contempo, l'incremento della produzione normativa in ambito fiscale, giustificato dalla necessità di disciplinare i nuovi strumenti a disposizione del Fisco, appare incompatibile con la teoria tradizionale, che, negando un inquadramento autonomo al diritto tributario, tende a modellare l'obbligazione d'imposta sulla corrispondente figura civilistica.

In questo mutato contesto storico, comincia a guadagnare terreno la dottrina che tende a disconoscere l'identità tra le due specie obbligazioni, partendo dalla constatazione che il credito del Fisco, in caso di inadempimento, si attegga in maniera diversa rispetto ai meccanismi di realizzazione coattiva del credito tipici della sfera civilistica: il creditore del

riconosce che dell'obbligazione tributaria vi è ormai una disciplina propria nel diritto tributario, e, pur senza prendere posizione sull'applicabilità diretta o analogica della disciplina codicistica, afferma che eventuali lacune normative dovrebbero essere colmate ricorrendo all'applicazione *in via sussidiaria* del codice civile. Sulla stessa linea di pensiero si pone P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova, 1994, vol. II, 23 ss., il quale ritiene che laddove manchi la disciplina peculiare del diritto tributario, torna applicabile, fatta salva la necessaria verifica di compatibilità, quella contenuta nelle norme del diritto civile, senza specificare se l'applicazione del codice avvenga in via diretta o analogica.

³⁵ Con l'espressione "*privilegia fisci*" si è soliti intendere un sistema di eccezioni ai principi di diritto comune, che si traducono nell'attribuzione di prerogative speciali al Fisco in qualità di creditore; in virtù di tale posizione di supremazia, riconosciuta all'Amministrazione Finanziaria, il credito fiscale è assistito da particolari garanzie e gode di protezione privilegiata, vantando un diritto di prelazione rispetto ai comuni crediti, in deroga al principio generale "*prior in tempore, potior in iure*." Per una trattazione esaustiva dell'argomento si rinvia a M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit. 130 ss.

rapporto tributario risulta, infatti, titolare di poteri di supremazia- che si traducono in concreto nel potere di autotutela esecutiva e nella formazione unilaterale del titolo esecutivo- esorbitanti rispetto a quelli di cui dispone il creditore nell'ambito di un ordinario rapporto privatistico³⁶.

Tuttavia il percorso che ha portato ad affermare la natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria- conclusione che allo stato attuale pare condivisa dalla maggioranza della dottrina³⁷ - non è stato lineare.

³⁶ G.A. MICHELI- G. TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, cit. 443, sottolineano che l'obbligazione tributaria consta di due aspetti: a) la posizione di un soggetto che deve tenere un certo contegno; b) l'inesecuzione della prestazione che perfeziona la fattispecie costitutiva di un potere dell'Amministrazione Finanziaria; mentre il primo aspetto può essere ritenuto comune ad ogni obbligazione, il secondo aspetto rimanda a un potere autoritativo del creditore, che è proprio solo dell'obbligazione tributaria.

³⁷ Qualifica tuttora l'obbligazione tributaria come obbligazione di diritto privato F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc.priv.*, sez. comm., Vol. X, Torino, 1994, 297 ss. Altra parte della dottrina, pur non qualificando espressamente l'obbligazione tributaria in termini privatistici, dubita dell'esistenza delle obbligazioni pubbliche, o comunque ne restringe fortemente l'ambito di operatività: così G. FALCON, *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Giur.*, vol. XXI, Roma, 1990, 1 ss., il quale sottolinea l'ambiguità e l'equivocità della categoria delle obbligazioni pubbliche e propende per una ricostruzione unitaria delle obbligazioni; anche V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2002, 681 ss., nega l'esistenza di una categoria positiva di obbligazioni pubbliche, differenziate dalle obbligazioni di diritto comune e sottoposte a una disciplina peculiare. Secondo l'Autore l'inquadramento dell'obbligazione tributaria nel *genus* delle obbligazioni pubbliche non ha alcuna rilevanza sul piano teorico, ma, al contrario, è in grado di generare soltanto confusioni terminologiche; la portata concettuale della categoria delle obbligazioni pubbliche viene ridimensionata anche da A. BENEDETTI, *Obbligazioni della pubblica amministrazione*, in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S. Cassese), Milano, 2006, IV, 3848 ss., che riconosce un valore meramente descrittivo alla nozione dell'obbligazione pubblica, utile ad esprimere unicamente l'esistenza di un rapporto obbligatorio di cui è parte, dal lato attivo, la pubblica amministrazione: la presenza di un soggetto pubblico giustificerebbe, infatti, l'applicazione, laddove previsto, di istituti derogatori.

L'ostacolo principale che si opponeva alla qualifica in termini pubblicistici del debito d'imposta era rappresentato da un argomento di ordine sistematico, ovvero dall'inesistenza della figura dell'obbligazione nel campo del diritto pubblico. Come sottolineato da Autorevole dottrina³⁸, l'espressione "*obbligazione*" era sconosciuta al diritto pubblico, e ritenuta di esclusivo appannaggio del diritto privato; per identificare i rapporti che nascevano tra privati e pubblica amministrazione la dottrina ricorreva all'espressione "*prestazione*", utilizzando lo stesso termine che in diritto privato sta a designare l'oggetto dell'obbligazione. Ciò ingenerava una confusione terminologica tra prestazione, tradizionalmente intesa come oggetto del rapporto obbligatorio in ambito privatistico, e prestazione che, invece, nella prospettiva pubblicistica, coincide proprio con l'obbligazione a carattere patrimoniale.

La dottrina successiva, preso atto dell'ambiguità semantica del termine *prestazione*, foriero di equivoci destinati a riverberarsi sul piano sostanziale, introdusse, anche in ambito pubblicistico, il concetto di *obbligazione* per qualificare l'insieme dei rapporti intercorrenti tra privati e pubblica amministrazione. In tal modo, dunque, la relazione tributaria tra contribuente e Amministrazione fiscale viene assimilata ad un rapporto giuridico di debito-

Tra i (numerosi) sostenitori della natura pubblicistica possiamo annoverare P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, cit. 12, il quale prospetta l'appartenenza delle obbligazioni tributarie al novero delle obbligazioni di stampo pubblicistico come "una convinzione del tutto pacifica", pur ribadendo che le differenze tra obbligazioni pubbliche e private non si pongono dal punto di vista ontologico- strutturale, ma unicamente sul piano funzionale. Allo stato attuale, il più recente rifiuto dell'obbligazione di diritto civile come archetipo della struttura del rapporto tra contribuente e Fisco è di S. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 735 ss.

³⁸ In tema di obbligazioni pubbliche si rinvia ad A. BARETTONI ARLERI, *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, 387 ss.; nonché allo studio di M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 6 ss., che affronta il complesso tema della nascita delle obbligazioni pubbliche in campo pubblicistico, e della comparsa della figura dell'obbligazione anche nel diritto amministrativo; per una disamina approfondita dell'evoluzione della categoria delle obbligazioni pubbliche, e delle interferenze con la nozione di obbligazione tributaria, quale *species* del *genus* obbligazione pubblica, si rinvia a M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 55 ss.

credito che, sotto il profilo strutturale, non si differenzia dalla comune obbligazione civilistica, ma- e qui si colgono le differenze dalla prospettiva privatistica- presenta una connotazione marcatamente pubblicistica, in virtù delle peculiarità che lo caratterizzano³⁹. Tale circostanza giustifica la collocazione dell'obbligazione d'imposta all'interno della categoria delle obbligazioni di natura pubblicistica, avente ad oggetto una prestazione normalmente pecuniaria, e, pertanto, strutturalmente affine alle comuni obbligazioni civilistiche, ma da essa profondamente distinto sul piano funzionale. Proprio l'esame della funzione giuridica propria dell'obbligazione tributaria ha consentito alla dottrina moderna di cogliere l'elemento di distinzione principale rispetto allo schema tradizionale elaborato dal diritto privato. Di più, tale aspetto riveste fondamentale importanza ai fini della nostra ricerca, in quanto, come avremo modo di vedere nel prosieguo, dalla valorizzazione del profilo funzionale trae origine una delle argomentazioni poste a fondamento della c.d. indisponibilità e irrinunciabilità del credito d'imposta.

Secondo gli autori che si sono occupati del tema, l'imposta, quale categoria giuridica ben delineata, risponde ad una funzione tipica ed esclusiva, che condiziona e definisce l'essenza stessa dell'obbligazione tributaria, ovvero alla funzione di riparto della spesa pubblica⁴⁰.

³⁹ Cfr. M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, cit., 6 ss. L'Autore rileva che “vi è un significato stretto di obbligazioni pubbliche, che è stato introdotto dai tributaristi, per indicare quei rapporti tra amministrazione e privati che sono- in linea di massima- regolati dalle norme di diritto privato sulle obbligazioni, ma differiscono dalle obbligazioni di diritto privato perché la loro “fonte” è o un atto dell'amministrazione pubblica, o la legge di diritto amministrativo.”

⁴⁰ La teoria dell'imposta come obbligazione di riparto ha radici antiche: la formulazione originaria risale ad A. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, 336 ss. Successivamente aderiscono a questo indirizzo interpretativo anche G. ABBAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, 269, secondo cui” la spesa pubblica è in sostanza il dato dal quale si parte per ripartire il carico tra i vari soggetti obbligati al concorso, secondo la capacità contributiva di ciascuno”, e, in tempi più recenti, G. FALSITTA, *Obbligazione tributaria*, cit., 3839, il quale ravvisa il fondamento dell'indisponibilità proprio nella funzione di riparto della spesa pubblica assolta dall'obbligazione tributaria. Negli ultimi anni, tuttavia, la suddetta tesi, pur autorevolmente sostenuta, ha formato oggetto di osservazioni critiche: un tentativo di

Alla base di tale affermazione vi è un'intuizione di decisiva importanza: l'obbligazione tributaria, in ragione della sua natura *sui generis* che ne giustifica l'attrazione nell'alveo delle obbligazioni pubblicistiche, non si esaurisce nel rapporto creditore- debitore tipico del diritto privato. Oltre al normale rapporto *verticale* di dare e avere tra il Fisco, in veste di creditore, e contribuente- debitore, esiste, parallelamente ad esso, un rapporto *orizzontale* tra contribuenti, tra i quali il carico impositivo deve essere ripartito in ragione della capacità contributiva, secondo il fondamentale principio scolpito dall'art. 53 Cost. In quest'ottica, pertanto, la tradizionale concezione atomistica del rapporto d'imposta, riproduttiva del paradigma classico dell'obbligazione di matrice civilistica, risulta inadeguata a spiegare il fenomeno della contribuzione alle spese pubbliche⁴¹.

La conclusione cui è giunta tale dottrina può essere ancor meglio compresa, esaminando proprio la *ratio* sottesa all'art. 53 Cost., che, nel sancire la doverosità della contribuzione

revisione della tradizionale concezione dell'obbligazione tributaria con funzione di riparto è stato compiuto da D. STEFANATO- R. LUPI, *Determinazione della ricchezza, "obbligazione di riparto", e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi tributari*, 2013, 7 ss., per i quali "l'assimilazione dell'imposta ad un'obbligazione di riparto è però tanto diffusa nella pubblicistica giuridico- tributaria, quanto imprecisa e inadatta a descrivere compiutamente la realtà dell'imposizione fiscale". Secondo gli Autori, infatti, tale assimilazione rappresenterebbe solo un retaggio delle imposizioni fiscali c.d. *per contingente*, utilizzate nell'800, laddove lo Stato stabiliva *a priori* un certo importo da riscuotere e lo ripartiva tra i consociati sulla base di determinati criteri generali, ma non può essere più sostenuta nell'attuale sistema fiscale, in cui il gettito delle singole imposte da riscuotere non viene predeterminato dalla legge e non è conoscibile a priori, ma dipende dalla ricchezza prodotta e, quindi, è conoscibile soltanto *a posteriori*. In questo senso, perciò, "gli indici di ricchezza non sono dunque degli indici di riparto di un debito prestabilito, poiché il gettito non è fissato *ex ante* dalla legge, bensì determinato *ex post*".

⁴¹ Sottolinea la duplicità dei rapporti e la rilevanza del rapporto "orizzontale" e "interno" che si instaura tra i singoli contribuenti in sede di concorso alla spesa pubblica G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit. 282; Id, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 58 ss.

alla spesa pubblica da parte dei cittadini⁴², ne limita al tempo stesso la portata, ancorando il potere del legislatore di imporre prestazioni patrimoniali alla ricorrenza di situazioni in grado di esprimere capacità contributiva. Del resto, come chiarito dalla stessa Corte Costituzionale quando è stata chiamata ad occuparsi della natura, tributaria o meno, di determinate prestazioni imposte, uno dei criteri individuati per qualificare il prelievo come tributario è proprio il collegamento di tale prestazione alla spesa pubblica⁴³, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante, posto in essere dal contribuente, tale da manifestare attitudine alla contribuzione e giustificare il suo concorso alle spese pubbliche. L'art. 53 Cost. è, dunque, espressione non solo del principio di universalità della contribuzione ma anche di equità del sistema fiscale, che si traduce nella pretesa di ciascun contribuente ad un giusto riparto del carico pubblico complessivo, ovvero a non subire un prelievo superiore alla propria capacità contributiva, manifestata in concreto attraverso comportamenti ritenuti indici espressivi di forza economica. Secondo tale ricostruzione, dunque, il dovere della generalità dei consociati di contribuire alla spesa pubblica si realizza attraverso un fascio di obbligazioni strutturalmente autonome ma interdipendenti tra loro e aventi ad oggetto ciascuna una quota delle entrate complessive destinate a soddisfare i bisogni dello Stato. Soltanto attraverso un'ottica comparativa si può cogliere

⁴² La doverosità della contribuzione viene generalmente desunta in dottrina dall'espressione utilizzata dall'art. 53 Cost. che dispone: *"tutti sono tenuti"*. Si veda sul punto G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 50.

⁴³ La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 238 del 2009, occupandosi della natura giuridica della tariffa d'igiene ambientale (c.d. TIA)- in relazione alla quale era discussa la qualificazione in termini di tributo o di tassa collegata alla fruizione del servizio di smaltimento dei rifiuti- ha ribadito i tre criteri, già individuati in precedenza (v. sentenze n. 73/2005; 334/2006; 64/2008; 335/2008; 141/2009) cui fare riferimento per attribuire natura tributaria ad un determinato prelievo. Questi consistono: 1) nella doverosità della prestazione; 2) nell'assenza di un rapporto sinallagmatico tra le parti; 3) nel collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

questo *sottile legame d'interferenza*⁴⁴ che corre tra l'insieme dei rapporti d'imposta: tale aspetto rappresenta il carattere essenziale dell'obbligazione tributaria e, come avremo modo di chiarire in seguito, una delle ragioni giustificative della pretesa indisponibilità del credito tributario. Questa nuova prospettiva "*comunitaria*" della fiscalità⁴⁵, accolta da una parte della dottrina, si riflette anche su un altro aspetto rilevante, legato alla nuova dimensione assunta dal c.d. conflitto d'interessi.

La contrapposizione tra l'interesse dell'ente impositore alla massimizzazione del gettito e quello del contribuente alla riduzione del carico fiscale è da sempre considerata immanente al diritto tributario, e investe gli elementi costitutivi del tributo, ovvero la sua stessa istituzione, la base imponibile, il presupposto, l'aliquota; ora, aderendo alla teoria dell'obbligazione con funzione di riparto, appare chiaro che lo spettro applicativo del conflitto d'interessi è destinato ad ampliarsi. Quest'ultimo, infatti, non può più essere guardato esclusivamente sotto il profilo verticale, ma deve essere declinato anche sul piano *orizzontale*⁴⁶, coinvolgendo la cerchia dei singoli soggetti debitori d'imposta, i cui interessi individuali sono in contrasto tra loro, in ragione dell'entità del contributo richiesto a ciascuno per finanziare la spesa pubblica.

Dalla diversa natura del conflitto *interno* tra i debitori d'imposta discende che la soluzione tradizionalmente adottata per comporre il contrasto istituzionale tra Fisco e contribuente, consistente nell'ammettere il sindacato costituzionale sulle leggi d'imposta, alla stregua dei parametri indicati dall'art. 53 Cost.- cui viene riconosciuto valore precettivo⁴⁷- appare

⁴⁴ L'espressione è efficacemente utilizzata da G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 60.

⁴⁵ Definisce espressamente "comunitaria" la funzione fiscale M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 126.

⁴⁶ La dimensione "orizzontale" del conflitto d'interessi è messa in evidenza, con tutte le conseguenti implicazioni sistematiche sulla teoria dell'obbligazione tributaria, da A. BERLIRI, *La giusta imposta*, cit., 336

⁴⁷ La Corte Costituzionale ha, infatti, sin dalla sua prima sentenza, (cfr. la sentenza n. 1/1956) affermato la sostanziale irrilevanza della distinzione tra norme precettive e norme meramente programmatiche ai fini

insufficiente e inadeguata. Per tutelare la posizione del singolo contribuente e garantire che il concorso di tutti i coobbligati rispetti il principio di equità, non basta fissare *ex ante* dei limiti qualitativi e quantitativi al legislatore ordinario in sede d'istituzione di nuove imposte, o prevedere il controllo di costituzionalità *ex post*, ma occorre inibire all'Amministrazione Finanziaria il potere di disporre del credito tributario. In quest'ottica, infatti, qualsiasi atto dispositivo finirebbe per alterare i meccanismi di ripartizione del carico tributario fissati dal legislatore, vanificando sul piano concreto il principio di capacità contributiva.

del giudizio di legittimità costituzionale, sostenendo che anche le disposizioni riconducibili a quest'ultima categoria hanno attitudine a creare effetti giuridici diretti. Per tali ragioni è stata successivamente abbandonata l'originaria interpretazione riduttiva- sostenuta da A.D. Giannini- dell'art. 53, considerata dall'Autore una norma priva di valenza precettiva, espressiva di un mero enunciato ideologico, che si limita ad indicare una direttiva futura, senza produrre alcun effetto vincolante in capo al legislatore. Per un approfondimento di tale aspetto si rinvia a G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit. 49 ss.

1.4. La tesi tradizionale dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Dopo aver esaminato sinteticamente le caratteristiche principali dell'obbligazione tributaria, occorre ora procedere all'analisi del primo termine della formula "indisponibilità dell'obbligazione tributaria", concentrandosi sulla definizione dell'*indisponibilità* in ambito tributario. Ciò che emerge, di primo acchito, da una sommaria ricognizione delle posizioni dottrinali espresse è l'incertezza che sembra connotare il concetto, con la conseguente difficoltà, già riscontrata in sede di teoria generale del diritto, di individuare una nozione univoca dell'indisponibilità del tributo.

Secondo uno dei principali Autori che si è occupato della materia⁴⁸ la varietà terminologica delle espressioni adottate sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza - che hanno ricondotto l'indisponibilità ora all'obbligazione tributaria, ora al credito tributario, talvolta al potere d'imposizione, talaltra al tributo *tout-court*, o alla materia tributaria in generale⁴⁹ - è indice della confusione concettuale che circonda il tema. Sin dai contributi dottrinali più risalenti nel tempo si è notato che all'esigenza, pur avvertita, di giustificare l'indisponibilità e

⁴⁸ Cfr. sul punto M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 312 ss.

⁴⁹ Più specificamente, le espressioni utilizzate in dottrina sono le seguenti: 1) indisponibilità dell'obbligazione tributaria (Russo e Bafile); 2) indisponibilità del credito d'imposta (Batistoni Ferrara e Berliri); 3) inderogabilità dell'obbligazione tributaria (Tesoro, Pomini); 4) inderogabilità delle norme regolatrici (Bodda e Giannini); 5) imperatività delle norme regolatrici o del tributo (A.D. Giannini). Per un esame più approfondito si rinvia a G. FALSITTA, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 47. L'Autore, nel tentativo di compiere una classificazione di carattere sistematico, rileva come le differenze terminologiche rispecchino, a volte, le due opposte concezioni dell'obbligazione tributaria, dichiarativa e costitutiva. In particolare, i sostenitori della prima tesi usano termini quali "indisponibilità del credito d'imposta o dell'obbligazione tributaria", o "inderogabilità e imperatività delle norme regolatrici o del tributo"; mentre sull'altro versante le espressioni più ricorrenti sono "indisponibilità, irrinunciabilità, imperatività, vincolatività o inderogabilità della potestà d'imposizione" (e non della singola obbligazione tributaria).

trovarne il fondamento teorico, non si è mai accompagnata un'indagine approfondita sulle implicazioni dogmatiche sottese all'affermazione di tale principio.⁵⁰

Da uno sguardo d'insieme dei contributi dottrinali emerge, infatti, che i diversi Autori spesso pongono a base delle proprie elaborazioni teoriche una pluralità di formule generiche, dal significato indefinito, prive di reale contenuto precettivo. L'indeterminatezza delle espressioni di volta in volta utilizzate rappresenta una delle cause principali delle divergenze di opinioni che si registrano in dottrina circa l'effettiva portata del concetto; la nozione stessa d'indisponibilità, del resto, è stata declinata dai cultori del diritto tributario con una varietà di accezioni e sfumature tale da rendere difficile un'opera di ricomposizione sistematica, tesa a ricondurre in poche categorie omogenee le diverse teorie prospettate.

Nell'ampia gamma di posizioni sostenute, si possono enucleare due orientamenti contrapposti: da un lato si collocano autorevoli studiosi⁵¹ per i quali l'indisponibilità

⁵⁰ L'assenza di una prospettiva d'indagine di tipo sistematico sul tema dell'indisponibilità tributaria è sottolineata da M. REDI, *Appunti sul principio d'indisponibilità del credito tributario*, cit., 407, secondo il quale “il problema dell'indisponibilità o meno dell'obbligazione tributaria, allora, si configura come un anello di una catena di problemi connessi e interdipendenti, in cui la soluzione di ciascuno determina la soluzione degli altri”. “Credo infatti si possa parlare dell'indisponibilità dell'obbligazione come di un problema storico, non solo per la sua origine assai remota, ma in considerazione della sua evoluzione nel corso del tempo, cioè della sua riproposizione periodica, sotto diverse angolazioni, fra le pieghe di altre questioni, nettamente individuabili anche in ragione del loro sensibile interesse pratico.”

⁵¹ Tra gli Autori che configurano l'obbligazione d'imposta come situazione giuridica indisponibile, pur nella diversità di ricostruzioni teoriche, si possono annoverare, senza pretesa di esaustività, G.A. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264 ss; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1942, 10 ss.; G.PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, I, 317 ss.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 521; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, cit., 45 ss; A. FEDELE, *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 972 ss.; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di*

assurge a principio fondante del nostro ordinamento tributario, assimilabile alla stregua di un dogma immanente al sistema che, in quanto tale, non richiede di individuarne né il fondamento normativo, né gli effettivi contenuti. Sul versante opposto è schierata altra parte della dottrina⁵², che, una volta preso atto sia dell'inesistenza di un solido fondamento normativo del principio, sia delle continue deroghe cui sarebbe sottoposto a causa dell'evoluzione normativa, ritiene che ormai il dogma dell'indisponibilità non abbia alcuna

diritto tributario (a cura di F. Tesauro), Torino, 1988, 914 ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. Miccinesi), Padova, 1999, 5 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009, 241 ss. e 408 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, *passim*. Una posizione in parte diversa è espressa da A.D. GIANNINI, *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, 291 ss., il quale, pur riconoscendo che le norme regolatrici dell'obbligazione tributaria sono imperative, tende ad ammettere che la legge ordinaria possa diversamente regolare il fenomeno e rendere, per tale via, disponibile il credito tributario.

⁵² Tra gli Autori che ricostruiscono l'obbligazione tributaria come situazione giuridica disponibile, pur con molte sfumature e distinzioni, si possono citare, tra gli altri, A. BERLIRI, *Principi del diritto tributario*, Milano, 1957, II t. I, 79 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 22ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 89 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 482, ss., per il quale l'indisponibilità è “un assioma inconsistente”; G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006, 189 ss., che, occupandosi direttamente della conciliazione giudiziale, propone una lettura sostanzialmente svalutativa del dogma dell'indisponibilità, affermando che “rimanere ancorati al dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria significherebbe privare le parti del rapporto d'imposta di dirette ed incisive forme di protezione”. Emblematica di un approccio *tranchant* al tema dell'indisponibilità tributaria è la posizione espressa da R. LUPI, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi dir. trib.* 2006, 457 ss.; Id., *Intaccata l'eredità del Fisco inefficace*, in *Il Sole 24 ore*, 6 luglio 2004, 2, secondo il quale “l'indisponibilità sarebbe una di quelle metafore che, in materia giuridica, sono tanto più vitali quanto più confusionarie; la loro fortuna risiederebbe proprio nell'essere espressioni ambigue, generiche e vagamente evocative”.

consistenza teorica, rappresentando “più il mito di un tempo lontano, che non un autentico principio informatore dell’attuale sistema⁵³”.

Oltre a tali indirizzi, si può individuare un approccio meno radicale al tema dell’indisponibilità adottato da quella dottrina⁵⁴ che, ritenendo inappaganti le conclusioni cui giungono le due tesi estreme, prende le mosse dalla ricerca del fondamento normativo del principio, nella convinzione che solo l’individuazione di una solida base positiva consentirebbe all’interprete di definirne il contenuto e i suoi limiti.

Come si accennava nell’introduzione, il tema dell’indisponibilità del credito tributario, pur avendo suscitato da sempre l’interesse della dottrina per la varietà di significati che è in grado di assumere, si è riproposto negli ultimi anni con rinnovata e crescente attualità in occasione dell’introduzione nel sistema fiscale di una serie di nuovi istituti con finalità

⁵³ Così si esprime P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 118, secondo il quale “l’impressione che se ne ricava è che, in effetti, il tanto decantato dogma dell’indisponibilità tributaria costituisca ormai, e a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che un autentico principio informatore dell’attuale sistema.”

⁵⁴ Tra i principali contributi offerti dalla dottrina che si è occupata della ricerca del fondamento normativo del principio d’indisponibilità dell’obbligazione tributaria si segnala: M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, cit., 74 ss.; A.CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, Padova, 2007, 22 ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 61 ss; A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 103 ss. Quest’ultimo Autore, in particolare, ha operato, di recente, un tentativo di rivisitazione del dogma dell’indisponibilità alla luce anche dell’evoluzione del quadro normativo, affermando che “personalmente- lo dico subito- non condivido “la teoria, pur autorevolmente sostenuta con argomentazioni rigorose, che nega alla nostra obbligazione il carattere della disponibilità, o, per meglio dire, non la condivido se assunta tralaticciamente e senza tenere in debita considerazione il mutato quadro normativo di riferimento. Non dico che questa teoria sia un dogma ingiallito e men che meno che si traduca in un concetto ambiguo, ma non mi sembra ugualmente convincente, a petto del sistema giuridico attuale, continuare ad affermare che l’obbligazione tributaria, siccome obbligazione *ex lege*, radicata nell’art. 53 e ordinata dagli artt. 2 e 3 della Costituzione, non possa mai formare oggetto di rideterminazione, neppure parziale, in via negoziale.”

deflattiva. Questi ultimi, a prescindere dalle singole peculiarità che saranno trattate in maniera specifica, sono contraddistinti da un “*indiscutibile profilo omogeneizzante*”⁵⁵: la possibilità, attribuita all’Ente impositore, di ritornare criticamente su una propria preesistente determinazione, avente ad oggetto la quantificazione della pretesa tributaria, allo scopo di rimodularne o estinguerne gli effetti già cristallizzati in un provvedimento impositivo.

L’apertura a nuovi strumenti di ricostruzione della capacità contributiva, basati anche- vedremo con quali limiti- sulla partecipazione del contribuente, rappresenta certamente una scelta di fondo del nostro legislatore, destinata ad incidere profondamente anche sul tradizionale rapporto tra Amministrazione fiscale e cittadino. Ma, al di là delle numerose implicazioni sistematiche collegate alle novità legislative- su cui avremo occasione di tornare nel prosieguo- appare evidente, sin da queste prime considerazioni, come il rinnovato contesto normativo abbia contribuito ad arricchire il dibattito sul ruolo attuale del principio d’indisponibilità, obbligando la dottrina a confrontarsi con i nuovi strumenti messi a disposizione del contribuente e ad interrogarsi sulla loro compatibilità con il principio in esame.

Dopo una rassegna delle principali posizioni concettuali esposte in merito al principio d’indisponibilità, e un rapido *excursus* giurisprudenziale, ci caleremo nell’analisi dei principali istituti deflattivi per verificare, a conclusione della nostra indagine, se stiamo assistendo ad un affievolimento del principio, che ne prefigura il declino, oppure ad una sua fisiologica evoluzione, ossia ad un mero adattamento al mutato quadro normativo che, come tale, non è in grado di scalfirne la portata precettiva.

⁵⁵ Così si esprime M. POGGIOLI, *Il principio d’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela, Disponibilità o indisponibilità dell’obbligazione tributaria* (a cura di M. Poggioli), Padova, 2007, 2.

1.5 Alla ricerca del fondamento normativo del principio d'indisponibilità nel diritto tributario: il dibattito dottrinale anteriore alla Costituzione.

Come anticipato, le molteplici elaborazioni dottrinali dedicate al tema dell'indisponibilità nel diritto tributario sono la testimonianza tangibile della difficoltà di delineare i contorni della categoria giuridica dell'indisponibilità, e di scolpirne, in termini chiari e univoci, limiti e presupposti operativi. Allo scopo di seguire un filo conduttore lineare, la nostra indagine deve prendere le mosse dal dato normativo, nel tentativo di rinvenire una traccia positiva del principio d'indisponibilità, in grado di orientare il percorso di ricerca.

Si può, innanzitutto, osservare che, prima dell'emanazione della Costituzione Repubblicana, la norma alla quale si faceva tradizionalmente risalire il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria era l'art. 13 R.D. 3269/1923 dettato in materia di imposta di registro⁵⁶, ma considerato espressione di un principio generale estensibile ad ogni tributo: essa poneva un divieto a carico del Ministero delle Finanze, dei funzionari da esso dipendenti, e di qualsiasi altra pubblica autorità di concedere "alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere dalla riscossione senza

⁵⁶ Tale disposizione- successivamente abrogata- inserita nella disciplina dell'imposta di registro, rappresenta in realtà la prima, ma non l'unica, previsione normativa da cui poter desumere l'assenza di discrezionalità nella potestà d'imposizione e la sua conseguente natura indisponibile: accanto ad essa si possono, infatti, menzionare: 1) l'art. 49 R.D. 827/1924, contenente il regolamento di contabilità dello Stato, che vieta all'Amministrazione finanziaria di convenire esenzioni da qualsiasi specie d'imposte e tasse vigenti; 2) l'art. 27 d.P.R. 643/1972, in materia di INVIM; 3) l'art. 18 d.P.R. 633/1972, in materia di IVA. A corredo di tali disposizioni, a conferma della natura indisponibile dei crediti tributari, sono state richiamate quelle norme che sanciscono la responsabilità personale dei funzionari amministrativi, oltre che dell'ente di appartenenza, ogni qual volta siano concesse riduzioni, sgravi, o altri vantaggi non spettanti: un esempio è rappresentato dall'art. 8 R.D. 3270/1923, in materia d'imposta di successione. Per una ricognizione puntuale del quadro normativo vigente nel periodo anteriore alla Costituzione si rinvia ad A. GIUDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 68.

divenirne personalmente responsabili”. In ossequio a tale precetto il soggetto passivo d’imposta non poteva né per contratto, né per concessione dell’Amministrazione Finanziaria, essere liberato dagli oneri tributari su di lui gravanti.

Tale disposizione ha fornito per molto tempo l’unica copertura normativa al principio d’indisponibilità, nella misura in cui sanciva proprio l’inderogabilità dell’obbligazione tributaria del privato nei confronti dello Stato Amministrazione, riconoscendo implicitamente la natura pubblicistica del rapporto d’imposta, e considerando il tributo espressione diretta della sovranità⁵⁷. Una volta individuato il fondamento normativo del principio nell’art. 13, uno dei primi Autori che si è occupato di questo tema- Antonio Berliri- ha associato il principio d’indisponibilità a quello della c.d. supremazia tributaria o del potere d’imposizione, introducendo la distinzione, destinata poi a segnare le successive elaborazioni dottrinali, tra potestà d’imposizione, e singolo credito d’imposta⁵⁸.

⁵⁷ Per ulteriori considerazioni su questo punto si rinvia a G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 440 ss.

⁵⁸ Si fa riferimento ad A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I Milano 1957, 110 ss., il quale definisce espressamente la potestà tributaria come “quella speciale esplicazione della capacità giuridica del soggetto attivo che riguarda l’istituzione e la regolamentazione dei tributi”. Del suo carattere indisponibile non potrebbe dubitarsi in quanto, secondo l’Autore, essa discende direttamente “da leggi di contenuto pubblicistico, come quelle che attengono all’ordinamento costituzionale dello Stato, le quali pertanto non possono essere modificate che dal potere legislativo e non mai dal potere esecutivo con un atto negoziale”. Valutazioni diverse devono farsi, invece, in relazione ai poteri di accertamento, e alla singola obbligazione tributaria in particolare: con riferimento a quest’ultima si esclude che l’indisponibilità possa assurgere a sua caratteristica essenziale e indefettibile, dovendosi operare delle distinzioni caso per caso, in relazione anche alle prescrizioni contenute nelle specifiche leggi d’imposta. La distinzione è ripresa, qualche anno più tardi, da G.A. MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d’imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, 3 ss.; Id. *Premesse per una teoria della potestà d’imposizione*, cit., 264 ss; Id., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 86 ss., e 107 ss., il quale, pur sottolineando la natura meramente verbale e classificatoria delle espressioni utilizzate, e la loro tendenziale imprecisione, perfeziona la terminologia adottata da Berliri, contrapponendo alla “potestà normativa tributaria” la “potestà amministrativa tributaria”, che sta ad indicare “l’aspetto finale del concretarsi della norma giuridica tributaria”, ovvero il trasformarsi del potere impositivo in obbligazione tributaria del caso concreto.

Secondo la teoria dell'illustre Autore- che ancora oggi raccoglie la generalità dei consensi⁵⁹- deve essere considerato certamente indisponibile il potere impositivo, attribuito allo Stato o agli Enti locali, inteso come potestà astratta di imporre prestazioni patrimoniali ai consociati, nel rispetto dei principi costituzionali, in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi e al finanziamento della spesa pubblica. La ragione di tale indisponibilità discende, secondo l'Autore, dalla circostanza che la potestà tributaria trae la propria legittimazione da leggi di contenuto tipicamente pubblicistico, che a loro volta hanno una legittimazione democratica in quanto emanate da un organo rappresentativo del corpo elettorale qual è il Parlamento; se l'Amministrazione Finanziaria potesse *ad libitum* rinunciare ad esercitare il proprio potere, o le fosse consentito negoziarlo col singolo contribuente, al di fuori di un apprezzabile interesse

⁵⁹ La distinzione tra potestà normativa tributaria, che contempla l'astratto potere d'imposizione, e potestà amministrativa tributaria, riferita al singolo rapporto d'imposta già sorto, è stata recepita, in tempi recenti, pur in termini diversificati, da illustri Autori del calibro di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino 2003, 87 e 274 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 2008, 137 e 317 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2005, 4 ss. Sottolinea l'attualità della distinzione anche M. REDI, *Appunti sul principio d'indisponibilità del credito tributario*, cit. 409, il quale riconosce espressamente al Berliri il merito di aver "richiamato l'attenzione sul delicato problema, proponendo una distinzione ancor oggi significativa." L'Autore, per questa via, giunge alla conclusione che, a differenza di quanto accade in relazione al potere di istituire tributi, indisponibile in se stesso, i profili di disponibilità vanno invece riferiti esclusivamente alla potestà amministrativa d'imposizione, ossia al diritto al tributo che si sostanzia nell'attribuzione all'ente pubblico del potere di applicare e riscuotere l'imposta nella misura prevista per legge; tale concetto è sostanzialmente coincidente con quello di credito erariale, operando l'una o l'altra accezione a seconda che si accolga lo schema pubblicistico o quello privatistico nel descrivere la fase di attuazione del prelievo. Ancora di recente, la dottrina è tornata ad occuparsi di questo tema: per ulteriori spunti di riflessione cfr. G. NAPOLI, *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, in *Il fisco*, 2003, 6295 ss. L'Autore individua, ancora una volta, una netta linea di confine tra il potere di istituire e regolamentare tributi e la potestà amministrativa di accertarli e riscuoterli, affermando che "il primo è sempre indisponibile, nel senso che non può formare oggetto di negozi giuridici, costituendo una configurazione del potere legislativo avente la fonte originaria nella struttura e nell'esistenza stessa dello Stato".

pubblico, il potere esecutivo finirebbe per esercitare prerogative riservate esclusivamente al legislatore, in violazione del principio di separazione tra i poteri dello Stato.

L'intuizione fondamentale del Berliri fu, dunque, quella di scindere la questione dell'indisponibilità della supremazia tributaria dal diverso problema concernente la possibilità di disporre o meno della singola obbligazione tributaria, sorta in seguito al concreto verificarsi del presupposto di fatto a cui è ricollegato il pagamento del tributo.⁶⁰

L'Autore, da un lato, qualifica espressamente come indisponibile il potere attribuito dalla legge al soggetto attivo del rapporto tributario, riconoscendo che l'indisponibilità e l'irrinunciabilità attengono al potere quali elementi strutturali dello Stato-ordinamento⁶¹; dall'altro, tuttavia, non prende posizione sulla disponibilità dell'obbligazione tributaria che fa capo al singolo contribuente, limitandosi a citare solo alcuni esempi-anche con riferimento a tributi non più esistenti- di debiti d'imposta già sorti e, ciononostante, suscettibili di essere modificati unilateralmente dall'Amministrazione Finanziaria.

Al di là delle conclusioni cui in concreto è giunto, l'Autore ha il merito di aver messo in rilievo, come sottolineato anche dalla dottrina più recente, la natura bifronte del concetto di indisponibilità⁶², riferibile sia allo specifico diritto di credito erariale, nascente *ex lege* da un concreto rapporto obbligatorio d'imposta, sia al potere pubblico d'imposizione, inteso "nella sua astratta dimensione normativa, e quale espressione di una funzione pubblica essenziale⁶³" e collegato all'interesse pubblico primario al finanziamento della spesa

⁶⁰ Per un approfondimento su questo punto si rinvia ad A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 7 ss.

⁶¹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 96 : l'Autore, riferendosi alle caratteristiche del potere pubblico e dell'interesse pubblico, afferma che "l'indisponibilità e l'irrinunciabilità attengono al potere quali elementi strutturali dello Stato considerato come persona, come amministrazione e come ordinamento"; per analoghe considerazioni si veda Id., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 64 ss.

⁶² Questa efficace espressione è utilizzata da A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 95.

⁶³ Così si esprime P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 111.

pubblica. Della natura indisponibile di quest'ultimo ormai nessuno sembra dubitare: anche gli autori che configurano l'obbligazione d'imposta come situazione giuridica disponibile concordano nel ritenere che l'irrinunciabilità costituisce tratto comune a tutti i poteri di cui sia titolare la pubblica amministrazione, e rappresenta una diretta conseguenza del principio di legalità. Quest'ultimo si traduce non solo nell'obbligo per l'amministrazione di esercitare esclusivamente i poteri espressamente attribuiti dal legislatore, non esistendo potestà innate in capo allo Stato, ma anche nel divieto di abdicare, o trasferire a terzi, le prerogative di cui sia stata investita da una norma primaria, al fine di svolgere le funzioni rientranti nei suoi compiti istituzionali. Da ciò discende la conclusione, unanimemente condivisa, per cui dovrebbe qualificarsi invalido ed inefficace⁶⁴ l'atto col quale un'amministrazione pubblica rinunciasse, *ex ante*, ad applicare un tributo i cui presupposti si verificassero in futuro, ovvero accordasse al singolo contribuente esenzioni non previste, derogando illegittimamente al regime ordinario di riparto del carico tributario.

Alla luce di tali considerazioni, appare chiaro come l'attenzione della dottrina e della giurisprudenza più recenti, che si sono occupate del tema dell'indisponibilità in campo tributario, si sia ben presto concentrata sull'altra faccia della medaglia, per verificare se potesse predicarsi l'indisponibilità con riferimento non più all'astratto potere impositivo, ma allo specifico rapporto obbligatorio d'imposta, che si atteggia in concreto come una ordinaria relazione di debito-credito, sorta in conseguenza della realizzazione della fattispecie impositiva.

La questione si è presentata ancor più complessa una volta preso atto dell'impossibilità di utilizzare il già citato art. 13 quale fondamento normativo del preteso carattere indisponibile della singola obbligazione tributaria. Secondo l'interpretazione prevalente,

⁶⁴ Nel paragrafo successivo, dedicato all'analisi della produzione giurisprudenziale in tema d'indisponibilità, vedremo come la giurisprudenza abbia qualificato gli accordi intervenuti tra Amministrazione Finanziaria e contribuenti, aventi ad oggetto la concessione di esenzioni o riduzioni del debito d'imposta, come nulli per contrarietà all'ordine pubblico o per violazione di norma imperativa, individuata nell'art. 1966 c.c.

infatti, la norma ha per un verso un limitato ambito di applicazione⁶⁵ e, per l'altro, nel precludere la facoltà per l'amministrazione di concedere *esenzioni* da qualsiasi specie d'imposte o tasse, sembra fare riferimento solo ad atti di disposizione della potestà impositiva astrattamente intesa⁶⁶. Il tenore letterale del precetto, dunque, non consentirebbe di comprendere, nel suo alveo applicativo, anche gli atti dispositivi del credito inteso in senso stretto: ciò rende l'art. 13 inidoneo a offrire copertura all'indisponibilità dello specifico rapporto obbligatorio già instaurato a seguito dell'intervenuta verifica del presupposto d'imposta, e impone la ricerca di un nuovo referente normativo dal quale far discendere, in via generalizzata, l'indisponibilità.

Esclusa la possibilità di rintracciare una disposizione adeguata a supportare il principio d'indisponibilità in norme di diritto comune (ossia nel codice civile), in epoca anteriore all'emanazione della Costituzione Repubblicana, parte della dottrina ha sostenuto che il fondamento dell'indisponibilità risiedeva unicamente nella natura pubblicistica dell'obbligazione sottesa al rapporto d'imposta: la circostanza che il credito tributario

⁶⁵ Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo, in Adesione, conciliazione ed autotutela*, cit. 20, secondo il quale la formulazione letterale della disposizione, benché invocata alla stregua di un principio generale valido per ogni tributo “non ne giustificava l'ampia interpretazione. Essa era tale, infatti, da configurare, piuttosto che l'impossibilità di disporre del credito tributario stabilendo la nullità e quindi l'impossibilità giuridica di una rimessione totale o parziale del debito, una responsabilità per danno in capo al Ministro o al funzionario che avesse posto in essere un tale negozio, il che, mi sembra, denuncia che riconoscervi l'espressione di un principio generale non poteva trovare ragione nel tenore della previsione legislativa, ma piuttosto nella convinzione diffusa, altrimenti maturata, che l'indisponibilità costituisse carattere proprio dell'obbligazione tributaria imposto dalla sua natura di obbligazione *ex lege*, e dall'esigenza primaria dell'attuazione, nel nostro campo, del principio di eguaglianza, a sua volta riconducibile alla previsione dell'art. 25 dello Statuto albertino.”

⁶⁶ Le critiche al tentativo di ricondurre il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alle norme di diritto comune, previste dalle specifiche leggi d'imposta, che vietano allo Stato-Amministrazione la possibilità di concedere trattamenti fiscali differenziati in assenza di una ragionevole base giustificativa, sono espresse da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 113.

attenesse a un rapporto di diritto pubblico, avendo origine proprio dall'esercizio di poteri autoritativi da parte della Amministrazione Finanziaria, era considerata condizione necessaria e sufficiente per sottrarre l'obbligazione ad ogni possibilità di disposizione⁶⁷.

Tale posizione non ha convinto altra parte della dottrina⁶⁸ la quale ha sostenuto come, attraverso tale ricostruzione, l'indisponibilità finiva per diventare un attributo quasi ontologico del credito tributario, eludendo così l'esigenza di trovare una giustificazione razionale al suddetto principio, che, in tal modo, veniva ad assumere le sembianze di un dogma indimostrabile. Si è obiettato inoltre che il ragionamento fondato sull'indisponibilità *in re ipsa* dell'obbligazione tributaria peccava di eccessiva generalizzazione, che avrebbe potuto condurre a conseguenze inaccettabili, ovvero a negare ogni margine di disponibilità per la pubblica Amministrazione non solo quando opera spendendo i suoi poteri autoritativi, ma perfino quando agisce *iure privatorum*: non v'è dubbio, infatti, che anche nell'ambito dei rapporti paritetici lo Stato deve osservare i canoni generali di imparzialità, correttezza e buona amministrazione, che presiedono ad ogni attività dell'amministrazione, procedendo in modo conforme al diritto. Se dunque fosse sufficiente la mera presenza pubblicistica per escludere ogni possibilità di disposizione del credito, si assisterebbe ad

⁶⁷ Su queste posizioni si era attestata la dottrina più antica: si veda, in particolare G. TESORO, *Il principio "dell'inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. it. dir. fin.* 1937, II, 56 ss.; a metà degli anni 50 questa teoria è stata ripresa da R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, II, 52 ss., secondo cui "il tributo è espressione della sovranità dello Stato e l'obbligazione tributaria è un'obbligazione di diritto pubblico e come tale inderogabile; il principio dell'inderogabilità dell'obbligazione tributaria è implicitamente affermato nell'art. 53 della Costituzione, e prima ancora nell'art. 25 dello Statuto Albertino, ed è confermato da varie disposizioni normative, tra le quali l'art. 49 del Regolamento di contabilità generale dello Stato."

⁶⁸ Si veda ampiamente su questo punto A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 119 ss.

una illegittima compressione della facoltà della pubblica amministrazione, anche quando agisce in veste di normale contraente di diritto privato.⁶⁹

⁶⁹ Si ricorda a questo proposito il fondamentale principio scolpito dall'art. 1, comma 1-*bis*, della legge 241/90, introdotto dalla L. 15/2005, in base al quale “la pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato salvo che la legge disponga diversamente”. Non potendo richiamare, in questa sede, la bibliografia amplissima relativa al tema della c.d. negoziazione della funzione amministrativa e degli strumenti di diritto privato utilizzati dalla Pubblica Amministrazione, ci si limita a richiamare, per le implicazioni di diritto tributario, lo studio di M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., *passim*, e i riferimenti bibliografici ivi contenuti.

1.6. I fondamenti costituzionali del principio d'indisponibilità.

Fallito così il tentativo di trovare un fondamento positivo al principio d'indisponibilità, l'avvento della Costituzione del 1948 ha aperto nuovi orizzonti per gli studiosi della materia. A seguito del mutato contesto normativo sono state proposte diverse tesi che, con varietà di argomentazioni, hanno ritenuto di poter ancorare direttamente alla Carta costituzionale il principio in esame, richiamando tre articoli principali: l'art. 53, l'art. 23 e l'art. 97 Cost. Tali disposizioni sono state invocate ora singolarmente, ora cumulativamente, mettendo in evidenza, in quest'ultimo caso, il carattere c.d. pluridimensionale della tutela che la nostra Costituzione riconoscerebbe al suddetto principio⁷⁰.

1.6.1 Il principio di capacità contributiva ex art. 53 Cost.

Cominciando ad analizzare nello specifico le teorie prospettate, una posizione di primo piano, anche per l'autorevolezza degli esponenti che la sostengono⁷¹, va riservata a quelle

⁷⁰ A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit. 126 ss, sottolinea come, a ben vedere, il tentativo, compiuto da una parte della dottrina, di ancorare il principio dell'indisponibilità a una pluralità di parametri costituzionali nasca dalla consapevolezza che nessuna delle norme richiamate, prese singolarmente, è in grado di giustificare adeguatamente tale principio. L'esigenza di garantire una copertura "rafforzata" al dogma dell'indisponibilità, invocando il carattere pluridimensionale della tutela offerta dalla Costituzione, rivela, secondo l'Autore, la debolezza delle argomentazioni proposte dalle diverse elaborazioni dottrinali.

⁷¹ La tesi che ravvisa il fondamento del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'art. 53 Cost. è espressa da G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit., 61 ss. La teoria, pur con diversità di sfumature, è proposta in varie opere dell'Autore, tra cui segnaliamo: *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Fisco* 2003, 1786 ss.; *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in *AA.VV., Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006, 96 ss;

tesi che riconducono l'indisponibilità del tributo al dovere generale di contribuire alle spese pubbliche secondo capacità contributiva, sancito dall'art. 53 Cost.

Il riferimento all'art. 53 è corroborato da un duplice ordine di argomentazioni; la prima fa riferimento- di nuovo- alla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria, espressione della sovranità finanziaria dello Stato o di altro ente impositore, e, come tale, inderogabile, pena la violazione del principio fondamentale di uguaglianza, sancito dall'art. 3 Cost., di cui l'art. 53 costituirebbe una specificazione in ambito tributario. Interpretato in questi termini, tuttavia, il richiamo all'art. 53 è apparso fin da subito piuttosto generico e, soprattutto, inconferente ai fini della ricerca sul fondamento costituzionale del principio d'indisponibilità: si è messo in evidenza, infatti, che il rispetto del principio di uguaglianza può essere invocato non solo in ambito tributario, ma in tutti i casi in cui la pubblica amministrazione esercita funzioni e poteri che le consentono di incidere unilateralmente nella sfera giuridica dei privati. La specificità dell'art. 53 Cost. si può cogliere non in rapporto all'uguaglianza⁷², che rappresenta un canone generale che deve presiedere a qualunque attività dell'Amministrazione in veste di Autorità, ma con riferimento al criterio di riparto della spesa pubblica individuato nella capacità contributiva manifestata dal singolo contribuente.

Proprio la seconda argomentazione posta a sostegno del riferimento all'art. 53 Cost. valorizza la particolare natura del tributo, inteso come obbligazione di riparto delle spese collettive. Come già anticipato nel paragrafo precedente, quando ci siamo occupati della natura dell'obbligazione tributaria, secondo una teoria autorevolmente sostenuta, il debito

Obbligazione tributaria, in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da S. Cassese, Milano, 2006, IV, 3838 ss.; *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali* in *Corr. giur.* 2007, 5 ss; *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta ed intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.* 2007, 1056 ss. Il pensiero dell'Autore su questo tema appare efficacemente compendiato in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, *passim*.

⁷² Sul rapporto esistente tra gli artt. 3 e 53 Cost. ed, in particolare, sulla rilevanza autonoma del principio di capacità contributiva, che non può considerarsi assorbito da quello di uguaglianza, cfr. F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 228 ss.

d'imposta avrebbe una natura *sui generis*, in quanto non si esaurisce nel rapporto bilaterale tra creditore e debitore, come avviene nelle normali relazioni di stampo privatistico, ma coinvolge l'intera platea dei consociati, tra i quali deve essere ripartito il carico tributario nel rispetto di rigorosi indici di riparto, collegati al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Tale peculiarità dell'obbligazione tributaria determina, secondo la tesi in esame, conseguenze rilevanti ai fini dell'indagine sul principio d'indisponibilità. Se si prende atto che l'obbligazione del singolo rappresenta solo una quota, una frazione di una totalità, costituita dalla spesa pubblica complessiva, destinata ad essere suddivisa tra i tutti i membri della collettività portatori di capacità contributiva, ne deriva che le posizioni in conflitto d'interessi sono destinate ad aumentare. Appare evidente, infatti, che al tradizionale conflitto esterno tra lo Stato, proteso alla massimizzazione del gettito fiscale, e il contribuente, la cui azione è orientata alla riduzione legittima del carico fiscale, si aggiunge un conflitto interno tra i singoli consociati obbligati al finanziamento della spesa pubblica. Per ciascuno di essi, infatti, non può risultare indifferente che gli altri contribuenti paghino o meno la loro quota, o che il criterio di riparto sia equo e corretto, dal momento che il vantaggio attribuito a taluni si tradurrebbe in un danno a carico di altri. In quest'ottica, dunque, si può comprendere agevolmente il riferimento all'art. 53 Cost. a fondamento dell'indisponibilità del credito tributario: essa deriverebbe proprio dall'esigenza di assicurare il giusto e perequato riparto dei carichi pubblici tra i consociati, in ragione della capacità contributiva manifestata da ciascuno. Secondo tale orientamento, dunque, non potrebbero mai essere ammessi atti dispositivi o di rinuncia del credito tributario da parte dell'Amministrazione Finanziaria che volesse ingiustamente avvantaggiare taluno. Il mancato incasso di una frazione della totalità provocherebbe una perdita di gettito che si tradurrebbe in un pregiudizio immediato per gli interessi dell'Erario, ma finirebbe per

ripercuotersi indirettamente anche sulla posizione di chi, non avendo beneficiato della riduzione o rinuncia, sarebbe ingiustamente discriminato⁷³.

Benché la teoria sia stata apprezzata per la ricchezza delle argomentazioni e per la linearità del ragionamento, non sono mancate le obiezioni, tese a smontare l'impianto complessivo della tesi che, a ben vedere, riconosceva un fondamento quasi ontologico, prima ancora che normativo- costituzionale, al principio d'indisponibilità del tributo. In primo luogo viene ribadita, su un piano generale, la circostanza che l'art. 53 Cost., collegando il dovere astratto di contribuzione all'esistenza di una capacità contributiva, non si occupa dei singoli rapporti d'imposta e delle loro vicende modificative-estintive, e quindi non è in grado di assurgere a fondamento del divieto d'indisponibilità di un debito d'imposta già sorto e definito nell'*an* e nel *quantum*⁷⁴.

⁷³ Sotto questo profilo, le conclusioni cui giunge la dottrina tradizionale con riferimento al preteso conflitto d'interessi *interno* tra i contribuenti, rinvenendo in esso proprio il fondamento del principio d'indisponibilità del credito tributario, sono state confutate da quegli Autori che, come abbiamo avuto modo di vedere (sul punto si rinvia a quanto esposto *infra*, pag. 25, nota n. 40), in epoca recente hanno disconosciuto la teoria dell'imposta come obbligazione di riparto; secondo D. STEVANATO – R. LUPI, *Determinazione della ricchezza, "obbligazione di riparto", e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi tribut.*, 2013, 13, infatti, non esisterebbe "alcun automatismo tra i tributi rimasti non pagati da taluni contribuenti (...) e la ripartizione del relativo peso tra i consociati. Il minor gettito di un tributo, rispetto alle attese, potrebbe infatti dar luogo ad una pluralità di reazioni, non necessariamente implicanti una ripartizione delle "quote inevase" sui contribuenti che non si sono sottratti all'imposta". In quest'ottica, dunque, sussisterebbe, a loro avviso, soltanto un mero "interesse di fatto di ciascun consociato ad un elevato livello di diffusa fedeltà fiscale, posto che è nel vantaggio di tutti e di ciascuno che allo Stato pervengano le risorse necessarie a finanziare le spese e i servizi pubblici".

⁷⁴ Secondo il pensiero di P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, cit., 116, una rapida rassegna dei diversi contributi offerti dalla dottrina, in vista dell'individuazione della disposizione da cui far discendere, in via generalizzata, l'indisponibilità del credito tributario, "non suggerisce spunti soddisfacenti." Per quanto attiene al riferimento all'art. 53 Cost., in particolare, si osserva come tale precetto "collegando la prestazione d'imposta all'esistenza di una capacità contributiva, non si occupa affatto delle vicende che accompagnano lo svolgimento dei singoli rapporti d'imposta." Anche F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Roma, 1998, 22 ss.

La replica forse più penetrante, tuttavia, muove dal dato letterale dell'art. 53, 1 comma, Cost.: esso, per un verso, enuncia il dovere di tutti di contribuire alle spese dello Stato, e, per altro verso, indica la capacità contributiva quale criterio in base al quale ripartire tali spese tra i consociati. Nessuno dei due enunciati appare, invero, decisivo a fondare l'indisponibilità del tributo: dalla c.d. natura comunitaria del tributo, che, in quanto collegato al dovere di contribuzione di tutti i consociati, appartiene alla generalità dei contribuenti, non potrebbe ricavarsi automaticamente un divieto assoluto di disposizione in capo all'Amministrazione Finanziaria, ma solo l'obbligo di disporre in conformità agli interessi della collettività⁷⁵. In altri termini, ad essere censurato è proprio il presupposto di

esclude che l'art. 53 Cost. possa valere a fondare il principio d'indisponibilità del credito tributario e, in particolare, a conferirgli rango costituzionale; l'Autore, tuttavia, arriva a tale conclusione seguendo un altro percorso, ovvero valorizzando la giurisprudenza della Corte Costituzionale in tema di provvedimenti di clemenza, che ha in più occasioni ammesso la possibilità di sacrificare la corretta commisurazione del prelievo in conformità al principio di capacità contributiva, espresso dall'art. 53 Cost., all'esigenza della pronta definizione del rapporto tributario e del rapido adempimento. Su tale aspetto e sulla duplice funzione assegnata dalla Corte Costituzionale all'art. 53 Cost. quale norma che, da un lato, costituisce espressione ed attuazione del principio di uguaglianza nel campo della contribuzione obbligatoria alle spese pubbliche e, dall'altro, tutela l'interesse primario dello Stato alla riscossione dei tributi, avremo occasione di tornare più avanti, occupandoci del condono fiscale.

⁷⁵ La tesi che, muovendo dall'inconsistenza del dato letterale dell'art. 53 Cost. riconosce in capo all'Amministrazione la facoltà di disporre del credito, purché ciò avvenga in conformità agli interessi della comunità, è sostenuta da A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 123. A tali argomentazioni replica, tuttavia, di nuovo G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, cit. 68, nota 35, il quale rileva che il ragionamento proposto dal citato Autore "sembra confondere l'attività di prelevamento coattivo del tributo (che per noi è ripartizione coattiva di carichi) con la ben distinta attività di "spesa" delle somme prelevate. E' chiaro che l'ente può disporre delle somme prelevate e che tale potere non incontra limiti negli artt. 2, 3, 53, 97 Cost. Altri sono i limiti costituzionali al riguardo. Ma il potere dispositivo non sussiste affatto nella fase del prelevamento o, per meglio dire, è sottomesso a limiti stringenti, quelli stessi riassunti dal vocabolo "indisponibilità" o da altri vocaboli equivalenti. Questi limiti sussistono, in primo luogo, per lo stesso legislatore. Negarlo è lo stesso che negare l'evidenza. Limiti e vincoli sussistono, *a fortiori*, per gli

partenza da cui si sviluppa il ragionamento proposto, ovvero la certezza che la rinuncia dell'Amministrazione all'apprensione di singole frazioni del complessivo credito tributario si traduca sempre e comunque in un danno sia per l'Erario che per i componenti della comunità chiamati al riparto dei carichi pubblici.

Tale assunto infatti appare indimostrato ai sostenitori della tesi opposta⁷⁶, i quali prendono in esame l'ipotesi in cui la pretesa vantata nei confronti del contribuente sia incerta e il relativo credito sia oggetto di contestazione da parte del contribuente di fronte agli organi giudiziari. In tali casi la rinuncia all'esercizio della potestà impositiva trarrebbe origine non da un atto arbitrario di volontà dell'Amministrazione che intende così avvantaggiare taluno a scapito di altri senza alcuna ragione giustificativa, ma sarebbe il frutto di una mera valutazione di convenienza. In quest'ottica, la rinuncia, totale o anche solo parziale, alla pretesa originaria, potrebbe risultare maggiormente conveniente, se adeguatamente motivata all'esito di una analisi comparativa delle diverse opzioni, rispetto all'alternativa di coltivare un contenzioso giudiziale lungo, dispendioso e dall'esito incerto.

Questa logica, sottesa, come vedremo, agli istituti di deflazione del contenzioso, tende a guardare all'interesse pubblico in una dimensione concreta e sostanziale. L'esigenza di

organi dell'Amministrazione finanziaria. Il plurisecolare dibattito sulla giustizia nell'imposta ha come oggetto la ricerca di regole per la giusta ripartizione dei carichi e non concerne affatto il distinto problema del "come", da "chi", e "perché" si possa disporre dei "gettiti" delle imposte. Accorpare i due problemi, come ci sembra faccia il Guidara, non giova alla chiarezza delle idee in questo delicato dibattito sull'indisponibilità".

⁷⁶ L'obiezione è mossa ancora da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, cit. 117 ss; secondo il pensiero dell'Autore "è la stessa logica (per così dire) "circolare" che sottende al soprarichiamato ragionamento ad essere viziata, nella misura in cui prova troppo l'assumere che la rinuncia degli Uffici all'apprensione di singole (contestate) "frazioni" del complessivo credito tributario dell'Amministrazione si riveli necessariamente meno conveniente per quest'ultima (e, suo tramite, per i componenti della comunità chiamati al riparto dei carichi pubblici) rispetto, ad esempio, all'instaurazione di un contenzioso giudiziale dispendioso e che, infine, si risolva sfavorevolmente per l'Erario."

pervenire alla definizione di una controversia in maniera rapida, rinunciando, se del caso, a una parte della pretesa tributaria, talvolta prevale, nel rispetto di vincoli predeterminati, sulla necessità di continuare ad oltranza una lite, che presenta rilevanti margini d'incertezza e potrebbe esporre l'Amministrazione a costi superiori; se la valutazione prognostica si rivelerà corretta, la scelta compiuta dall'Amministrazione sarà in grado di soddisfare l'interesse pubblico, in termini di maggior efficienza dell'azione amministrativa, e si tradurrà in un vantaggio per l'intera platea di contribuenti, chiamati a dover sopportare un minor carico fiscale.

Da queste considerazioni discende l'impossibilità di ricavare dall'art. 53 un'incompatibilità assoluta e aprioristica tra il dovere di contribuzione secondo capacità contributiva e la facoltà di disporre del singolo credito tributario; viene così ammesso l'esercizio del potere dispositivo non in termini assoluti, ma sul presupposto dell'effettiva presenza di un riconoscibile interesse pubblico dell'Erario, di cui l'Amministrazione dovrà dare adeguatamente conto in sede di motivazione, comparando i vantaggi legati a tale opzione rispetto ai pregiudizi suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo⁷⁷.

⁷⁷ Queste considerazioni sono ampiamente sviluppate da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizione consensuale delle controversie*, cit., 110 ss., secondo il quale potrebbe, in astratto, risultare conveniente per l'Amministrazione Finanziaria fare "qualche concessione alla parte privata in cambio della desistenza totale o parziale di questa dalle sue pretese, di guisa da premunirsi sia contro l'eventualità che la lite, portata in sede contenziosa, si risolva a suo sfavore, sia contro i maggiori danni suscettibili di derivare dalla mancata composizione della controversia in via di accordo; ciò naturalmente presupponendo, da un lato, l'effettiva presenza di un riconoscibile interesse dell'Erario a transigere e, dall'altro, che la transazione realizzata dalle parti non sia tale da incidere su norme e principi inderogabili". La tesi è condivisa anche da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 382 ss.: l'Autore rileva come l'esistenza di una lite, anche solo potenziale, ossia di una divergenza tra contribuente e amministrazione, imponga necessariamente a quest'ultima una necessaria e ragionevole ponderazione dei vari interessi coinvolti, condotta seguendo il metodo di analisi economica costi/benefici, al fine di scegliere, tra più soluzioni alternative, quella più opportuna, ovvero più idonea alla cura dell'interesse pubblico. Tali argomentazioni, pur se espressamente riferite all'accertamento con adesione e alla

Riletto in questa nuova prospettiva, l'art. 53 Cost., lungi dall'attribuire valenza costituzionale al principio d'indisponibilità, rappresenterebbe “soltanto un limite, sicuramente il più significativo, alle scelte che può compiere il legislatore tributario, delle quali vuole garantire coerenza e razionalità intrinseche e sistematiche”, ma esso “non esclude che, compatibilmente con tali obiettivi, scelte che riguardino il tributo possano essere demandate all'Amministrazione”⁷⁸.

1.6.2 Il principio di legalità e riserva di legge ex art. 23 Cost.

Una seconda teoria riconduce il principio d'indisponibilità all'art. 23 Cost., ovvero alla riserva di legge in esso contenuta, operando il collegamento con tale norma su due piani distinti.

Con la prima argomentazione, si sostiene che il vincolo d'indisponibilità deve essere considerato alla stregua di un semplice corollario della regola della riserva di legge, traendo la sua giustificazione dal principio stesso di gerarchia delle fonti normative⁷⁹. Una volta preso atto, infatti, che l'art. 23 Cost. riconosce solo la legge, e gli atti ad essa equiparati, quale unica fonte normativa idonea ad imporre prestazioni patrimoniali ai cittadini⁸⁰, appare

conciliazione giudiziale, sembrano in grado di travalicare tali istituti per assumere una portata generale: cfr. sul punto A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit. 161, nota n. 222.

⁷⁸ Queste le parole di A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit. 124.

⁷⁹ La tesi che identifica il fondamento costituzionale del principio d'indisponibilità nell'art. 23 Cost., è riconducibile ad A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit. 22 ss.; l'Autore osserva che il vincolo d'indisponibilità deriva dalla stessa gerarchia delle fonti normative, in base alla quale un atto promanante dalla pubblica amministrazione non potrebbe mai porsi in contrasto con precetti di legge.

⁸⁰ E' noto come l'art. 23 Cost. contenga una riserva di legge di carattere relativo, intesa nel senso che le prestazioni patrimoniali imposte, e quindi i tributi, non devono essere disciplinate in via esclusiva dalla

evidente che l'Amministrazione non potrà né emanare atti che incidono sui presupposti impositivi delineati dal legislatore, né, tantomeno, creare fattispecie di esenzione o di esclusione tributaria. Esse, infatti, integrerebbero un'attività dispositiva che si porrebbe in insanabile contrasto con precetti contenuti in norme di legge, chiamate in via esclusiva ad individuare almeno l'oggetto e i soggetti passivi dell'imposizione, traducendosi in un'inammissibile invasione di campo da parte dell'Amministrazione, ossia del potere esecutivo, in un'area rigidamente riservata al legislatore. Il divieto di disponibilità in ambito tributario, dunque, affonderebbe le sue radici nella riserva di legge costituzionalmente garantita, che “ rappresenta, pertanto, in relazione al potere dispositivo dell'obbligazione tributaria, un vincolo riferito a ragioni interne al sistema delle fonti, e dunque alla ripartizione delle potestà all'interno dell'ordinamento.”⁸¹

La giustificazione dell'indisponibilità quale conseguenza necessitata della riserva legislativa viene confutata da altra parte della dottrina che sottolinea l'inconferenza del riferimento all'art. 23, individuando il nucleo del precetto costituzionale nella “coattività”

legge (come avviene in caso di riserva assoluta), ma quest'ultima può limitarsi a definire gli elementi essenziali del tributo, demandando a fonti sub-primarie il compito di completarne la disciplina, attraverso norme di dettaglio, introdotte con regolamento: cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 42. Non potendo in questa sede soffermarci sulla *ratio* e sui diversi significati attribuiti dalla dottrina alla riserva di legge in materia tributaria, né sulle questioni problematiche sollevate dall'identificazione in concreto di quegli elementi essenziali non delegabili al potere esecutivo, pena la violazione dell'art. 23 Cost., ci possiamo limitare a richiamare (consapevoli dell'esistenza di una letteratura copiosa) solo alcune delle principali opere dedicate espressamente al tema della riserva di legge in ambito fiscale: A. FEDELE, *Commento all'art. 23 della Costituzione*, in AA.VV., *Commentario della Costituzione* (a cura di Branca), Bologna-Roma, 1978, 21 ss.; Id, *Prestazioni imposte*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, 1 ss.; Id., *La riserva di legge*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), I, tomo I, Padova 1994, 157ss; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995, 73ss.; S. CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006, 163 ss.

⁸¹ Così si esprime A. CUVA, *Conciliazione giudiziale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit. 22.

della prestazione patrimoniale⁸². La norma, nel riconoscere il potere impositivo quale prerogativa esclusiva del legislatore, assolve a una precisa finalità di garanzia nei confronti dei contribuenti: il necessario e pregnante intervento della legge, infatti, ossia di un atto che esprime la volontà del corpo elettorale, per il tramite delle assemblee elettive, imprime una connotazione democratica a decisioni, come quelle in materia tributaria, particolarmente restrittive della sfera giuridica dei destinatari⁸³.

La *ratio* protettiva della norma, tuttavia, secondo questa tesi, si esaurisce nel riservare alle fonti normative di rango primario il potere di definire i presupposti fondamentali delle singole fattispecie d'imposta, demandando poi a fonti subordinate il compito d'integrare la disciplina legislativa con norme di dettaglio. Secondo questa impostazione, la portata precettiva della norma costituzionale non può dilatarsi oltre il divieto delle prestazioni patrimoniali non imposte per legge, fino a ricomprendere, nel suo ambito applicativo,

⁸² Evidenzia la fragilità delle argomentazioni espresse dall'indirizzo interpretativo che individua nella riserva di legge di cui all'art. 23 Cost. il fondamento dell'indisponibilità M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 394: secondo il pensiero dell'Autore, "la questione andrebbe affrontata coinvolgendo direttamente il nucleo dell'art 23Cost., cioè "la coattività." Infatti non può neppure ipotizzarsi un possibile riflesso di questa norma, se non nelle situazioni caratterizzate da tale profilo della prestazione patrimoniale richiesta al contribuente. Ma sia l'accertamento con adesione sia la conciliazione giudiziale si caratterizzano proprio per la mancanza di "coattività". Analoga posizione di dissenso è assunta da M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 5, per il quale "tale principio affonda le sue radici non tanto nella tutela della riserva di legge, prevista dall'art. 23 Cost., bensì in altri referenti costituzionali dell'attività dell'amministrazione".

⁸³ Il c.d. principio del consenso al tributo o "dell'autoimposizione", altrimenti noto come "*no taxation without representation*" riveste un'importanza fondamentale nel diritto tributario ed è considerato alla base della nascita del moderno Stato di diritto: per lo studio della genesi del principio, della sua evoluzione e delle connesse implicazioni dogmatiche si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici ivi contenuti, a S. BARTHOLINI, *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957, 49 ss; A. FEDELE, *Commento all'art. 23 della Costituzione*, cit., 21 ss; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, cit., 29 ss.; D. MORANA, *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art. 23 Cost. come norma di chiusura*, Milano, 2007, *passim*.

l'inammissibilità di atti di disposizione del credito tributario da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Disponendo dell'obbligazione tributaria, in realtà, l'Amministrazione non si troverebbe ad imporre prestazioni impositive, sul piano astratto e generalizzato, in luogo della fonte legislativa, e quindi in violazione dell'art. 23 Cost., ma piuttosto a riesaminare, in concreto, il contenuto di una determinata pretesa che, nell'*an* e nel *quantum*, rimane integralmente disciplinata dalla legge stessa. Tale circostanza è sufficiente per ritenere rispettato il precetto costituzionale dell'art. 23 il quale si rivela pertanto, sotto quest'aspetto, inidoneo a fondare il principio d'indisponibilità⁸⁴.

Il secondo criterio di collegamento con l'art. 23 Cost. fa leva sulla natura vincolata dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria rispetto alla legge, desumibile dal principio della riserva legislativa, rilevando, in astratto, un'incompatibilità di fondo tra potere di disposizione del credito tributario e carattere vincolato dell'azione amministrativa⁸⁵.

Partendo dall'assunto che il potere di disposizione è uno degli attributi fondamentali del diritto soggettivo e, più in generale, di tutte le situazioni giuridiche di vantaggio, tra cui rientrano senz'altro le potestà pubbliche, si nota che, così come occorre generalmente essere titolare di un diritto per poterne legittimamente disporre, allo stesso modo non si può rinunciare a un potere pubblico o trasferirlo a terzi, qualora l'attività, attraverso cui esso si esprime, sia totalmente vincolata nell'esito finale. Ove, infatti, la valutazione di compatibilità tra l'interesse pubblico primario e gli altri interessi eventualmente confliggenti sia compiuta a monte dal legislatore, e non residuano ulteriori margini di

⁸⁴ Cfr. sul punto M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit. 5 ss., il quale, affrontando il problema dei rapporti tra accertamento con adesione e indisponibilità dell'obbligazione tributaria, afferma che "disponendo dell'obbligazione, così come derivante dalla legge (o dall'attuazione vincolata della legge) l'amministrazione non si troverebbe, infatti, ad imporre prestazioni impositive in luogo della fonte legislativa, e quindi in violazione all'art. 23 Cost.; piuttosto, verrebbe a rinunciare parzialmente ad una determinata pretesa, nell'*an* e nel *quantum* già integralmente disciplinata dalla legge stessa."

⁸⁵ Per una disamina approfondita della questione si rinvia a M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 395 ss.

apprezzamento discrezionale lasciati, nel caso concreto, all'Amministrazione procedente, il provvedimento amministrativo non può che avere un unico contenuto, già predeterminato al ricorrere di determinati presupposti. Ciò vuol dire che un potere dispositivo si può ammettere solo in presenza di un'attività discrezionale in cui sia demandato all'Amministrazione il compito di scegliere, tra più soluzioni astrattamente percorribili, quella in grado di soddisfare meglio l'interesse pubblico nella fattispecie concreta; atti di disposizione, al contrario, non si conciliano con una potestà rigidamente vincolata, qual è quella di imposizione tributaria.

Anche tali argomentazioni non sono apparse insuperabili a quella parte della dottrina contraria ad attribuire una dimensione costituzionale al principio d'indisponibilità. Essa ha posto in evidenza come la teoria, che configura l'indisponibilità del credito quale riflesso diretto del carattere vincolato dell'azione amministrativa, prenda le mosse da un presupposto indimostrato, ovverosia l'assenza di discrezionalità con riferimento all'attività dell'Amministrazione Finanziaria.

Senza voler addentrarci, in questa sede, sulla complessa problematica riguardante la natura dell'attività impositiva⁸⁶, si può rilevare che, secondo gli autori che negano il fondamento costituzionale del principio, la vincolatezza dell'azione amministrativa attiene solo alla determinazione dell'*an* e del *quantum debeatur* del tributo, ovvero degli elementi essenziali

⁸⁶ Il tema della natura dell'attività d'imposizione ha origini antiche: la difficoltà di distinguere, all'interno della generale attività dell'amministrazione finanziaria, tra profili rigidamente vincolati, predeterminati dal legislatore, e aree d'intervento connotate da margini di discrezionalità, amministrativa o tecnica che sia, è alla radice di un dibattito dottrinario in continua evoluzione. Non essendo possibile darne conto in questa sede, ci si limita a richiamare la bibliografia essenziale sull'argomento: F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)* in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1999, 536 ss.; Id, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 665 ss; L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)* in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2006, III, 2003 ss.; G. ZINGALI, *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione in campo tributario*, in *Dir. prat. trib.* 1960, I, 3 ss.; R. LUPI, *Società, diritto e tributi. Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione: profili generali e riflessi tributari*, Milano, 2005, *passim*.

della fattispecie d'imposta, riservati in via esclusiva al legislatore; quest'ultimi, infatti, non potrebbero essere modificati *ad libitum* dal potere esecutivo, pena la violazione del principio di riserva di legge e, con essa, la frustrazione della sua finalità protettiva. La pretesa di considerare vincolato ogni aspetto della funzione impositiva è frutto, a loro avviso, di una visione distorta del fenomeno tributario che, in primo luogo, non valorizza la distinzione tra la pluralità di attività svolte dall'amministrazione finanziaria, che vanno dall'accertamento del presupposto impositivo alla riscossione del tributo⁸⁷, passando per la fase (eventuale) del controllo. In secondo luogo, l'assimilazione, mai del tutto abbandonata, dell'obbligazione tributaria ad una normale relazione, di stampo civilistico, tra creditore e debitore, ha indotto parte della dottrina a ricostruire il rapporto tra Amministrazione e contribuente in termini di assoluta parità⁸⁸, svalutando così le manifestazioni di discrezionalità insite nell'esercizio della funzione impositiva.

Può, infine, essere mossa un'ulteriore obiezione tesa ad evidenziare come, dietro la visione unitaria dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, apparentemente vincolata, si cela un improbabile ritorno al passato, ovvero all'epoca anteriore agli studi di Berliri che- come già visto- ha avuto il merito di introdurre per primo la distinzione tra astratto potere

⁸⁷ Rispetto all'attività di accertamento, consistente nella determinazione autoritativa di esistenza ed entità del debito, tendenzialmente vincolata, l'attività di riscossione, ossia di acquisizione coattiva dei tributi, già accertati e (salvo alcune ipotesi eccezionali di riscossione provvisoria) definiti nell'*an* e nel *quantum*, è certamente connotata da profili di discrezionalità: la facoltà per l'Amministrazione Finanziaria di concedere dilazioni di pagamento o di acconsentire, pur nel rispetto di parametri e vincoli fissati dal legislatore, a piani di rateazione dei debiti tributari, ne costituisce la manifestazione più evidente, insieme ad altri istituti affini egualmente espressivi di discrezionalità. Il tema è abbondantemente trattato da A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 165 ss; Id, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), Milano, 2007, 347 ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 141ss.

⁸⁸ Per ulteriori spunti di approfondimento su questo aspetto si rinvia ad A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 159 ss.

d'imposizione, espressione della supremazia e dell'autorità dello Stato, vincolato nei presupposti e certamente indisponibile e irrinunciabile, e singola obbligazione tributaria, che non può considerarsi sottratta a priori al concreto potere dispositivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, cui vengono concessi spazi, più o meno ampi, di discrezionalità.

1.6.3 Il principio d'imparzialità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.

Merita ora di essere presa in esame la teoria che ha ritenuto di individuare il fondamento dell'indisponibilità nell'art. 97 Cost⁸⁹: la disposizione, come noto, eleva i principi d'imparzialità e buon andamento a canoni fondamentali di comportamento della Pubblica amministrazione. Alla base di siffatto indirizzo vi è la convinzione che l'indisponibilità del credito tributario deriverebbe non già da un'incompatibilità in astratto tra l'imparzialità dell'azione amministrativa e il potere negoziale di rinuncia al credito, ma dalla difficoltà, riscontrabile nella pratica, di assicurare che l'attività degli Uffici resti informata ai doveri fondamentali d'imparzialità e correttezza nel momento del concreto esercizio dei poteri di disposizione.

A corredo di tali argomentazioni si mette in evidenza come il legislatore, pur consapevole della possibilità che la rinuncia al credito possa, in alcune circostanze concrete, rappresentare la soluzione più adatta a soddisfare l'interesse pubblico senza, per questo, violare il principio d'imparzialità, ha sempre negato l'attribuzione all'Amministrazione del potere dispositivo, a causa della difficoltà di gestirlo in concreto⁹⁰. L'esigenza di

⁸⁹ Rinviene la giustificazione del principio d'indisponibilità nell'art. 97 Cost., ovvero “nello stesso principio di uguaglianza di cui l'art. 97 Cost. è diretto riflesso”, M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 5.

⁹⁰ Cfr. M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit. 6. Secondo l'Autore, “in astratto, imparzialità e potere (negoziale) di rinuncia potrebbero conciliarsi in vista pur sempre

scongiurare il rischio di abusi che potrebbero annidarsi nell'attività dispositiva, lasciata interamente nelle mani dell'amministrazione finanziaria, è stata considerata prioritaria specialmente nel settore tributario, nel quale, proprio per la particolare natura degli interessi pubblici coinvolti, il rispetto delle regole di correttezza e trasparenza non può subire alcuna limitazione.

Anche tali argomentazioni, per quanto apprezzabili, non sono state considerate decisive a fondare l'indisponibilità del tributo sull'art. 97 Cost. La tesi ha prestato il fianco innanzitutto a una replica di carattere testuale, che ha posto l'accento sull'inconferenza dell'art. 97 Cost., ritenuta una norma di carattere generale, come tale inadatta a cogliere le peculiarità del fenomeno tributario e a costituire una base normativa adeguata al principio d'indisponibilità del credito⁹¹. Essa, infatti, fissa canoni di condotta "universali", applicabili non soltanto all'azione dell'Amministrazione Finanziaria, ma all'intera attività amministrativa: ciò significa tra l'altro che, portando alle estreme conseguenze il ragionamento proposto, si finirebbe per attrarre nell'alveo dell'indisponibilità tutte le possibili attività svolte dalla Pubblica Amministrazione, svuotando, di fatto, il suddetto principio attraverso una lettura fuorviante dell'art. 97 Cost.

dell'interesse pubblico alla finale percezione dell'imposta. In concreto il nostro ordinamento ha sempre negato l'attribuzione all'amministrazione di un simile potere, difficile da costruire sia nei suoi presupposti che nel complesso intreccio di rapporti tra la Finanza e il soggetto concessionario dell'attività di riscossione ed ancor più difficile da gestire nel rispetto dei principi di assoluta imparzialità e di trasparenza dell'azione amministrativa che nel settore tributario non tollerano alcuna compressione. Si è così preferito mantenere un assetto rigido, caratterizzato dall'intangibilità dei crediti d'imposta, pur con il rischio di esiti antieconomici che una seppur minima flessibilità nella gestione degli stessi potrebbe evitare".

⁹¹ L'obiezione, mossa da A. Guidara, trae origine da studi di diritto amministrativo dedicati all'esegesi dell'art. 97 Cost., e, più in generale, all'organizzazione della pubblica amministrazione; si rinvia dunque a S. CASSESE, *Amministrazione statale (organizzazione dell')* in *Enc. giur.*, vol. II, Roma, 1988, 1 ss; M. NIGRO, *Amministrazione pubblica (Organizzazione giuridica dell')*, in *Enc. giur.*, vol. II, Roma, 1988; M. FRANCHINI, *L'organizzazione*, in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo*, Parte generale (a cura di S. Cassese), Milano, 2003, II, 253 ss.

L'obiezione che coglie maggiormente nel segno fa leva su *un evidente slittamento dei piani* tra il "dover essere" e "l'essere,"⁹² che porta la teoria in esame ad assimilare incomprensibilmente l'aspetto fisiologico a quello patologico dell'azione amministrativa. Se, infatti, sul piano del fisiologico funzionamento dell'organizzazione pubblica, non vi sono ragioni di principio ostative alla possibilità di conciliare imparzialità e potere negoziale di disposizione dell'obbligazione tributaria, sempre nell'ottica della cura migliore dell'interesse pubblico, non si può disconoscere in concreto l'esercizio di tale potere per meri fini cautelativi, ovvero solo per prevenire eventuali e futuri abusi. Al contrario, compito dell'Amministrazione sarà quello di agire secondo una logica deterrente, ricercando strumenti e soluzioni capaci di rimuovere le difficoltà che in concreto rendono incompatibili potere dispositivo da un lato, e correttezza e trasparenza dell'azione amministrativa, dall'altro.

Da tale impostazione deriva che l'atto dispositivo dell'obbligazione tributaria non può essere considerato di per sé invalido e privo di efficacia, in quanto contrastante col precetto contenuto nell'art. 97 Cost, ma occorrerà, di volta in volta, apprezzare la correttezza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, isolando le situazioni patologiche in cui l'esercizio del potere dispositivo sia avvenuto in assenza di valida ed effettiva giustificazione. In tali ipotesi l'indagine è destinata a spostarsi sul piano delle conseguenze che si producono in capo al singolo funzionario pubblico, autore dell'atto dispositivo non

⁹² In questi termini si esprime P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit. 115, il quale confuta le argomentazioni proposte da Miccinesi e da coloro che individuano il fondamento del principio nell'art. 97 Cost., sostenendo che "così ragionando s'incorre in un evidente slittamento dei piani (da quello del "dover essere" a quello dell "essere") postulandosi un rapporto di derivazione nient'affatto necessitato (e, anzi, escluso nella fisiologia dell'azione amministrativa) tra l'indisponibilità tributaria e i principi dell'imparzialità e del buon andamento."

conforme all'interesse pubblico, in termini di responsabilità per danno erariale arrecato al patrimonio pubblico⁹³.

A conclusione di questo *excursus* delle principali elaborazioni teoriche dedicate al tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, si deve prendere atto dell'impossibilità di pervenire all'individuazione di un fondamento normativo chiaro e univoco del principio. La difficoltà di ricondurre ad unità, attraverso un'opera di sintesi, le diverse ricostruzioni del concetto d'indisponibilità tributaria, declinato in una pluralità di accezioni anche a seconda della norma invocata quale base giustificativa, non ha reso tuttavia infruttuosa la ricerca su un tema antico, di ampio respiro, cui l'evoluzione normativa più recente ha restituito centralità. Come già accennato, e come avremo modo di vedere ampiamente, il dibattito sulla portata, sui limiti, e finanche sulla vigenza stessa del principio d'indisponibilità è tornato d'attualità a seguito dell'introduzione di nuovi strumenti alternativi di risoluzione delle controversie, offrendo spunti ricostruttivi in parte nuovi.

Proprio tornando al tema di cui ci siamo occupati in questo paragrafo, si può rilevare come la tradizionale contrapposizione tra chi aderisce alle teorie che riconducono il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria a precetti costituzionali, e chi, all'opposto, propende per le tesi che negano tale fondamento costituzionale, non si esaurisca più in una sterile disputa dottrina.

Al contrario, da essa discendono considerazioni divergenti in merito alla valutazione di compatibilità tra il suddetto principio e i nuovi istituti deflattivi del contenzioso. Non v'è dubbio, infatti, che riconoscere all'indisponibilità una dimensione costituzionale significa non solo vietare qualunque manifestazione autonoma del potere dispositivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in virtù del principio di riserva di legge, ma anche precludere a una norma di legge ordinaria la possibilità di introdurre meccanismi che

⁹³ Sul punto si rimanda al paragrafo successivo, nel quale verrà esaminata, con riferimento al principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, anche la giurisprudenza della Corte dei Conti in materia di responsabilità per danno erariale dei funzionari pubblici. Per approfondimenti dottrinali ulteriori su tale aspetto si rinvia a M.VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 395 ss.

consentano all'Amministrazione di rinunciare o disporre del credito, pena la violazione del principio d'indisponibilità costituzionalmente tutelato. In tale prospettiva, pertanto, neppure al legislatore sarebbe concessa la facoltà di attribuire alla Pubblica amministrazione poteri di rinuncia al credito: ciò ha indotto parte della dottrina e della giurisprudenza a interrogarsi sulla pretesa incostituzionalità, *sub specie* di violazione degli artt. 53 e 97 Cost., dei meccanismi deflattivi⁹⁴, introdotti di recente dal legislatore ordinario, che, pur atteggiandosi diversamente nella varietà di ricostruzioni teoriche proposte, presentano innegabili profili dispositivi.

⁹⁴ Si fa riferimento, in particolare, alle questioni di legittimità costituzionale, sollevate in relazione all'istituto della conciliazione giudiziale, per la pretesa violazione degli artt. 53, 97 e 104 Cost., sulle quali si è pronunciata la Corte Costituzionale, con sentenza n. 433/2000, dichiarando la non fondatezza delle censure proposte. Sull'argomento avremo occasione di ritornare successivamente, nella parte dedicata all'esame della conciliazione giudiziale tributaria.

1.7 Il percorso giurisprudenziale in tema d'indisponibilità del tributo.

A completamento della nostra indagine sul principio d'indisponibilità nel settore tributario, è necessario soffermarsi ad esaminare la produzione giurisprudenziale, con l'obiettivo di tracciarne il percorso evolutivo e individuare un punto d'approdo. Una panoramica d'insieme delle pronunce giurisprudenziali sul tema ci restituisce un quadro frastagliato e disomogeneo della categoria dell'indisponibilità, che riproduce le medesime incertezze emerse dall'analisi delle varie posizioni dottrinali⁹⁵. La consueta formula utilizzata, "indisponibilità dell'obbligazione tributaria", viene, infatti, declinata in una pluralità di accezioni, che riflettono una diversità di opinioni in merito alla sua portata concettuale, all'individuazione dei referenti normativi e alla descrizione del suo contenuto.

A complicare ulteriormente l'opera di ricostruzione contribuisce la circostanza che la giurisprudenza si è occupata raramente del tema *ex professo*, ma l'ha trattato per lo più in via incidentale, affermando il principio d'indisponibilità, o l'opposta natura disponibile del tributo, tra le pieghe di questioni di varia natura. Volendo procedere ad una ricognizione sommaria dell'elaborazione giurisprudenziale, si possono individuare tre filoni principali riconducibili direttamente o indirettamente alla problematica in oggetto, trattati dalla magistratura ordinaria: si tratta delle controversie in materia di concessione agevolazioni fiscali, di acquiescenza al contenzioso, di modificazione/estinzione dell'obbligazione tributaria. Infine, un altro ambito di emersione del tema dell'indisponibilità è rappresentato dalle pronunce della Corte dei Conti in tema di responsabilità contabile del funzionario pubblico agente.

⁹⁵ Per un quadro complessivo degli orientamenti giurisprudenziali sul tema dell'indisponibilità del credito tributario si rinvia ad A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit. 16 ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 82 ss.; si rinvia inoltre (anche se la rassegna giurisprudenziale è, ovviamente, aggiornata sino al 1995) a M. REDI, *Appunti sul principio d'indisponibilità del credito tributario*, cit. 415 ss.

La prima categoria di controversie aveva ad oggetto principalmente esenzioni, totali o parziali, o agevolazioni fiscali concesse dall'autorità amministrativa, di solito rappresentata da un Ente locale⁹⁶, ma, in un caso specifico dalla stessa Amministrazione centrale⁹⁷, a

⁹⁶ Una delle prime controversie in materia di accordi tra privato e amministrazione, su cui si è pronunciata la Cassazione, aveva ad oggetto un'esenzione dal pagamento dell'imposta di consumo sui materiali di costruzione, concessa dal Comune di Napoli a un'impresa edilizia: vedi Corte Cass. 26 febbraio 1937, n. 574, in *Riv.it. dir. fin.*, 1937, II, 55 ss., con nota *ivi* di G.TESORO, *Il principio dell'inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*; negli anni successivi la Cassazione, con sentenza del 12 gennaio 1942, n. 66, in *Foro.it.*, 1942, I, 396, si è occupata della sorte di una clausola contrattuale, inserita in un accordo stipulato tra un Comune e una società privata, che prevedeva "il rimborso di tutte le tasse, di qualsiasi specie, presenti e future, commisurato nel tempo all'indeterminata durata dell'esercizio dell'attività della società". La pattuizione, pur avendo tecnicamente ad oggetto un obbligo di rimborso, è stata riqualificata dalla Cassazione come una forma di esenzione indebita concessa dall'ente locale, e, pertanto dichiarata nulla. Un altro caso singolare, risolto dalle Sezioni Unite, trae origine da un contratto stipulato nel lontano 1492 tra un Comune ed un privato cittadino, che riconosceva a quest'ultimo un titolo generale di esenzione dal pagamento di alcuni tributi locali. La Corte, chiamata a pronunciarsi sulla validità attuale di questo accordo, lo ritenne radicalmente nullo e inefficace alla luce della mutata realtà giuridica e della sopravvenuta vigenza del principio generale d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che dovrebbe considerarsi immanente nell'ordinamento tributario: vedi Cass. SS. UU. Civ. 9 luglio 1949, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1950, II, 51, con nota di R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, *ivi*, 52 ss. La questione delle esenzioni dai tributi concesse in via pattizia dagli enti locali è stata affrontata anche recentemente dalla Cassazione: cfr. Cass. 30 maggio 2002, n. 7945 in *Dialoghi tributari*, 2004, 21 ss., con nota di R. LUPI, *Sull'impossibilità del comune di rinunciare alla TARSU nel quadro di una convenzione per lo svolgimento di un servizio pubblico. A proposito di disponibilità del credito tributario*, *ivi*, 21 ss.

⁹⁷ Si fa riferimento alla controversia che ha visto protagonisti, nell'immediato dopoguerra, lo Stato italiano e alcuni armatori italiani ai quali furono cedute alcune navi mercantili, acquistate dagli Stati Uniti. Il contratto conteneva una specifica clausola contrattuale che prevedeva l'esonero degli acquirenti dal pagamento dei tributi collegati all'atto di cessione. La vicenda sollevò un contrasto giurisprudenziale tra le corti di merito che ebbero occasione di pronunciarsi sul caso: da una parte, infatti, il Tribunale di Roma qualificò come nulla la pattuizione in base alla quale il Ministero del Tesoro si era obbligato ad esonerare dal versamento delle imposte dovute i naturali soggetti passivi; dall'altra, il Tribunale di Genova giunse

soggetti privati incaricati di svolgere lavori pubblici o di prestare servizi pubblici, mediante la stipula di un comune contratto di diritto privato.

La giurisprudenza, chiamata a pronunciarsi sulla sorte di tali pattuizioni, ha optato per la più grave delle patologie negoziali, la nullità per contrarietà all'ordine pubblico, invocando l'esistenza di un principio generale d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in base al quale è precluso all'Amministrazione riconoscere a singoli contribuenti trattamenti fiscali differenziati rispetto a soggetti portatori di identica capacità contributiva. In ossequio a tale regola, dunque, qualunque soggetto pubblico, titolare di un credito di natura tributaria, non può rinunciare al potere- dovere di accertare e riscuotere l'imposta, ovvero sia abdicare all'esercizio della funzione pubblica d'imposizione, espressione della sovranità statale.

A fondamento dell'esistenza nell'ordinamento tributario di un generale principio d'indisponibilità, elevato a principio di ordine pubblico e dunque inderogabile, vengono addotte argomentazioni sostanzialmente coincidenti con quelle classiche, espresse dalla dottrina tradizionale, alle quali a volte la giurisprudenza rinvia direttamente⁹⁸, attraverso

alla conclusione opposta, riconducendo l'accordo nell'ambito degli schemi contrattuali ordinari, e ritenendolo legittimo alla stregua di un comune contratto di diritto privato stipulato tra soggetti paritari. La divergenza interpretativa è stata successivamente composta dalla Cassazione che ha ritenuto corretta la soluzione del tribunale di Roma, accolta anche dalla dottrina maggioritaria. Le sentenze cui si fa riferimento sono: Trib. Roma 8 ottobre 1952 e Trib. Genova 29 novembre 1952, entrambe in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, 291, con nota di A.D. GIANNINI, *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*. In generale sull'argomento, si veda V.M. ROMANELLI GRIMALDI, *Invalidità e validità di patti contrattuali fra Stato contraente e privati intesi a regolare gli oneri tributari derivanti da un negozio giuridico di diritto privato*, in AA.VV., *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1961, 743 ss.

⁹⁸ Cfr., *ex multis*, Cass. civ. 27 febbraio 1979, n. 1276, in *Dir. prat. trib.*, 1980, 921 ss, con nota di P. PERUGGIA, *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, 921 ss: nella sentenza la Suprema Corte afferma che “la dimostrazione del carattere indisponibile del credito tributario non richiede un lungo discorso” e che “il principio dell'indisponibilità della potestà impositiva è accolto dalla dottrina tributaristica.”

richiami generici, spesso neppure circostanziati con riferimento alla fattispecie concreta, a testimonianza di un appiattimento quasi completo sugli orientamenti espressi in dottrina.

In altre occasioni l'accordo concluso tra le parti si è tradotto in un contratto a carattere sinalagmatico con cui l'ente impositore si obbligava a ridurre l'entità della pretesa fiscale nei confronti di un singolo contribuente, in cambio della rinuncia a un'istanza di rimborso già presentata, o dell'abbandono di un contenzioso ancora pendente. In tali ipotesi la giurisprudenza ha ravvisato gli elementi tipici della transazione, ovverosia la presenza di reciproche concessioni- il c.d. *aliquid datum* e *aliquid retentum*- al fine di prevenire l'insorgere di una controversia, o porre fine a un giudizio in corso, rilevandone, però, la nullità per violazione di norma imperativa, costituita dall'art. 1966, 2 comma, cod. civ. che, come noto, vieta la transazione avente ad oggetto diritti sottratti alla disponibilità giuridica delle parti. Secondo la Corte di Cassazione, infatti, "la potestà tributaria è una potestà vincolata, e non discrezionale; tale vincolatività, con l'indisponibilità e l'irrinunciabilità che vi si correlano, sta a dimostrare che l'amministrazione, cui è certamente vietato disporre, con proprio regolamento e con circolari, agevolazioni ed esenzioni non previste dalla legge, a maggior ragione non potrebbe, nel caso concreto con provvedimento specifico transattivo, ridurre l'ammontare del tributo⁹⁹".

Il secondo campo d'interferenza con il principio d'indisponibilità, che ha dato modo alla giurisprudenza di esprimersi sull'argomento in esame, è rappresentato dalle controversie in merito alla possibilità di applicare l'istituto dell'acquiescenza nell'ambito del processo tributario. In questo caso l'orientamento della giurisprudenza è stato oscillante: in una prima fase, infatti, la Cassazione ha escluso l'operatività dell'acquiescenza¹⁰⁰, sia espressa che tacita, manifestata dall'Ufficio finanziario, proprio a causa del carattere indisponibile e irrinunciabile del credito tributario. Secondo il ragionamento espresso dalla Corte, l'Amministrazione è chiaramente libera di valutare la fondatezza della propria pretesa e,

⁹⁹ Cfr. Cass. sez. civ. 27 febbraio 1979, n. 1276, cit.

¹⁰⁰ Vedi Cass. sez. civ. 6 dicembre 1974, n. 4041 in *Giur. delle imposte*, 1974, 229 ss.; e Cass. sez. civ. 23 aprile 1981, n. 2397, in *Riv. di legislazione fiscale*, 1981, 1888 ss.

ove la riconosca illegittima, ha il potere- dovere di rinunciarvi; tale rinuncia, maturata nel contesto processuale, non può considerarsi irretrattabile, alla stregua di un ordinario atto di acquiescenza, in quanto all'Amministrazione Finanziaria non può essere preclusa la facoltà di riesaminare la valutazione del proprio operato, proprio a tutela del credito erariale e in vista dell'interesse pubblico alla riscossione delle imposte, fino a quando non maturi il termine di prescrizione o decadenza o intervenga un giudicato idoneo a cristallizzare il rapporto oggetto della controversia.

Successivamente, a partire dal 1988¹⁰¹, i giudici di legittimità hanno rivisitato il precedente orientamento, e affermato che il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non può sottrarre l'amministrazione alle ordinarie regole del processo, frustrando così l'affidamento ingenerato nel contribuente dal contegno processuale tenuto dalla parte pubblica e alterando il fondamentale principio di parità delle armi tra le parti in giudizio. Nella fattispecie in concreto scrutinata la Corte di Cassazione ha qualificato il comportamento dell'Amministrazione come una manifestazione di acquiescenza tacita, che integra, sul piano sostanziale, la rinuncia definitiva alla pretesa, sostenendo che l'immanenza nell'ordinamento del principio d'indisponibilità non è ostativa, in via di principio, all'operatività dell'acquiescenza nel processo tributario. Il nuovo corso giurisprudenziale inaugurato da questa sentenza accoglie, dunque, un'interpretazione restrittiva e, per certi versi contraddittoria del principio d'indisponibilità: da un lato, infatti, la Corte ne conferma la validità generale, ma, dall'altro, ne attenua in concreto la portata precettiva, nella misura in cui ammette la possibilità di sacrificarlo rispetto ad esigenze di carattere processuale.

Un'altra tipologia di controversie nelle quali la giurisprudenza si è confrontata col principio d'indisponibilità della pretesa fiscale ha avuto ad oggetto le vicende dell'obbligazione

¹⁰¹ Si fa riferimento a Cass. sez. civ. 6 luglio 1988, n. 4429, in *La tributaria e delle imposte dirette*, 1999, 397 ss.

tributaria¹⁰², in particolare l'istituto dell'estinzione per confusione, ex art. 1253 cod. civ. In un caso specifico, sottoposto all'esame della magistratura tributaria, la questione ha tratto origine dalla decisione di sopprimere un ente pubblico ospedaliero, al quale, per legge, doveva subentrare il Comune territorialmente competente, assumendo la titolarità di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi, compreso l'obbligo del pagamento delle imposte dovute dall'ospedale nei confronti del Comune stesso. L'Amministrazione Comunale, tuttavia, ha rifiutato il versamento, eccependo l'avvenuta estinzione del debito per confusione, a seguito della riunione, in capo al medesimo soggetto, della posizione debitoria e creditoria, invocando l'applicazione dell'art. 1253 cod. civ. La Commissione Tributaria Centrale che si è occupata del caso, pur riconoscendo la fondatezza delle argomentazioni addotte dalla parte pubblica, ha ritenuto nello specifico non operante la generale disposizione codicistica, a causa del superiore principio dell'indisponibilità, dal lato attivo, del rapporto obbligatorio, vigente in materia tributaria¹⁰³.

A conferma dell'incertezza del quadro giurisprudenziale, si deve sottolineare un recente orientamento, avviato da una pronuncia della Cassazione del 2009¹⁰⁴ che, occupandosi sempre del rapporto tra disciplina civilistica delle obbligazioni e principio d'indisponibilità tributaria, giunge a conclusioni diverse. La sentenza risolve in senso positivo la questione del riconoscimento al contribuente dei danni da svalutazione monetaria maturati su importi

¹⁰² Per un approfondimento sul tema delle modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria e, in particolare, del rapporto di compatibilità tra le singole cause estintive e la disciplina generale codicistica, si rinvia a M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit. 429 ss.; con riferimento all'istituto della remissione del debito, si segnala una importante pronuncia della Corte di Cassazione, sez. civ. 21 dicembre 2007 n. 27045, che ne dichiara espressamente la non applicabilità al settore tributario, qualificando nulla la clausola contrattuale di rinuncia preventiva alla riscossione del credito, per contrarietà al principio, ritenuto di ordine pubblico, d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

¹⁰³ Questa controversia è espressamente presa in esame da A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit. 18, nota 43.

¹⁰⁴ Vedi Cass. sez. civ. n. 552/1999, seguita da Cass. sez. civ. n. 9273/1999 e da Cass. sez. civ. 15314/2002. Per un approfondimento sull'argomento si rinvia a G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 523.

indebitamente versati e trattenuti dall'Erario, dando per presupposto "che la presenza della Pubblica Amministrazione in qualità di creditore o debitore non altera la struttura del rapporto obbligatorio; sicché l'obbligazione resta assoggettata, per ciò che concerne gli aspetti di diritto sostanziale, alla disciplina di diritto comune contenuta nel codice civile, al pari di quelle che intercorrono tra soggetti privati, salvo deroghe testualmente previste". Contrariamente, dunque, a quanto sostenuto in tema di estinzione del rapporto obbligatorio per confusione, in questo caso le peculiarità del credito tributario e la natura pubblicistica e indisponibile dell'obbligazione fiscale non autorizzano alcuna deroga al trattamento ordinario riservato al diritto di credito e ai suoi accessori.

Il problema della natura indisponibile del tributo è stato affrontato anche dalla Corte dei Conti nelle pronunce in materia di responsabilità contabile di pubblici funzionari¹⁰⁵. È evidente, infatti, che ricostruire la funzione impositiva come totalmente vincolata in ogni sua manifestazione, piuttosto che ammettere limitati margini di discrezionalità nella gestione del singolo rapporto tributario già sorto, funzionali alla cura ottimale, in concreto, dell'interesse pubblico, ha delle implicazioni rilevanti sul piano della valutazione delle condotte dei dipendenti pubblici, e delle conseguenze degli atti posti in essere. Come già accennato trattando dell'art. 97 Cost. quale possibile fondamento costituzionale al principio d'indisponibilità, l'esercizio di una discrezionalità non ammessa o di un potere che travalica i limiti imposti dalla legge può esporre il soggetto che agisce per conto della Pubblica Amministrazione a responsabilità di tipo amministrativo-contabile.

Da una ricognizione generale delle sentenze in materia traspare che anche la Corte dei Conti, proseguendo nel solco dell'orientamento maggioritario affermato dalla magistratura ordinaria, riconosce in termini generali l'esistenza di un generale principio d'indisponibilità, senza peraltro soffermarsi né sulla ricerca di una base normativa, né sull'approfondimento dei risvolti teorici. Si rinvencono spesso, infatti, sentenze che

¹⁰⁵ Per una panoramica generale della giurisprudenza della Corte dei Conti con riferimento al principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria si rinvia a G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 444 ss.

contengono una mera affermazione di principio, e ribadiscono, in maniera automatica e tralattiva, “che l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, riconducibile agli artt. 53, 1° comma e 97 Cost., vale nei confronti di tutti i soggetti passivi dell’obbligazione, pubblici e privati”¹⁰⁶. Nella medesima direzione si muovono quelle pronunce che, occupandosi dei profili di responsabilità del funzionario responsabile del procedimento con adesione, affrontano incidentalmente il tema della natura giuridica dell’istituto dell’accertamento con adesione, negando la sua natura transattiva e invocando, quale ragione ostativa, il principio d’indisponibilità del credito tributario che non consentirebbe all’Ente impositore di compiere atti dispositivi dei diritti nascenti dall’obbligazione tributaria, in violazione dell’art. 1965 cod.civ.¹⁰⁷.

In altre occasioni, tuttavia, la Corte dei Conti ammette la possibilità di deroghe circoscritte, soprattutto nei casi in cui la discrezionalità dell’Amministrazione si esaurisce in un limitato esercizio del potere dispositivo, astrattamente compatibile con l’interesse pubblico, che non è in grado di alterare i presupposti essenziali del tributo inderogabilmente fissati dal legislatore. Ci si riferisce, in particolare, alla possibilità, riconosciuta agli enti impositori locali, di accettare una prestazione diversa da quella originaria in adempimento di un’obbligazione tributaria, a condizione che “non vengano toccati gli aspetti della disciplina riservati comunque alla legge, ovverosia l’individuazione e la definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell’aliquota massima dei singoli tributi, e che l’adempimento sia di valore non inferiore a quello originario, e che l’Amministrazione in concreto proceda sulla base di una specifica motivazione con cui si dia atto della valutazione di tutti gli interessi coinvolti”¹⁰⁸.

Anche questa breve panoramica, dedicata ai principali contributi offerti dalla giurisprudenza contabile alla ricostruzione della natura e dei tratti essenziali dell’indisponibilità tributaria, conferma l’impossibilità di tracciare un percorso di sviluppo

¹⁰⁶ Così si esprime sent. C. Conti, sez. contr. Reg. Piemonte, 28 giugno 2007, n. 7.

¹⁰⁷ Aderisce a questa ricostruzione C. Conti, sez. giur. reg. Lombardia, 16 maggio 2002, n. 1701.

¹⁰⁸ Così si esprime C. Conti, sez. contr. Reg. Lazio, 22 gennaio 2010, n. 3.

lineare e di individuare un punto d'approdo condiviso. Ciò è dovuto alla generale tendenza della magistratura a recepire passivamente le principali elaborazioni della dottrina, polarizzata su posizioni estreme e incapace di rinvenire una base normativa idonea a dare concreto spessore concettuale ad un principio dalla portata così generale, da risultare inconsistente.

1.8 L'interferenza del principio d'indisponibilità con la disciplina dei patti d'imposta e del condono fiscale.

A conclusione dell'analisi introduttiva del principio d'indisponibilità, propedeutica all'esame degli istituti deflativi del contenzioso e alla loro verifica di compatibilità, che rappresenta l'obiettivo della nostra ricerca, meritano di essere segnalati, per le interferenze che presentano col tema in oggetto, due istituti peculiari del diritto tributario, ovvero i c.d. patti d'imposta e il condono fiscale. Pur nell'impossibilità di trattare tematiche di così ampio respiro, che esulano dalla nostra indagine, in questa sede pare utile sottolineare come le riflessioni della dottrina su tali argomenti abbiano contribuito a stimolare il dibattito sulla consistenza e i limiti del principio d'indisponibilità.

Terreno di scontro particolarmente fertile, sia per la dottrina che per la giurisprudenza, si è rivelata la materia dei patti d'imposta, ovvero degli accordi intervenuti non tra l'Amministrazione e il cittadino, ma tra due privati contribuenti. Sul tema si è assistito, tra l'altro, ad un'evoluzione del quadro normativo, a seguito della disciplina espressa dell'accollo in ambito tributario¹⁰⁹, che ha imposto alla giurisprudenza una rimeditazione del precedente orientamento in merito alla validità dei suddetti accordi, e alimentato i dubbi sulla perdurante vigenza del dogma dell'indisponibilità del credito.

Negli anni '80, infatti, la tesi prevalente, accreditata anche dalla Cassazione, tendeva a negare validità a tutte quelle pattuizioni negoziali volte a spostare l'onere del tributo dal soggetto passivo individuato dal legislatore ad altro soggetto, estraneo al presupposto

¹⁰⁹ Sul tema dei c.d. patti d'imposta in generale, e, in particolare, sull'istituto dell'accollo del debito d'imposta, introdotto dall'art. 8 della l. 212/2000, ovvero dallo Statuto dei diritti del contribuente, si rinvia ad A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 895 ss.; F. BATOCCHI, *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi e A. Fedele), Milano, 2006, 430 ss.; M. MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004, *passim*; F. BRUNO, *I patti di accollo dei tributi alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 963 ss.

impositivo, con l'effetto di far ricadere il sacrificio economico del pagamento dell'imposta su un contribuente diverso da colui che manifesta la capacità contributiva oggetto del prelievo¹¹⁰.

Secondo questa impostazione, il divieto dei patti d'imposta trovava il suo referente normativo nell'art. 53 Cost., ossia nella fondamentale funzione di riparto del carico fiscale assolta dall'obbligazione tributaria: la traslazione del peso economico dell'imposta a un soggetto non portatore di capacità contributiva (*rectius*, che non esprime quella specifica attitudine alla contribuzione colpita dal legislatore) si traduce in un atto dispositivo del debito a carattere negoziale, che altera i criteri di riparto previsti dalla legge, violando così il principio di capacità contributiva a cui dovrebbero essere necessariamente ancorati. Da tali considerazioni la giurisprudenza faceva discendere la nullità di simili pattuizioni, per contrarietà a norma imperativa, *ex art. 1418, comma 1, cod. civ.*, individuata proprio nell'art. 53 Cost.

La prospettiva accolta dalla Cassazione, pur largamente condivisa, non è andata esente da critiche: non sono mancate, infatti, negli anni successivi, prese di posizioni espresse da una parte della dottrina, seguita poi da qualche pronuncia di merito, contrarie a ravvisare nell'art. 53 Cost. il fondamento di un divieto generalizzato dei patti d'imposta. Da un lato, infatti, si è invocato un argomento di tipo testuale, richiamando singole leggi d'imposta che, pur non affermando espressamente la validità degli accordi di ripartizione del carico fiscale tra le parti, non consentono neppure di pervenire con certezza alla conclusione opposta. Oltre al dato letterale, la cui ambiguità è in grado di legittimare letture di segno diverso, dottrina e giurisprudenza hanno valorizzato la distinzione tra il versante esterno dei rapporti tra Amministrazione Finanziaria e contribuente, e quello, meramente interno, degli accordi tra i singoli contribuenti, rievocando, di fatto, la nota scomposizione della funzione

¹¹⁰ Per una disamina approfondita della problematica oggetto di trattazione si rimanda ad: A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit. 125 ss.; M. REDD, *Appunti sul principio d'indisponibilità del credito tributario*, cit. 421 ss.

impositiva in potere (vincolato) d'imposizione, e singola obbligazione tributaria. Si è sostenuto, infatti, che la clausola negoziale con cui un soggetto si accolla volontariamente le imposte di un altro soggetto allo scopo di garantirgli una sorta di "neutralità fiscale", nella misura in cui non sia preordinata all'illecita sottrazione di materia imponibile, è totalmente indifferente per l'Erario, alla stregua di una comune pattuizione di natura privatistica. Nel rispetto, dunque, del limite costituito dall'invarianza del gettito complessivo, che non può certo subire decurtazioni a causa di una diversa ripartizione economica del peso tributario tra privati, non esistono preclusioni a una redistribuzione interna del carico fiscale, che risponda agli interessi delle parti manifestati in sede di accordo. In quest'ottica, la tradizionale argomentazione fondata sull'art. 53 che fa leva sulla pretesa alterazione dei criteri di riparto, in contrasto col principio di capacità contributiva, non appare sostenibile, in quanto non coglie la dimensione complessiva del rapporto privatistico in cui la convenzione viene ad inserirsi.

Lo spostamento dell'onere tributario dal soggetto obbligato ad altro estraneo alla fattispecie impositiva rappresenta solo uno degli effetti del contratto, che, se è caratterizzato da una causa di scambio o comunque onerosa, dovrà prevedere una controprestazione a carico del soggetto liberato dall'imposta, per assicurare la reciprocità delle attribuzioni. Ciò è sufficiente a garantire, che, in astratto, le parti abbiano ritenuto soddisfacente l'assetto d'interessi posto in essere, e ad escludere la violazione dell'art. 53 Cost.: la pretesa alterazione dell'equilibrio del prelievo non può essere valutata isolatamente, ma va inquadrata all'interno del complessivo regolamento negoziale, la cui valutazione di congruità è rimessa esclusivamente alle parti, ed è insindacabile ove non emergano vizi, genetici o funzionali, della causa.

In realtà, anche tale ricostruzione non è apparsa immune da rilievi critici; si è sostenuto, infatti, che un problema di compatibilità col principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria potrebbe porsi in ipotesi ben precise, trascurate dalla teoria che riconosce la legittimità dei patti d'imposta. Ci si riferisce sia al caso in cui la traslazione dell'imposta non sia giustificata da una causa onerosa del contratto che la prevede, ma sia il frutto di un atto di liberalità, sia qualora risulti, in concreto, un'obiettiva disparità economica tra le prestazioni - tale per cui il sacrificio a carico di una parte, consistente nel tenere indenne

l'altra dal peso del tributo, non è adeguatamente compensato dall'attribuzione a suo favore che possa integrare una liberalità indiretta. In fattispecie simili, appare evidente come la clausola di assunzione del debito altrui possa effettivamente alterare i criteri di riparto, fissati dal legislatore in conformità all'art. 53 Cost. Poiché, infatti, tale previsione non trova giustificazione all'interno di un contratto a prestazioni corrispettive, lo spostamento patrimoniale realizzato con l'accollo del debito non viene ad essere neutralizzato da una controprestazione reciproca, così da mantenere il sistema complessivo in equilibrio, ma resta definitivamente a carico del soggetto che si è assunto l'obbligo per spirito di liberalità, ma non è titolare della capacità contributiva che il legislatore voleva colpire.

Tuttavia, anche in questo caso, si è ritenuto che il conflitto con l'art. 53 sia più apparente che reale, in quanto, a ben vedere, l'atto dispositivo si esaurisce solo in una pattuizione tra due soggetti privati che non interferisce nei rapporti tra il Fisco e la generalità dei consociati; una volta che il tributo venga effettivamente corrisposto, l'accordo resta confinato su un piano meramente interno e non è, quindi, in grado di modificare il risultato complessivo del giusto riparto delle imposte tra i contribuenti, presidiato dal principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. La portata precettiva dell'art. 53 Cost., pertanto, non può essere estesa oltre il suo naturale ambito applicativo: la norma costituzionale imputa, senza dubbio, l'onere del tributo in capo al soggetto passivo cui si riferisce l'indice di capacità contributiva, vietando al legislatore ordinario di introdurre disposizioni che ascrivano a taluno l'obbligo di contribuzione in ragione d'indici di capacità riferibili ad altri. Questo limite, tuttavia, incide solo sui rapporti tra Stato e contribuenti, ma non preclude la facoltà a taluno di accollarsi spontaneamente il pagamento di debiti posti a carico di altri, attraverso atti di disposizione, a carattere negoziale, della singola obbligazione tributaria.

Per questa via autorevole dottrina¹¹¹ giunge alla conclusione che, in assenza di previsioni testuali di divieto, i poteri e le facoltà espressive di autonomia negoziale, aventi ad oggetto

¹¹¹ Cfr. ancora sul punto A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, cit. 127.

situazioni giuridiche soggettive a contenuto patrimoniale di cui il privato abbia la legittima titolarità, non possono tollerare alcuna compressione, neppure quando producono l'effetto di spostare l'onere dell'imposizione. Le vicende modificative del tributo, del resto, si consumano all'interno di relazioni privatistiche e, come tali, non sono in grado di alterare la struttura generale del prelievo delineata dal legislatore.

Il percorso argomentativo seguito da quell'orientamento dottrinale incline a riconoscere validità ai c.d. patti d'imposta tra privati è stato recepito dal legislatore, che ha inserito nello Statuto dei diritti del contribuente l'art. 8, comma 2. Tale norma ammette espressamente lo spostamento dell'onere del tributo da un soggetto all'altro, nella sola forma dell'accollo c.d. cumulativo, e non consente, quindi, al creditore di liberare il debitore originario dall'adempimento della prestazione dovuta. L'introduzione di uno specifico meccanismo di traslazione economica dell'imposizione rappresenta, dunque, la traduzione, sul piano applicativo, di un principio generale che riconosce ai privati il pieno esercizio dei loro poteri d'autonomia anche nell'ambito dei rapporti tributari, purchè il gettito complessivo resti invariato. La limitazione dell'accollo ai soli rapporti interni tra accollante e accollato, senza possibilità per l'Amministrazione Finanziaria, in veste di creditore, di aderire alla stipulazione con effetto liberatorio per l'accollato, è coerente con l'esigenza di evitare che dagli accordi tra privati sulla ripartizione del gettito possa derivare un pregiudizio per l'Erario.

La nuova previsione normativa sembra, dunque, assecondare la tendenza del legislatore, già emersa negli anni '90 con l'introduzione del primo concordato e poi dell'accertamento con adesione, a superare la concezione più risalente dell'indisponibilità come un dogma immanente all'ordinamento tributario che deve connotare ogni manifestazione della funzione impositiva. Una volta assicurato che l'esercizio del potere impositivo sia in astratto indisponibile e irrinunciabile, attraverso la rigida predeterminazione per via legislativa degli elementi essenziali del tributo, la disputa sull'esistenza o meno di margini di disponibilità in capo all'Amministrazione Finanziaria si sposta sul terreno della concreta obbligazione tributaria già sorta e riferita ad un determinato soggetto passivo. Ora, nel caso dei patti d'imposta, come abbiamo avuto modo di vedere, non vengono in rilievo poteri dell'Amministrazione, e la questione di compatibilità col principio d'indisponibilità può

essere risolta in maniera soddisfacente ammettendo atti dispositivi del tributo nei soli rapporti tra privati, nel rispetto dei limiti costituiti dall'invarianza del gettito e dall'intangibilità dell'assetto complessivo del prelievo.

Ben più complesse sono invece, come esamineremo a breve, le problematiche sollevate dagli istituti deflattivi del contenzioso, che sembrano lasciare all'Amministrazione indubbi spazi di valutazione e di scelta in ordine all'esatta ricostruzione in concreto dell'obbligazione tributaria, costringendo l'interprete a ridefinire l'ambito di operatività del principio d'indisponibilità e, in definitiva, a riflettere sulla sua attualità.

Infine, un ultimo accenno deve essere compiuto all'altro istituto del diritto tributario che presenta punti di contatto con il tema dell'indisponibilità, il condono fiscale. Non v'è dubbio, infatti, che un notevole apporto alla ricerca sul tema dell'indisponibilità è stato offerto dagli studi sulla natura e le caratteristiche essenziali di quei provvedimenti legislativi che introducono regimi fiscali derogatori rispetto a quello ordinario, ancorché limitati nel tempo e riferiti a determinate categorie di contribuenti individuate dal legislatore.

Prescindendo in questa sede dalle peculiarità delle singole leggi¹¹², succedutesi nel tempo la cui analisi esula dalla presente ricerca- si può rilevare come esse siano accomunate sia dalla finalità di agevolare i contribuenti che vogliono risolvere pendenze tributarie, sia dall'oggetto, normalmente costituito dall'abbandono delle sanzioni amministrative irrogate

¹¹² Il tema dei condoni fiscali è stata da sempre al centro del dibattito dottrinale; nell'impossibilità di dare conto della vastissima letteratura sull'argomento, si rinvia, senza pretesa di esaustività, oltre alla manualistica tradizionale, ad alcuni contributi principali, tra cui si segnala: F. BATISTONI FERRARA, *Condono (diritto tributario)* in *Enc. dir. Agg.*, I, Milano, 1998, 250 ss.; F. PICCIAREDDA, *Condono (dir. trib.)* in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988, 250; E.M. PICCIRILLI, *Condono fiscale. Profili storici, dottrinari e giurisprudenziali*, Milano, 2010, *passim*; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione ed effetti*, Milano, 1987, *passim*; G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, cit., 1786 ss.; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.* 2003, 191 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Prime riflessioni sui condoni*, in *Corr. trib.*, 2003, 226.

e dalla rideterminazione della pretesa fiscale attraverso meccanismi di ricalcolo automatico dell'imposta, rigidamente previsti dal legislatore, che comportano una sostanziale riduzione dell'importo dovuto¹¹³.

Al di là delle critiche che ha suscitato, sotto il profilo delle valutazioni di politica legislativa, il ricorso ciclico da parte del legislatore allo strumento del condono¹¹⁴, la dottrina lo ha tradizionalmente assimilato ad una forma di rinuncia parziale alla pretesa tributaria e, quindi, interpretato come una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, eccezionalmente ammessa in quanto espressamente prevista dal legislatore.

Ed è questo un punto centrale ai fini della nostra indagine: l'effetto premiale collegato all'adesione da parte del contribuente al condono, e consistente nell'abbattimento delle sanzioni ed eventualmente dell'imposta, è previsto da un atto di fonte primaria, dotato dei requisiti di generalità ed astrattezza, e idoneo a soddisfare quella fondamentale esigenza di garanzia nei confronti dei contribuenti. L'esenzione parziale dal tributo, dunque, non è il

¹¹³ Sotto questo profilo, G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rotture di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, cit. 1786, distingue opportunamente tra condoni *puri* e condoni *impuri*: secondo l'Autore, mentre nella prima ipotesi, (molto rara nella realtà degli ultimi anni) il "premio" consiste nell'abbandono delle sole sanzioni, nella seconda fattispecie, al contrario, è previsto anche un abbattimento, a beneficio di coloro che vi aderiscono, delle imposte "regolari, mediante riduzione retroattiva delle aliquote o manipolazione degli altri indici di riparto di ciascun tributo".

¹¹⁴ Cfr. sul punto M. REDI, *Appunti sul principio d'indisponibilità del credito tributario*, cit. 422 ss. Senza poterci addentrare in questa sede in problematiche alquanto complesse, che esulano dall'oggetto della nostra ricerca, per una puntuale disamina dei profili di (il)legittimità costituzionale dell'istituto del condono fiscale si rinvia a L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in *La capacità contributiva, Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), Padova, 1994, *passim*; del pari, per i problemi di compatibilità con l'ordinamento europeo sollevati dalla disciplina del condono, in particolare quello regolato dalla legge n. 289/2002, legati anche alla questione della configurabilità delle misure condonistiche in termini di aiuti di stato, si veda il contributo di G. FALSITTA, *Il condono Iva sotto scacco davanti alla Corte di Giustizia comunitaria*, in *Il fisco*, 2006, 6555; Id., *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali*, cit., 1 ss.

frutto di “un accordo” sull’obbligazione tributaria raggiunto tra il singolo contribuente e l’Amministrazione finanziaria e poi consacrato in un contratto di diritto privato, che sarebbe certamente nullo per violazione di una regola di ordine pubblico, come ha pacificamente affermato la giurisprudenza. Tali pattuizioni, infatti, rappresentano una manifestazione dell’autonomia negoziale non ammessa proprio perché destinata ad incidere sull’esercizio di un potere pubblicistico, come quello impositivo, per sua natura indisponibile e irrinunciabile. Al contrario, la normativa di condono non attribuisce di regola alcuno spazio di trattativa all’Amministrazione, predeterminando in maniera vincolata presupposti oggettivi e soggettivi della riduzione del debito d’imposta, e rispettando dunque i principi costituzionali di legalità e riserva di legge, di cui all’art. 23 Cost.

Tuttavia, la dottrina che ravvisa il fondamento costituzionale dell’indisponibilità nell’art. 53 Cost., ovvero nell’obbligo del giusto riparto del carico fiscale tra i consociati secondo il principio di capacità contributiva, ha denunciato apertamente “l’incostituzionalità della legislazione condonistica italiana che non si limita, come dovrebbe e potrebbe, a rimettere in discussione le sanzioni irrogabili a fronte delle violazioni fiscali che si vogliono condonare, ma va oltre e altera- a vantaggio della categoria dei trasgressori- o di altri gruppi scelti con criteri casuali, o capricciosi o avventizi- gli stessi criteri di ripartizione previamente stabiliti ed applicati all’intera categoria dei soggetti passivi del tributo che si vuol condonare: ossia modifica questi criteri con efficacia retroattiva limitatamente ai trasgressori”¹¹⁵.

I dubbi di costituzionalità lucidamente espressi da questa autorevole dottrina sono stati condivisi da alcuni tribunali di merito che hanno, a più riprese, rimesso alla Corte costituzionale la questione di legittimità delle diverse normative di condono succedutesi nel tempo per violazione, tra le altre norme, anche dell’art. 53 Cost. La Corte Costituzionale, però, finora non ha mai accolto queste censure, adottando una chiave

¹¹⁵ Così si esprime G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 168.

interpretativa dell'art. 53 in parte diversa: la norma, secondo la Consulta, non si limiterebbe a recepire la regola della giusta distribuzione del carico tributario in conformità al principio di capacità contributiva, ma la sua portata precettiva dovrebbe essere valutata in una prospettiva pluridimensionale¹¹⁶, in grado di coniugare i principi di solidarietà e di uguaglianza sostanziale del prelievo con l'interesse primario dello Stato alla pronta e agevole riscossione dei crediti. E proprio con questa esigenza di fondo, divenuta negli anni sempre più impellente per l'Amministrazione finanziaria, che funge da comune denominatore sia delle leggi sul condono, sia degli istituti deflattivi del contenzioso, dovrà confrontarsi, in ultima analisi, il principio d'indisponibilità tributaria.

¹¹⁶ A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit. 104, rileva che l'approccio seguito dalla Corte Costituzionale nell'interpretazione dell'art. 53 Cost, poi ripreso anche dalla dottrina, traspare in maniera evidente dalla sentenza 7 luglio 1986, n. 172: la Corte, infatti, ha inteso escludere, rispetto all'art. 53 Cost., la sua "monodimensionalità," affermando, con riguardo alle leggi di condono, che il precetto contenuto nell'art. 53 "ha, per così dire, una doppia faccia: tutrice del principio di solidarietà e di quello d'eguaglianza, ma pure guardiana dell'interesse primario dello Stato alla riscossione e alla soddisfazione di altri interessi pubblici."

CAPITOLO II

L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE NEL QUADRO DEGLI STRUMENTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: IL DISCUSO INQUADRAMENTO TEORICO DELL'ISTITUTO TRA INDISPONIBILITÀ ED ACCORDO.

SOMMARIO: 2.1 Profili generali: la genesi degli istituti deflattivi del contenzioso tributario e il contesto normativo di riferimento; 2.2 Evoluzione storica dell'accertamento con adesione. Il precedente del concordato tributario e il dibattito sulla sua natura giuridica; 2.2.1 La teoria negoziale del concordato e il perdurante conflitto col principio d'indisponibilità; 2.2.2 La teoria unilaterale-pubblicistica, coerente col principio d'indisponibilità, pone il problema di qualificare l'adesione del contribuente all'accertamento; 2.3 Il nuovo accertamento con adesione e i recenti orientamenti sulla sua natura giuridica: il tentativo di superare i limiti delle tradizionali impostazioni attraverso la formula dell'accordo bilaterale, consensuale ma non contrattuale.

2.1 Profili generali: la genesi degli istituti deflattivi del contenzioso tributario e il contesto normativo di riferimento.

Proseguendo nel percorso di ricerca tracciato in premessa, è arrivato il momento di analizzare i principali istituti deflattivi del contenzioso tributario, di cui finora ci siamo occupati solo incidentalmente nella prima parte, dedicata all'indagine sull'esistenza del concetto d'indisponibilità giuridica come categoria generale del diritto, e all'esame delle principali ipotesi ricostruttive dell'obbligazione tributaria e della sua discussa natura indisponibile.

Al fine di completare la ricerca sulla portata e l'effettiva attualità, in ambito tributario, del principio d'indisponibilità, questa seconda parte intende prendere le mosse da una visione d'insieme dei c.d. strumenti deflattivi, introdotti progressivamente dal legislatore a partire dall'ultimo decennio del secolo scorso¹, e, successivamente, focalizzare l'attenzione su quegli istituti deflattivi a carattere bilaterale², che presuppongono il necessario

¹ Per una trattazione generale e unitaria del tema degli istituti deflattivi del contenzioso tributario si rinvia alla manualistica tradizionale. Si veda, in particolare: P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2008, 219 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 365 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 405 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011, 233 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2013, 405 ss.; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, *passim*.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 419 ss.

² La dottrina tradizionale suole distinguere, all'interno del più ampio *genus* degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, due diverse *species*, ovvero sia gli strumenti di natura *bilaterale* da quelli a carattere *unilaterale*. I primi, caratterizzati dalla partecipazione necessaria del contribuente nella fase procedimentale o processuale, corrispondono all'accertamento con adesione, alla conciliazione giudiziale e al reclamo/ mediazione. I secondi sono definiti unilaterali, nella misura in cui il loro meccanismo operativo non prevede alcuna forma di contatto e/o accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente, il quale dovrà limitarsi, qualora ritenga di avvalersi di tali strumenti, ad accettare integralmente la pretesa formalizzata nell'atto impositivo, senza alcuna possibilità di rimetterne in discussione il contenuto. E'

previsto, tuttavia, in cambio della rinuncia al contraddittorio procedimentale, un consistente abbattimento delle sanzioni, superiore a quello generalmente correlato agli strumenti deflattivi bilaterali: ciò è dovuto alla circostanza che l'adesione anticipata del contribuente (realizzata già in sede di p.v.c. o di invito a comparire) consente all'amministrazione finanziaria di chiudere ogni pendenza col privato ancor prima di emettere l'atto impositivo, prevenendo alla radice il rischio di future controversie, e di incassare immediatamente quanto richiesto, beneficiando di un notevole risparmio in termini di tempo e di risorse normalmente destinate all'attività di accertamento e di riscossione. Appartengono a questa seconda specie l'adesione al processo verbale di constatazione e l'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio, istituiti in vigore fino al 31 dicembre 2015 (si veda *infra* pag. 3, nota n. 2) La gamma degli strumenti deflattivi si completa di altre figure di cui non possiamo occuparci in questa sede, in quanto esulano dall'oggetto della nostra ricerca. S'intende, pertanto, dare dei cenni brevissimi soltanto per inquadrare la problematica complessiva, richiamando: 1) il c.d. ravvedimento operoso (la cui disciplina è stata recentemente oggetto di modifica: si rinvia a pag. 93, nota n. 28) che consente al contribuente, qualora non sia ancora iniziata alcuna attività di verifica o controllo, di procedere autonomamente a correggere i propri errori, evitando così future contestazioni, fatto salvo il pagamento delle sanzioni in misura ridotta. 2) La c.d. definizione delle sanzioni, attraverso cui il contribuente, una volta ricevuto un avviso di accertamento, decide di "accettare" immediatamente le sole sanzioni, beneficiando di una riduzione cospicua, riservandosi però la possibilità di discutere il merito della pretesa tributaria in un successivo momento.

Possono, infine, essere inclusi in una nozione più ampia di meccanismi deflattivi anche quegli istituti che prevedono ulteriori occasioni di contatto, sia pure intese in senso lato, tra amministrazione fiscale e contribuente e rispondono alla medesima finalità di prevenire o ridurre il contenzioso: si tratta dell'interpello (istituto oggetto di recenti modifiche: si rinvia ancora a pag. 93, nota n. 28) e dell'autotutela. L'*interpello ordinario* consiste in un procedimento che offre al contribuente la possibilità di conoscere preventivamente l'opinione dell'Amministrazione finanziaria in ordine al regime fiscale applicabile ad una determinata fattispecie. Il parere reso dall'Agenzia delle Entrate talvolta può confluire (come avviene nel c.d. *ruling* di standard internazionale) in un vero e proprio accordo che vincola entrambe le parti per un periodo determinato sulle questioni oggetto dell'intesa, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto tali da incidere sull'accordo originario. Con l'*autotutela*, invece, si attribuisce alla pubblica autorità il potere- dovere, attivabile di autonoma iniziativa o a seguito di apposita istanza del contribuente, di riesaminare il contenuto di un proprio atto per modificarlo o annullarlo, in presenza di vizi di legittimità, al fine di ripristinare la legalità violata, previa valutazione comparativa tra l'interesse pubblico e gli altri interessi privati coinvolti nell'attività della pubblica amministrazione.

coinvolgimento del contribuente nella fase procedimentale, o in quella contenziosa, e che, proprio per tale ragione, pongono i maggiori problemi di compatibilità con l'asserita natura indisponibile del credito tributario. Pur nella consapevolezza che le differenze tra i singoli istituti, già di per se evidenti sul piano normativo, quanto a presupposto, natura ed effetti, per di più esaltate dalla varietà di ricostruzioni teoriche proposte dalla dottrina, rendono impossibile una trattazione unitaria dell'argomento, è possibile delineare, in via di prima approssimazione, alcuni tratti comuni, che consentiranno di cogliere anche la *ratio* ispiratrice dei ripetuti interventi normativi succedutisi negli ultimi anni.

La dottrina che ha affrontato espressamente la questione dei rapporti tra i diversi strumenti deflattivi, mettendo in risalto incongruenze e sovrapposizioni tra le diverse discipline, si mostra tendenzialmente concorde nel ritenere che essi siano accomunati da un elemento qualificante, ovverosia dall'attribuzione all'Amministrazione Finanziaria di un generale potere di riesame dei propri atti³. In virtù di tale facoltà, conferita per legge, l'ente impositore è legittimato a ritornare su una preesistente determinazione che presenta profili d'incertezza, di fatto o di diritto, allo scopo di rimodularne o estinguerne gli effetti, benché essi siano già stati formalizzati in un atto, qual è l'avviso di accertamento, dotato di rilevanza esterna e destinato a consolidarsi nei confronti del suo destinatario. Tuttavia, se, in linea generale, il potere di incidere su una situazione giuridica ormai definita e

³ Si esprime in questi termini M. POGGIOLI, *Il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive*, cit., 2 ss., secondo il quale gli istituti deflattivi sono accomunati "da un indiscutibile profilo omogeneizzante" che si traduce "nell'attribuire all'ente impositore la possibilità (*rectius*, l'obbligo) di tornare criticamente su una propria preesistente determinazione, allo scopo di rimodularne o estinguerne gli effetti, già precedentemente impegnativi per il contribuente". Questo aspetto è sottolineato anche da L. TOSI, *Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione, Conciliazione ed Autotutela*, Padova, 2007, 15 ss., il quale precisa, però, che quando parliamo di potere di riesame o atto di riesame, come elemento che accomuna i diversi istituti deflattivi, utilizziamo "una terminologia volutamente atecnica, ma che pare idonea a delimitare un 'area omogenea per la quale potrebbero essere individuati dei principi comuni, valevoli tanto per l'Agenzia quanto per i contribuenti'".

crystalizzata non può essere considerato una novità introdotta dal legislatore tributario, in quanto espressione del più generale principio di autotutela⁴ che consente alla pubblica amministrazione di sacrificare, in ragione dell'interesse pubblico ritenuto prevalente, l'affidamento riposto dal privato nella stabilità di un determinato atto, è proprio la modalità con cui si manifesta in concreto il potere di riesame della pretesa tributaria a costituire il tratto peculiare degli istituti deflattivi.

Al di là dei meccanismi operativi propri dei singoli strumenti, appare evidente come, in questi casi, il potere di riesaminare un precedente rapporto giuridico d'imposta può essere attivato non solo a seguito di determinazione unilaterale della pubblica amministrazione che, in tal modo, intende spontaneamente soddisfare un'esigenza di giustizia e ripristinare la legalità violata, ma anche per impulso del contribuente, destinatario dell'avviso di accertamento. Quest'ultimo, però, non si limita a sollecitare, dall'esterno, l'esercizio dell'autotutela, come normalmente avviene, ma partecipa attivamente all'attività di riesame, adducendo elementi di fatto o di diritto in contraddittorio con l'Ufficio, che, ove lo ritenga opportuno, può riformare l'originario atto e acconsentire ad una riduzione della pretesa impositiva, concordando, in tutto o in parte, con la diversa ricostruzione del

⁴ Sulle origini dell'autotutela e, in particolare, sulla dibattuta questione della sua ammissibilità in ambito tributario "che tanto aveva occupato in precedenza la dottrina e la giurisprudenza volte a negare ovvero a riconoscere l'applicabilità in sede fiscale di tale principio proprio del diritto amministrativo" (così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 423), prima dell'intervento del legislatore che nel 1992 ha introdotto la prima disciplina dell'istituto (v. art. 68, d.P.R. 287/92) non possiamo, evidentemente, intrattenerci in questa sede. Per un inquadramento generale del tema e per un approfondimento delle questioni più problematiche nel settore tributario, si rinvia, senza pretesa di esaustività, oltre alla manualistica tradizionale già citata, alle trattazioni più recenti: V. FICARI, *Autotutela (dir. trib.)* in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S.Cassese), Milano, 2006, 615 ss.; S. MUSCARA', *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 77 ss.; Id, *Contributo allo studio della funzione di riesame sostanziale*, in *Rass. trib.*, 1996, 1323 ss.; P. RUSSO, *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 699 ss.; P. ROSSI, *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed un'ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 499 ss.

rapporto tributario prospettata dal contribuente. La possibilità di ricorrere a soluzioni condivise in sede di accertamento fiscale, al fine di superare l'incertezza di un determinato rapporto d'imposta e prevenire l'insorgere di potenziali controversie, rappresenta l'aspetto centrale della nuova disciplina, ma anche il profilo più problematico, fonte di numerose implicazioni teoriche e pratiche, come avremo occasione di vedere.

Già da queste considerazioni introduttive emerge, infatti, come, a seguito dell'introduzione delle nuove forme concordate di attuazione della pretesa tributaria, il ruolo del contribuente abbia subito una significativa evoluzione: da mero destinatario, qual era, dell'avviso di accertamento, emesso all'esito dell'attività unilaterale dell'Amministrazione Finanziaria, egli è destinato a diventare parte attiva del rapporto tributario, grazie alla possibilità di contribuire alla ricostruzione della fattispecie impositiva. L'apporto fornito dal contribuente, invero, può risultare determinante ai fini della corretta determinazione del presupposto d'imposta, specie nei casi che presentano ampi margini d'incertezza, tanto da indurre l'Ufficio a emettere un atto di secondo grado che disattende le determinazioni precedentemente assunte; attraverso tali strumenti, pertanto, il privato finisce per incidere sull'*an* e sul *quantum* della pretesa tributaria, ovvero su quegli elementi del tributo tradizionalmente considerati vincolati e indisponibili⁵.

A prescindere, per ora, dall'approfondimento sulla natura giuridica dell'atto di riesame, è innegabile che il coinvolgimento del contribuente nell'attività di accertamento, concepito dal legislatore in funzione preventiva e/o deflattiva del contenzioso, rappresenta un'autentica novità nel panorama del recente diritto tributario, tale, secondo autorevole dottrina, da "mettere in discussione il modello tradizionale di un'obbligazione tributaria rigidamente agganciata al parametro legale e di una determinazione accertativa strettamente

⁵ Secondo l'opinione di L. TOSI, *Adesione, conciliazione ed autotutela*, cit. 16, una volta preso atto dell'evoluzione del ruolo assegnato al contribuente all'interno dei nuovi moduli di attuazione concordata della norma tributaria, "si arriva, così, a coinvolgere il tema della disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria: espressione che anche qui usiamo in modo generico per individuare la problematica della "obbligatorietà *versus* negoziabilità" della pretesa tributaria.

vincolata dalle decisioni assunte dall'amministrazione e cristallizzate nell'avviso di accertamento⁶". Una volta infranto il dogma della *sacralità* dell'avviso⁷, si aprono, dunque, le porte a moduli operativi basati sulla possibilità di un'azione congiunta tra Amministrazione fiscale e contribuente, alternativi all'esercizio del potere unilaterale ed autoritativo, ed assimilabili, invece, a strumenti di chiara impronta privatistica⁸.

⁶ Così si esprime L. TOSI, *Adesione, conciliazione ed autotutela*, cit., 16., sottolineando la portata innovativa degli istituti deflattivi del contenzioso.

⁷ L'efficace espressione è utilizzata ancora da L. TOSI, *Adesione, conciliazione ed autotutela*, cit., 16 ss., per il quale "se viene, dunque, meno la "sacralità" dell'avviso di accertamento e si aprono nuovi spazi all'azione dell'Agenzia e del contribuente, sorgono anche nuove esigenze teoriche e nuovi interrogativi di ordine pratico. Si tratta, in altri termini, di valutare se il modello tradizionale sia ancora valido o se occorra pensare ad un nuovo modello, che concili su basi appropriate la disciplina dei tre istituti, la teoria dell'obbligazione tributaria ed i principi costituzionali."

⁸ La progressiva tendenza a recepire nel settore tributario, e, più in generale, nell'ambito del diritto pubblico, istituti d'impronta privatistica ha origini lontane, tanto è vero che già negli anni '80 il più illustre esponente del diritto amministrativo prefigurava la nascita e lo sviluppo di un diritto comune ai soggetti pubblici e privati, affermando che "non è improbabile che fra vent'anni molta della materia degli atti amministrativi sarà venuta meno sotto la spinta di un diritto comune ai soggetti privati e a quelli pubblici": cfr. M.S. GIANNINI, *Atto amministrativo* (voce) in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, 194. Nel corso del tempo, poi, si è assistito effettivamente a questo graduale processo di osmosi tra diritto pubblico e diritto privato, che ha portato all'acquisizione al settore pubblico di istituti privatistici e "alla crescente valorizzazione degli atti strutturati su moduli di stampo privatistico, la quale ha subito, proprio recentemente, un'accelerazione del riconoscimento del sinallagma del contratto e si è conclusa nella definitiva normazione della tipologia dell'accordo": così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 20, al quale si rimanda per un approfondimento dell'argomento e per i richiami bibliografici ivi contenuti. Per una riflessione approfondita sulla rilevanza attuale del consenso nel settore tributario, e più in generale, nel campo del diritto amministrativo, dovuta all'utilizzo crescente dei modelli privatistici come strumenti ordinari dell'azione amministrativa, alternativi al provvedimento amministrativo di stampo autoritativo, si rinvia, ex *plurimis*, a M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., *passim*.

La volontà, sottesa all'introduzione dei nuovi istituti, di recepire all'interno di un settore tradizionalmente inquadrato nell'ambito pubblicistico, quale il diritto tributario, schemi negoziali "in cui la volontà delle parti in qualche modo sostituisce o integra la volontà della legge"⁹ non è il frutto di una scelta estemporanea del legislatore fiscale degli anni 90, ma riflette la tendenza, già riscontrata in altri rami dell'ordinamento, della pubblica amministrazione a ricercare il consenso dei soggetti amministrati¹⁰. Per comprendere, infatti, la reale portata innovativa delle fattispecie *latu sensu* consensuali introdotte dalla legislazione anche recente, bisogna aver presente l'evoluzione del contesto normativo, avviata a partire dalla legge 241/1990, che per la prima volta ha disciplinato in via generale il procedimento amministrativo, consacrando la partecipazione del soggetto privato, destinatario del provvedimento finale, a principio cardine dell'azione amministrativa. La

⁹ Vedi A. FANTOZZI, *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari, tra autorità e consenso*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 1 ss.

¹⁰ Il tema della ricerca del consenso dei soggetti amministrati nell'esercizio di potestà pubblicistiche ha suscitato da sempre l'interesse della dottrina, in particolare di quella tributaristica, che ha cercato di analizzare le peculiarità del rapporto tra amministrazione fiscale e contribuente. In questa prospettiva si è messo in evidenza che la progressiva apertura verso forme di esercizio consensuale del potere sarebbe espressiva della ricerca di una nuova legittimazione del potere. Il consenso prestato dal contribuente al singolo provvedimento impositivo che lo riguarda, rappresenterebbe, dunque, una moderna fonte di legittimazione, proveniente dal basso, del potere esercitato dall'amministrazione finanziaria, che si affianca alla tradizionale legittimazione democratica che assiste, dall'alto, il potere legislativo nel momento in cui viene istituito un nuovo tributo. Quest'ultimo, infatti, rientrando tra le prestazioni patrimoniali coperte dalla riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., può essere imposto solo per legge, ovvero sia attraverso un atto che promana dalle assemblee elettive ed è espressione, pertanto, della volontà della maggioranza del corpo elettorale. In questi termini si esprime M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit. 15, secondo la quale tale nuova "legittimazione, democratica o *orizzontale*, risiederebbe direttamente ed immediatamente nel consenso, così da contrapporsi alla legittimazione *verticale*, tipica delle democrazie parlamentari ed operante per il tramite della responsabilità ministeriale, sostituendo in tal modo un consenso generale e statico ad un consenso specifico e dinamico, poiché avente ad oggetto il peculiare settore di interesse su cui si è formato".

centralità acquisita dal procedimento, inteso come momento di emersione delle istanze del privato coinvolto dall'attività della pubblica amministrazione e di confronto dialettico con l'interesse pubblico, destinato a realizzarsi attraverso un contraddittorio anticipato rispetto all'emissione del provvedimento, rappresenta la testimonianza tangibile di un mutamento radicale nelle relazioni tra consociati e pubblica amministrazione¹¹.

Tuttavia, questo nuovo approccio culturale che ha segnato negli anni 90 lo sviluppo del diritto amministrativo, non si è imposto con la medesima forza dirompente nell'ambito del diritto tributario, ove l'impatto sistematico della nuova legge generale sul procedimento amministrativo è parso fortemente attenuato dalla previsione dell'art. 13 l. 241/90¹². Tale disposizione, escludendo espressamente i procedimenti tributari dall'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione, ha contribuito, almeno inizialmente, a rafforzare la convinzione dell'estraneità del modello partecipativo alla materia tributaria, limitando, in concreto, le occasioni di contatto tra amministrazione fiscale e contribuente alle sole ipotesi espressamente previste dal legislatore. Nel panorama normativo allora vigente, infatti, la presenza degli istituti partecipativi era del tutto episodica e frammentaria, legata a singole fattispecie, nelle quali l'intervento del contribuente aveva una funzione esclusivamente collaborativa nei confronti del Fisco, ovvero di semplice ausilio all'attività di controllo svolta unilateralmente dall'Ufficio¹³.

¹¹ Queste considerazioni sono espresse da F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, in *Adesione, conciliazione e autotutela*, cit., 20 ss.

¹² Si fa riferimento all'art. 13, 2° comma, legge 7 agosto 1990 n. 241.

¹³ In merito alla possibilità di ricondurre la partecipazione del contribuente al procedimento tributario a due tipologie diverse, distinguendo tra forme di partecipazione di carattere collaborativo e strumenti di partecipazione con finalità difensiva, si veda L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 3 ss.; Id., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)* in *Riv. dir. trib.*, 2000, 13 ss.; sottolinea espressamente la duplice funzione, difensiva e collaborativa, del contraddittorio procedimentale R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 376 ss.; Id., *La partecipazione*

Nel corso del tempo, tuttavia, anche la partecipazione in campo tributario ha subito una progressiva evoluzione, trasformandosi da mero strumento dell'istruttoria amministrativa, attraverso il quale l'Autorità impositiva acquisisce dal privato elementi che non è in grado di accertare autonomamente, a strumento con finalità difensiva, calibrato sulle esigenze di tutela del soggetto accertato che si manifestano già nella fase precontenziosa¹⁴. Sotto la spinta riformatrice impressa dal diritto amministrativo, dalla metà degli anni 90 si è assistito ad un progressivo ampliamento dell'area della partecipazione¹⁵, finalizzata, nell'ottica del legislatore, ad incentivare forme di collaborazione tra Fisco e contribuente, idonee a soddisfare l'interesse primario dello Stato alla pronta definizione dei rapporti tributari e alla rapida riscossione dei tributi. Dottrina e giurisprudenza, a loro volta, hanno progressivamente superato quell'orientamento restrittivo che identificava nel processo la

del contribuente alla fase istruttoria, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi e A. Fedele), Milano, 2005, 684 ss.

¹⁴ La richiesta di chiarimenti di cui all'art. 2, comma 25, legge n. 17/1985, è considerato, in ordine cronologico, il primo strumento di partecipazione del privato non in funzione di collaborazione, ma di contraddittorio, cioè di difesa di propri diritti e interessi: cfr., sul punto, A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., 139; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 269.

¹⁵ Ci si riferisce in particolare: 1) alla richiesta di chiarimenti prevista nel caso di accertamenti basati sui coefficienti presuntivi, introdotta a seguito delle modifiche apportate con l'art. 62 *quater* del d.l. 30 agosto 1993 n. 331 al regime forfetario disciplinato dalla citata legge n. 17/1985 (c.d. Visentini *ter*); 2) al procedimento di irrogazione delle sanzioni per violazioni di carattere formale, di cui all'art. 16, d.lgs. 472/1997, "che può essere considerata la forma più evoluta di procedimento idoneo a garantire la partecipazione in funzione di contraddittorio, attualmente prevista dall'ordinamento fiscale, e meriterebbe, pertanto, di essere prevista come modello generale della fase finale del procedimento di accertamento": così MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 280. Per un'analisi dell'istituto della "richiesta di chiarimenti", e del processo evolutivo che ha subito, trasformandosi da forma di partecipazione vera e propria a strumento di partecipazione servente, si rinvia a L. SALVINI, *La richiesta di chiarimenti nella c.d. "Visentini ter"*, in *Rass. trib.*, 1987, 353 ss.; Id, *La "nuova" partecipazione*, cit., 17.; sulla natura del procedimento sanzionatorio, di cui all'art. 16, d.lgs. 472/1997, si veda L. DEL FEDERICO, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, 1401 ss.

sede naturale ed esclusiva in cui far valere l'illegittima pretesa dell'Amministrazione finanziaria, assecondando, pur seguendo percorsi diversi e alterne vicende¹⁶ quel trend favorevole al contraddittorio preventivo intrapreso dalla giurisprudenza sovranazionale¹⁷. E' in questo rinnovato clima ideologico che compare sulla scena, nel 1994¹⁸, il primo istituto deflattivo, ovvero *l'accertamento con adesione*: esso, pur presentandosi, a prima vista, come la riedizione del vecchio concordato¹⁹ se ne discosta sotto molteplici profili, tanto da essere considerato come la prima manifestazione di esercizio partecipato della funzione impositiva, che riconosce e valorizza l'interesse del contribuente alla cooperazione con l'Amministrazione Finanziaria. Intervenedo nel solco tracciato dalla

¹⁶ Come rileva M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuli e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit. 75 ss., "si può dire che, in diritto tributario, le nuove tendenze sono state recepite con atteggiamenti in apparenza contraddittori : da una parte ci si è resi conto della rilevanza dell'apertura alle istanze del privato ai fini dell'efficienza dell'agire amministrativo; dall'altra sono stati applicati a fattispecie specificamente determinate quegli istituti *latu sensu* collaborativi che in diritto amministrativo diventano invece di generale applicazione". Per un'accurata disamina delle posizioni dottrinali e dell'evoluzione giurisprudenziale in tema di diritto al contraddittorio si rinvia a G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*.

¹⁷ Per una disamina approfondita dell'evoluzione giurisprudenziale sovranazionale in materia di contraddittorio procedimentale si veda S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 45 ss; per un rapido *excursus* delle pronunce più significative della giurisprudenza europea in tema di partecipazione procedimentale sia consentito rinviare ad A. COLASANTI, *Il contraddittorio obbligatorio nell'elusione fiscale al vaglio della Corte Costituzionale* in *Rass. trib.*, 2015, 206 ss. (note n. 36 e 37 in particolare).

¹⁸ D.l.18 luglio 1994, n. 452.

¹⁹ Ci si riferisce all'art. 40 del Testo Unico dell'imposta di ricchezza mobile del 1877, nella parte in cui indicava, tra gli importi che l'agente doveva riportare in tabella, anche le "somme di reddito netto concordate con i contribuenti". Dei profili storici dell'accertamento con adesione, e dei suoi rapporti con il precedente concordato, torneremo ad occuparci nel prossimo paragrafo.

legge 241/90²⁰ e dunque, in un'ottica di semplificazione ed efficienza dell'azione amministrativa, il legislatore individua nell'intervento del privato all'attività di accertamento, veicolato attraverso un contraddittorio effettivo con l'ente impositore, lo strumento più adatto, da un lato, a tutelare la posizione del contribuente e, dall'altro, a realizzare l'obiettivo, condiviso da entrambe le parti, rappresentato dalla corretta

²⁰ L'influenza che la legge generale sul procedimento amministrativo ha avuto nel settore tributario è stata costantemente sottolineata dalla dottrina che si è occupata dell'istituto della partecipazione in campo tributario e degli strumenti deflattivi del contenzioso. Si riporta, in particolare, il pensiero di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 29, secondo il quale “in effetti, la recente disciplina volta a ricostruire un nuovo rapporto di collaborazione tra fisco e contribuente appare strutturato lungo alcune linee direttrici che la stessa normativa contenuta nella l. 241/90 ha suggellato, recependo le precisazioni fornite dalla dottrina in ordine alla distinzione teorica tra procedimento-partecipazione e procedimento- contraddittorio”. Del pari, L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente*, cit., 17, ha ribadito la centralità che rivestono, ai fini di un'indagine sugli istituti partecipativi nel diritto tributario, i principi generali sul procedimento contenuti nella legge 241/90 “che hanno segnato una decisa svolta nei rapporti tra privato e pubblica amministrazione. E per quanto dette norme siano inapplicabili nella materia tributaria per espressa volontà del legislatore (art. 13 legge 214/90), l'evoluzione del sistema tributario non potrebbe muoversi su linee divergenti da quelle del restante settore amministrativo; linee che sono, in definitiva, quelle dell'economicità ed efficienza dell'attività amministrativa, fondate su una visione più duttile e democratica di tale attività e degli strumenti attraverso i quali essa si esplica”. In dissenso rispetto all'orientamento prevalente si pone, invece, S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso* (a cura di S. Civitese Matteucci e L. Del Federico), Milano, 2010, 52 ss. L'Autore, infatti, sostiene che occorre guardare “con cautela alla tendenza a ravvisare nella successiva reintroduzione (a partire dal 1994) della possibilità di definire consensualmente gli accertamenti tributari un'indiretta filiazione del clima culturale sfociato nella L. 241/1990, poiché la materia tributaria è rimasta in realtà estranea a quel dibattito, e la disciplina dei relativi procedimenti è stata espressamente esclusa dall'ambito di operatività delle norme generali sulla partecipazione del cittadino all'azione amministrativa; ivi comprese quelle riguardanti gli accordi amministrativi”.

determinazione dell'obbligazione tributaria, corrispondente alla effettiva capacità contributiva manifestata dal presupposto²¹.

In disparte le questioni problematiche che si pongono sul piano applicativo, di cui ci occuperemo più avanti, non v'è dubbio che l'accertamento con adesione ha rappresentato un modello di riferimento per gli altri meccanismi deflattivi del contenzioso tributario, successivamente introdotti dal legislatore, nonché l'istituto che ha riscosso maggiore successo presso i contribuenti. Del resto, sin dalla sua prima apparizione, autorevole dottrina²² ne aveva colto la rilevanza sistematica e le potenzialità espansive, intravedendo nella possibilità di instaurare un contatto con l'Amministrazione Finanziaria il primo passo nel percorso di graduale modernizzazione dei rapporti tra Stato e cittadino, nonché un deciso segnale dell'evoluzione della nozione di interesse fiscale.²³

Parallelamente all'introduzione dell'accertamento con adesione, all'interno dello stesso testo normativo è stata prevista, per la prima volta, la possibilità di definire le controversie in atto mediante la *conciliazione giudiziale*, istituto fino a quel momento estraneo alla

²¹ Cfr. sul punto L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, cit. 15 ss.

²² Il riferimento è a F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.* 2002, 427 ss.

²³ Sulla nozione d'interesse fiscale, contrapposta alla ragione fiscale, si è sviluppato di recente un interessante dibattito: parte della dottrina ha, infatti, sottolineato la distinzione "tra l'interesse ordinamentale alla giusta configurazione e corretta attuazione del sistema tributario"(c.d. *interesse fiscale*) e "l'interesse dello Stato apparato all'agevole e costante percezione delle entrate tributarie" (c.d. *ragione fiscale*) indagando sul rapporto intercorrente tra questi due concetti, e sui valori di cui essi risultano espressione, "al fine di verificare se ed entro quali limiti le esigenze legate alla celere acquisizione del prelievo possano considerarsi prevalenti su quelle connesse all'equo riparto tra consociati dei carichi pubblici": così M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit. 151 ss. Per un approfondimento dell'argomento si rinvia all'opera monografica di P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, *passim*; si sofferma sulla nozione d'interesse fiscale e sulla sua portata concettuale, individuandone i tratti distintivi rispetto alla ragione fiscale anche A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 31 ss.; Id, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 15 e 158 ss.

tradizione processuale in ambito tributario. Esso nasce proprio dall'esigenza, avvertita sin dai primi anni '90 come impellente dal legislatore, di ridurre il carico di processi pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie e di migliorarne il rendimento complessivo, mettendo a disposizione delle parti uno strumento nuovo di composizione delle liti, alternativo al tradizionale percorso giurisdizionale, ma altrettanto efficace.

La conciliazione giudiziale, pur essendo accomunata all'accertamento con adesione dalla possibilità di risolvere le questioni controverse in modi e termini non predeterminati dalla legge, ma consensualmente stabiliti caso per caso tra Amministrazione finanziaria e contribuente²⁴, in realtà presentava, nella sua configurazione originaria, diversi elementi di specialità concernenti sia l'ambito di applicazione che i presupposti operativi²⁵. Le successive modifiche apportate dal legislatore hanno progressivamente attenuato le differenze tra i due istituti, unificandone sostanzialmente la disciplina, tanto da indurre autorevole dottrina a considerare la versione attuale della conciliazione come una modalità di definizione della pretesa tributaria equiparabile per struttura, funzione ed effetti all'accertamento con adesione, dal quale si distinguerebbe soltanto sotto il profilo temporale, essendo collocata nella fase successiva all'impugnazione dell'atto²⁶. Sebbene tale ricostruzione non abbia ottenuto un consenso unanime in dottrina²⁷, è indubbio come la

²⁴ Così S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 407.

²⁵ A tal proposito, appare emblematica, e particolarmente efficace, l'espressione utilizzata da R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, 1860, per descrivere la relazione tra i due istituti esistente al momento della loro introduzione. L'Autore, infatti, sottolinea l'evidente mancanza di coordinamento tra l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale, affermando che "sembrano due fratelli che, pur figli della stessa madre, tra loro si conoscono ben poco".

²⁶ Questa annotazione è compiuta da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 226 ss.

²⁷ Mentre alcuni Autori concordano sull'opportunità che accertamento con adesione e conciliazione giudiziale abbiano identità di ambito applicativo, valorizzando la comune finalità dei due istituti, entrambi tendenti a prevenire l'insorgere o la prosecuzione del contenzioso (cfr. F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, cit., 1493 ss.; S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e*

tendenza del legislatore ad assimilare questi due strumenti deflattivi, testimoniata dal graduale mutamento del quadro normativo, abbia comunque influenzato il dibattito sulla natura giuridica della conciliazione, riproducendo- come esamineremo nel prosieguo- le medesime questioni problematiche, già sollevate dall'accertamento con adesione, riguardanti l'inquadramento teorico dell'istituto e la compatibilità del c.d. accordo conciliativo col principio d'indisponibilità del credito tributario.

Dopo un decennio dalla comparsa di questi primi istituti deflattivi, nel 2008 la disciplina del procedimento tributario ha subito un'ulteriore evoluzione, a seguito dell'inserimento nel *corpus* del d. lgs. 218/97 di due nuove modalità di definizione agevolata del rapporto fiscale, l'adesione al processo verbale di constatazione e l'adesione all'invito a comparire- soppressi a partire dal 1 gennaio 2016²⁸. La *ratio* sottesa all'introduzione di tali figure

flessibilità dell'amministrazione finanziaria, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1095 ss.; P. RUSSO, *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, 531) un altro indirizzo dottrinale, viceversa, non condivide questa impostazione, rilevando come “appare ingiustificata la meccanica trasposizione in sede processuale dei risultati ottenuti per quella procedimentale, attuata, peraltro, senza i dovuti contemperamenti che la fase di reciproco influsso logico, invece, richiede”: così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 312. Esprime il proprio dissenso nei confronti della tendenza ad assimilare accertamento con adesione e conciliazione anche F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 1029 ss., il quale sottolinea che l'aver trasformato la contiguità dell'accertamento con adesione e della conciliazione, nel senso della complementarità delle funzioni assegnate ai due istituti, in vera e propria continuità, tanto che la conciliazione sembra niente di più che la versione giudiziale dell'accertamento con adesione, determina una certa disarmonia legata alla originaria diversità dei due istituti; per queste considerazioni confronta altresì M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 161 (nota n. 23).

²⁸ La legge di stabilità n. 190/2014 (art 1, commi 693-697) ha soppresso a partire dal 1 gennaio 2016 gli istituti dell'adesione al processo verbale di conciliazione, (d.l. 112/2008, che ha introdotto l'art. 5 *bis* al d.lgs. 218/1997) dell'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio (d.l. 185/2008, che ha inserito il comma 1 *bis* all'art. 5, d.lgs. 218/1997), e dell'acquiescenza all'accertamento non preceduto da invito al contraddittorio (art. 15, comma 2-*bis*, d.lgs. 218/97). Pertanto questi strumenti deflattivi potranno continuare ad essere utilizzati per i soli avvisi notificati fino alla data del 31 dicembre 2015. Per un inquadramento sistematico di questi strumenti deflattivi e per la disamina di alcune delle principali

questioni problematiche da essi poste, si rinvia, *ex plurimis*, a M.T. MOSCATELLI, *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, 159 ss.; P. PEPE, *Gli effetti “premiati” delle nuove fattispecie dell’adesione: alcune riflessioni “a caldo” in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali “concordatari”*, in *Riv. dir. trib.* 2010, 473 ss.

E’ opportuno sottolineare che, allo stato attuale in cui si scrive, è in corso un profondo *restyling* degli istituti deflattivi del contenzioso; la legge di stabilità per l’anno 2014 ha previsto, oltre alla soppressione dei citati istituti deflattivi, anche una significativa modifica della disciplina del ravvedimento operoso. La principale novità consiste nell’ampliamento della finestra temporale per l’accesso all’istituto: è stata, infatti, introdotta la possibilità di esercitare il ravvedimento operoso anche oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all’anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ed a prescindere dalla circostanza che siano già iniziati accessi, ispezioni o verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Per i soli tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, pertanto, la preclusione che impediva al contribuente di ravvedersi qualora la violazione fosse stata già contestata attraverso atti formali (quali, appunto, accessi, ispezioni o verifiche) è ora spostata in avanti: soltanto la notifica di un avviso di liquidazione odi accertamento (ivi comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36 *-bis* e 36 *-ter* d.p.r. 600/1973, e art. 54 *bis*, d.p.r. 633/1972) inibisce definitivamente il ricorso al ravvedimento operoso. Il legislatore, dunque, incidendo in modo rilevante sui presupposti dell’istituto, ha inteso ampliare il campo di applicazione dell’istituto, nell’ottica di “favorire nuove forme di comunicazione e collaborazione tra contribuente e Agenzia delle Entrate”: così G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, 393. Sull’argomento si segnala l’interessante contributo di F. CERIONI, *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio*, in *Corr. trib.*, 2015, 3767 ss., il quale si sofferma anche su alcuni profili di criticità del nuovo ravvedimento, legati al mancato coordinamento della riforma con il sistema sanzionatorio tributario.

Rilevanti novità normative hanno interessato anche l’istituto dell’*interpello*: con il recente d.lgs. n.156/2015 il legislatore, modificando l’art. 11 dello Statuto del contribuente, ha innovato la disciplina degli interpelli tributari, rivisitandone profondamente l’assetto. Le principali caratteristiche del nuovo regime consistono: a) nella previsione di quattro tipologie d’interpello (ordinario, probatorio, anti-abuso, disapplicativo); b) nel dovere per l’Amministrazione finanziaria di rispondere alle istanze in termini certi, accelerati rispetto alla disciplina previgente; c) nell’introduzione in via generalizzata della regola del silenzio-assenso, laddove l’Agenzia delle Entrate non adempia all’obbligo di rispondere nei termini imposti. Le citate modifiche soddisfano chiaramente l’esigenza di razionalizzare la struttura dell’istituto e semplificare le procedure per ottenere i pareri richiesti, al fine di incentivarne il ricorso da parte dei

appare riconducibile sempre alla medesima esigenza, comune agli altri istituti deflattivi, “di semplificare la gestione dei rapporti con l’Amministrazione fiscale, ispirandoli al principio del reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione²⁹”.

Tuttavia, a dispetto dell’assonanza semantica, i nuovi strumenti differiscono profondamente, sul piano sistematico, dal paradigma dell’accertamento con adesione, a causa della loro natura unilaterale, ovverosia dell’assenza di una fase dialettica tra Amministrazione fiscale e contribuente³⁰. Quest’ultimo, infatti, non concorre con l’ufficio alla ricostruzione del presupposto d’imposta, né partecipa in alcun modo all’attività di accertamento gestita unilateralmente dall’Ufficio, ma deve limitarsi ad accettare *sic et simpliciter*- peraltro integralmente- il contenuto dei rilievi formulati nel processo verbale di constatazione o nell’invito a comparire, beneficiando di un sensibile abbattimento, in funzione premiale, delle sanzioni collegate al tributo.

Tale preclusione, che si traduce nella rinuncia al contraddittorio procedimentale sulla fondatezza della pretesa in cambio di un regime sanzionatorio ancor più favorevole rispetto a quello correlato all’adesione ordinaria, segna la distanza dai meccanismi deflattivi tradizionali con finalità partecipativa. Questi, come già anticipato, appaiono fondati proprio sull’intervento del privato nella fase di accertamento, a cui il legislatore attribuisce un ruolo

contribuenti, in un’ottica di collaborazione reciproca tra le parti del rapporto d’imposta e di prevenzione del contenzioso. Gli aspetti principali del nuovo interpello tributario sono trattati nelle prime note di commento, tra cui segnaliamo: G.M.COMMITTERI- G. SCIFONI, *Revisione degli interpellati: migliorano dialogo e collaborazione tra Fisco e contribuente?* in *Corr. trib.*, 2015, 4193 ss.; Id., *Il nuovo interpello tributario tra tempi di risposta accelerati e tutela giurisdizionale differita*, in *Corr. trib.*, 2015, 4270 ss.

²⁹ Cfr. l’art. 83, comma 18, del d.l. 112/2008, che ha inserito l’art. 5- *bis* nel corpo del d. lgs. 218/97.

³⁰ In proposito cfr. A. FANTOZZI, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Milano, 2012, 751, il quale mette in evidenza come le caratteristiche proprie dei nuovi istituti deflattivi finiscano per avvicinare quest’ultimi “più alle fattispecie condonistiche che a quelle consensuali, nelle quali a fronte di un determinato comportamento del contribuente (che si autodenuncia, che fa acquiescenza, che accetta integralmente l’imposta richiesta) consegue una “sostanziosa” riduzione della misura delle sanzioni”.

centrale, ritenendolo lo strumento più idoneo ad assicurare la condivisione degli esiti dell'accertamento, ed a garantire, attraverso l'accordo tra le parti, la corretta determinazione dell'obbligazione tributaria.

Nel 2011, infine, il panorama degli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie si è arricchito di un nuovo istituto tipicamente deflattivo: il c.d. *reclamo/mediazione tributaria*³¹, introdotto al fine di arginare la proliferazione del contenzioso tributario e combattere la piaga dell'eccessiva durata del processo attraverso la previsione di un filtro preventivo all'accesso alla giustizia³². Non v'è dubbio, infatti, che in un sistema fiscale come quello attuale, caratterizzato da un tasso di litigiosità che non ha riscontri negli altri Stati Europei, la previsione di uno strumento che istituzionalizza e rende per la prima volta obbligatorio il dialogo preventivo tra Fisco e contribuente è espressione della volontà del legislatore di affrontare le controversie fiscali in un'ottica nuova, nonché di dare concreta attuazione, anche in campo tributario, al principio costituzionale del giusto processo, frustrato da un utilizzo distorto o troppo disinvolto della giustizia. Se, infatti, l'inefficienza dell'apparato giudiziario ha alimentato, fino ad ora, un uso strumentale del processo, e ha indotto le parti a sfruttare a proprio vantaggio le falle del sistema, facendo affidamento sulla sua cronica incapacità di dirimere in tempi rapidi le controversie, l'istituto della mediazione tributaria è destinato ad aprire nuove prospettive che consentano di svincolare il contenzioso dalle vecchie logiche opportunistiche e di ancorarlo a valori diversi, ispirati al confronto e alla leale collaborazione.

³¹ Art. 17bis d. lgs. 546/92, introdotto dal d. lgs. 98/2011 e successivamente modificato dall'art. 1, comma 611, lett. a) numero 1) della legge 147/2013.

³² Per la bibliografia in tema di mediazione tributaria si rinvia al capitolo successivo; in questa sede ci limitiamo a richiamare solo quegli Autori che hanno ispirato queste prime considerazioni introduttive: G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, *passim*; V. BUSA, *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, 765 ss.; C. ATTARDI, *Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute nella teoria generale del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 1448 ss.

L'intenzione, sicuramente lodevole, di introdurre un efficace strumento di composizione stragiudiziale delle controversie dall'impatto deflattivo immediato, sulla scia dei risultati conseguiti nei principali Paesi Europei che, prima di noi, hanno sperimentato con successo diversi modelli di c.d. giurisdizione condizionata³³, non ha, tuttavia, impedito alla dottrina e alla giurisprudenza di compiere una valutazione complessiva di compatibilità dell'istituto col quadro costituzionale³⁴ e, per quel che più interessa ai fini della nostra ricerca, di interrogarsi sul rapporto col principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Alla luce di questa panoramica introduttiva degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, alcuni dei quali saranno oggetto di trattazione specifica nel prosieguo, si può

³³ Con questa espressione si fa riferimento a quelle ipotesi normative nelle quali l'azione giudiziaria è subordinata al previo esperimento di procedimenti amministrativi. A tal proposito, la Corte Costituzionale, sin dalle pronunce più risalenti nel tempo, ha operato una fondamentale distinzione tra condizioni di ammissibilità/proponibilità della domanda e condizioni di procedibilità, rilevando che, in quest'ultimo caso, l'effetto prodotto consiste in un mero differimento dell'azione processuale, astrattamente ammissibile, e non in una preclusione totale, come avviene nella prima ipotesi. La Corte stessa ha fissato progressivamente alcuni principi in tema di giurisdizione condizionata (cfr. le sentenze n. 47/1964, n. 93/1979, n. 15/1991, n. 406/1993, n. 251/2003), precisando che l'introduzione di un filtro obbligatorio, preventivo alla domanda giudiziale, comporta comunque una compressione del diritto di difesa, che, per risultare legittima, deve essere giustificata da esigenze di ordine generale o da superiori finalità di giustizia. Secondo la Consulta, dunque, il legislatore, ogni qual volta intenda subordinare l'azionabilità del diritto a oneri, condizioni o restrizioni, è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficile o praticamente impossibile, in conformità ai principi costituzionali di cui agli artt. 24 e 113 Cost. Per un approfondimento del tema cfr. M.S. GIANNINI- A. PIRAS, *Giurisdizione amministrativa (voce)* in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, 285 ss.; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 115 ss.

³⁴ Si intende fare riferimento alle ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale, presentate dalle Commissioni Tributarie Provinciali di Campobasso, Benevento e Perugia che hanno sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 17 *bis* d. lgs. 546/1992, eccependo diversi profili d'incostituzionalità della mediazione tributaria. Tali ordinanze hanno dato origine alla nota sentenza della Corte Costituzionale n. 98/2014, su cui ci soffermeremo ampiamente nel corso del prossimo capitolo.

cogliere una chiara tendenza espansiva delle fattispecie partecipative³⁵, che riflette un nuovo orientamento culturale, affermatosi di recente nel campo del diritto amministrativo, teso a valorizzare forme di esercizio condiviso del potere pubblico, fondate sulla ricerca del consenso dei soggetti amministrati. Tale approccio innovativo costituisce, senza dubbio, la ragione di fondo dell'introduzione e del progressivo ampliamento dei moduli di attuazione consensuale della norma tributaria, ispirati a una diversa concezione della funzione impositiva, aperta, trasparente e partecipata.

La centralità acquisita nel settore fiscale dai nuovi strumenti concordati di accertamento e riscossione del tributo, pertanto, non risponde soltanto ad esigenze deflattive del contenzioso, ma affonda le proprie radici in un processo più ampio di revisione dei modelli di azione amministrativa, improntata sempre più frequentemente alla cooperazione nell'esercizio del potere, piuttosto che a manifestazioni unilaterali ed autoritative della funzione pubblica.

L'impostazione in base alla quale l'Autorità statale può manifestarsi non solo attraverso il provvedimento amministrativo tipico, ma anche tramite atti *latu sensu* consensuali, di matrice privatistica, ha indotto una parte della giurisprudenza tributaria, più sensibile alle spinte evolutive provenienti dalle fonti sovranazionali, a rivalutare progressivamente il contraddittorio Fisco- contribuente, fino a considerarlo elemento indefettibile dell'attività di

³⁵ A questo proposito M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit. 74 ss., rileva che “anche rispetto all'attività amministrativa di attuazione della norma tributaria, l'evoluzione normativa mostra di favorire le opportunità di contatto tra amministrazione finanziaria e contribuente già in sede amministrativa, sia attraverso l'incremento delle fattispecie di partecipazione, che con la previsione di modalità di determinazione concordata in ordine all'applicazione della norma tributaria. Attraverso successive modifiche normative, sono stati così introdotti nuovi istituti a vocazione collaborativa e non contenziosa, ovvero è stato esteso l'ambito di applicazione di quelli già esistenti, in modo da soddisfare le esigenze legate alla celere e sicura percezione del tributo e alla riduzione degli esiti giurisdizionali connessi all'attuazione del prelievo”.

accertamento³⁶. Anche le recenti novità normative sembrano assecondare questa tendenza: la riforma fiscale, avviata dalla legge delega del 2014³⁷, costituisce, allo stato attuale, l'ultimo approdo di quel percorso di graduale modernizzazione delle relazioni tra Stato e cittadino, auspicato già qualche anno addietro, che imporrà alla dottrina più attenta la necessità di sottoporre a revisione critica gli schemi tradizionali di attuazione del tributo, nonché di procedere a un radicale ripensamento del rapporto tra autorità e consenso, alla ricerca di un nuovo punto di equilibrio³⁸.

³⁶ Il riferimento è al recente arresto della Corte di Cassazione che, a Sezioni Unite, è intervenuta di nuovo sul tema della partecipazione al procedimento tributario, pronunciandosi sulle conseguenze di un provvedimento emesso in assenza di contraddittorio: cfr. Cass. Civ. Sez. Un. 18 settembre 2014, n. 19667, con nota di commento di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 3019 ss. Sul tema del contraddittorio endoprocedimentale deve essere, inoltre, segnalato un nuovo intervento della Corte di Cassazione che, con un'ampia e articolata ordinanza del 14 gennaio 2015, n. 527, ha rimesso alle Sezioni Unite la nota questione relativa alle conseguenze del mancato contraddittorio, laddove non previste dalla legge, e alla possibilità di estendere le garanzie, di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, anche agli accertamenti c.d. a tavolino (la cui istruttoria, cioè, si svolge esclusivamente negli uffici dell'ente impositore): l'ordinanza *de qua* è stata commentata da A. RENDA, *Le Sezioni Unite chiamate a risolvere i contrasti ermeneutici sugli effetti del mancato contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2015, 701 ss.

³⁷ Ci si riferisce alla recente legge 11 marzo 2014 n. 23, contenente la delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

³⁸ Come sottolinea M. VERSIGLIONI, *Le ragioni del frequente utilizzo degli istituti deflattivi anziché del processo tributario*, in *Neotera 3bis/2009*, 31, "il problema dogmatico del consenso nell'attuazione della norma tributaria è assai risalente. Probabilmente proprio a ragione di una preconcepita incompatibilità logico-giuridica (tra autorità e consenso) per oltre un secolo la dottrina ha dedicato al concordato tributario una sola opera monografica (nel 1948). Forse per la stessa ragione, la copiosa giurisprudenza di medio periodo, mentre poneva in premessa i dogmi dell'autorità, poi giudicava applicando principi e regole del consenso". A seguito del cambiamento del quadro normativo e dell'introduzione dei nuovi strumenti partecipativi nel diritto tributario il tema è tornato di nuovo d'attualità, tant'è vero che- rileva ancora l'Autore- "le diverse scuole, anche di recente, hanno dato vita a mirabili iniziative di ricerca e a feconde

2.2 Evoluzione storica dell'accertamento con adesione. Il precedente del concordato tributario e il dibattito sulla sua natura giuridica.

L'istituto dell'accertamento con adesione- come anticipato nel paragrafo precedente- non solo ha rappresentato il modello di riferimento per quegli strumenti deflattivi, a struttura bilaterale³⁹ e a vocazione collaborativa⁴⁰, che si sono succeduti nel corso del tempo, ma costituisce ancora oggi, secondo la dottrina tradizionale, la fattispecie più moderna ed evoluta di amministrazione partecipata nel settore tributario⁴¹.

Tuttavia, la versione attuale dell'accertamento con adesione non è il frutto di una brillante intuizione del legislatore degli anni '90, ma si pone come l'epilogo di una lunga e

sessioni di studio nelle quali si è posto al centro dell'attenzione il rapporto tra autorità e consenso sia in ottica tributaria, sia in ottica amministrativistica”.

³⁹ Cfr. G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit. 420, che definisce *bilaterali* quegli istituti deflattivi del contenzioso tributario che presuppongono necessariamente il coinvolgimento del contribuente nella fase procedimentale o processuale, ovvero l'accertamento con adesione, la conciliazione e il reclamo/mediazione. Per maggiori dettagli su questo aspetto vedi *infra* in questo capitolo, paragrafo 2.1 (in particolare la nota n. 2).

⁴⁰ Questa è la definizione data agli istituti deflattivi con finalità partecipativa da M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 74.

⁴¹ Secondo A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 547, l'istituto dell'accertamento con adesione o concordato “costituisce forse l'ipotesi più strutturata e con maggiori prospettive, di partecipazione del contribuente all'accertamento. Concludendosi con un atto formale (avviso di accertamento negoziato) la partecipazione del privato è in questo caso suscettibile di fondare situazioni soggettive immediatamente tutelabili”. Prosegue ancora l'illustre Autore: “ancorché essa sia a mio avviso ininfluenza sulla natura dell'atto di accertamento, è tuttavia considerata dalla legge come ancora una volta finalizzata all'interesse dell'amministrazione: alla stabilità dell'accertamento consensuale e alla deflazione del contenzioso”. Per ulteriori approfondimenti sull'argomento si rinvia ad A. FANTOZZI, *Accertamento tributario (voce)* in *Enc. giur.*, Roma, 2008, 1 ss.

travagliata evoluzione normativa e dottrinale che ha origini risalenti nel tempo. Infatti, ripercorrendo l'*iter* legislativo che ha scandito le varie fasi della vita dell'istituto in esame, si può notare come sin dalla fine dell'ottocento l'ordinamento tributario contenesse diverse previsioni che, sia pure in prospettiva, "lasciavano intravedere forme di definizione del rapporto tributario basate sul consenso tra amministrazione finanziaria e contribuente"⁴².

Le ragioni sottese all'introduzione delle prime, embrionali, manifestazioni di attuazione concordata della norma tributaria possono essere comprese solo avendo presente il contesto normativo dell'epoca: l'intervento del legislatore, infatti, rispondeva all'esigenza di superare le criticità legate al sistema di tassazione allora vigente, fondato non sul reddito effettivo ma sul c.d. reddito presuntivo medio⁴³: a fronte della difficoltà, per l'amministrazione finanziaria, di determinare con precisione la ricchezza effettivamente prodotta dai contribuenti, questi ultimi venivano assoggettati ad imposte aventi ad oggetto l'imponibile medio, ricostruito su base presuntiva, attraverso l'applicazione di coefficienti e parametri standardizzati. Questo modello d'imposizione, da un lato, rendeva certamente più snella l'attività di controllo dell'ente impositore che poteva avvalersi di strumenti indiziari di determinazione del reddito, sottraendosi, in tal modo, all'onere di compiere stime e/o

⁴² Così si esprime M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 49.

⁴³ Per una ricostruzione accurata dei termini del dibattito, imperniato sulla contrapposizione tra reddito effettivo e reddito normale che affaticava la dottrina di quegli anni, si rinvia alla fondamentale opera di L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938, *passim*. L'Autore mette in evidenza come sia oggettivamente difficile rapportarsi alla nozione di reddito effettivo, riuscendo molto più agevole riferirsi, invece, ad un reddito presuntivo medio. Ciò ha rilevanti implicazioni anche per l'attività di accertamento, specialmente nelle ipotesi dei soggetti tassabili in base a bilancio, nelle quali le parti sono necessariamente portate a tralasciare il reddito effettivo individuale per riferirsi invece al reddito normale della categoria: ciò allontana il reddito da ciò che è, e porta il contribuente ad appiattirsi su ciò che *deve essere*. Per ulteriori considerazioni critiche sul metodo di tassazione all'epoca vigente, si rinvia a F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 666 (si veda, in particolare, la nota n. 1). Per una riflessione più generale sull'evoluzione della nozione di accertamento e dei suoi metodi, si veda A. FANTOZZI, *Accertamento tributario (voce)* cit., 1 ss.

valutazioni, talvolta molto complesse, necessarie ai fini di una ricostruzione precisa dell'obbligazione tributaria, corrispondente alla reale capacità contributiva del soggetto accertato. Dall'altro lato, tuttavia, un meccanismo di tassazione orientato a colpire *entità di ricchezza figurative*⁴⁴, piuttosto che manifestazioni di capacità contributiva certe e concrete, finiva per dare ingresso, in nome dell'esigenza di semplificazione delle procedure d'accertamento, a forme di misurazione del reddito approssimative, spesso lontane da una ricostruzione oggettiva e attendibile della situazione patrimoniale del contribuente, sacrificandone così il diritto a una giusta imposizione.

Il legislatore, dunque, consapevole delle incertezze insite in un sistema impositivo così congeniato, fonte, tra l'altro, sia di potenziali iniquità che di disparità di trattamento tra le diverse categorie di contribuenti, ha avvertito la necessità di porre rimedio alle distorsioni provocate dall'applicazione di criteri forfettari di tassazione, attribuendo all'Amministrazione finanziaria la facoltà di riesaminare il contenuto della pretesa impositiva, ove ritenuta eccessiva e non coerente col presupposto effettivamente realizzato, e di raggiungere "un'intesa" con il contribuente sull'ammontare del tributo dovuto.

In questo scenario, dunque, viene a collocarsi il nuovo istituto del concordato tributario⁴⁵, che tuttavia, almeno nella sua configurazione iniziale, non presenta una struttura uniforme,

⁴⁴ L'espressione è utilizzata da G.A. MICHELI- G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, cit., 413 ss., per identificare il criterio d'imposizione caratterizzante l'ordinamento giuridico italiano in questo periodo, in contrapposizione con le "entità effettive di ricchezza". "Gli autori evidenziano come lo sfavore nei confronti dei tributi a base patrimoniale avesse orientato i tributi sulle rendite, fondiari e industriali o professionali, piuttosto che su una base di ricchezza certa e concreta, su forme di ricchezza presunte e perciò astratte e generiche". "Tale prospettazione rifletteva i suoi effetti anche nell'ambito dell'attività impositiva dell'Amministrazione, che, fondata su basi indiziarie non richiedenti stime e valutazioni ma consistenti per lo più in fatti notori, permetteva l'imposizione del tributo con la minima espressione di attività amministrativa di accertamento": in questi termini F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, cit., 666 (nota n. 1).

⁴⁵ La bibliografia sul tema del concordato tributario è, ovviamente, molto estesa; in questa sede, pertanto, non possiamo che limitarci a richiamare le opere principali, rinviando ad esse anche con riguardo agli

ma appare diversamente disciplinato a seconda della natura e del tipo d'imposta trattata⁴⁶. La varietà di espressioni utilizzate dal legislatore per designare questo nuovo meccanismo

ampi riferimenti, ivi contenuti, alla copiosa produzione giurisprudenziale: A. BERLIRI, *Appunti sul concordato tributario*, in *Tributi*, 1937, 71 ss.; B. GRIZIOTTI, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini*, in *Riv. it. dir. fin.* 1938, II, 283 ss.; G. INGROSSO, *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, in *Foro. it.*, 1939, I, 1539; F. MAFFEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, 254; B. COCIVERA, *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, vol. VIII, Milano, 1961, 525 ss.; G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 157 ss., in particolare, per i numerosi riferimenti all'evoluzione giurisprudenziale; G. PUOTI- P. SELICATO, *Concordato tributario*, in *Enc. giur.*, Agg., Roma, 2001, *passim*; G. PUOTI, *Concordato tributario*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988; Id., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1969, 317 ss.; Id., *L'invalidità del concordato nella giurisprudenza delle Commissioni Tributarie*, in *Giur. it.*, III, 1970, 28 ss.; F. TESAURO, *Oggetto del concordato ed imposizione condizionale*, in *Giur. it.*, III, 1970, 93 ss.; Id., *Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali*, in *Giur. it.*, III, 1970, 55 ss.; Id., *Spunti problematici sull'imposizione concordata in relazione ad un caso di invalidità*, in *Giur. it.*, 1970, 19 ss.; G. TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 278 ss.; G. GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, III, Torino, 1988, 294 ss.; Id., *Il concordato tributario come accordo transattivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, 396 ss.

⁴⁶ Osservando la disciplina delle principali imposte all'epoca vigenti, il quadro normativo in materia di concordato appare, almeno in una fase iniziale, alquanto articolato e frammentato. Non potendo ripercorrere in questa sede la complessa evoluzione normativa subita dall'istituto, ci limiteremo a fornire alcuni riferimenti essenziali, rinviando, per gli opportuni approfondimenti, a M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 51 ss.; F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, cit. 667 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., *passim*.

1) Nell'imposta sulla ricchezza mobile, di cui al R.D. 24 agosto 1877 n. 4021, non si rinviene una definizione specifica dell'istituto, ma solo un richiamo indiretto, contenuto nell'art. 40, in base al quale "decorso il termine indicato nell'ultimo paragrafo dell'articolo precedente, l'agente, dopo aver riportato sulla tabella le somme di reddito netto concordato coi contribuenti, trasmette la tabella stessa e i reclami alla commissione di prima istanza"; un maggior livello di dettaglio si riscontra invece nel successivo regolamento attuativo che, pur senza contenere alcun riferimento alla sostanza giuridica del concordato,

di definizione concordata del debito d'imposta ha indotto la dottrina a considerare la nozione di concordato tributario come espressione di un più ampio *genus*, nel quale poter ricomprendere figure diverse, contemplate in disposizioni normative distinte ma accomunate dall'obiettivo, perseguito dal legislatore, di creare uno strumento fondato sul consenso del contribuente e capace di correggere le anomalie generate dall'utilizzo di metodi d'accertamento presuntivi. Il dato che emerge, dunque, dall'osservazione del quadro

disciplina puntualmente la procedura da seguire per pervenire all'accordo con l'Ufficio finanziario sulla misura dell'imponibile, come si evince dall'art. 81 R.D. 11 luglio 1907 n. 560, ove è disposto che “quando l'agente *concordi* con il contribuente le somme dei redditi, fa constare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità”; 2) il testo normativo che istituisce l'imposta fondiaria (R.D. 24 agosto 1877 n. 4024) individua, invece, espressamente il concordato, prevedendo all'art. 29 che “l'agente può concordare coi possessori l'ammontare del reddito... (*omissis*) “Dell'accordo farà constare mediante dichiarazione tassativa datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità”. Il citato art. 29, inoltre, contiene una definizione espressa del concordato, qualificandolo come un *accordo* che interviene tra amministrazione e contribuente, attraverso il quale viene identificato un reddito di carattere definitivo; 3) anche in materia d'imposte dirette, il R.D. 17 settembre 1931 n. 1608 individua nel concordato tributario uno strumento alternativo di definizione del reddito: l'art. 24 prevede, infatti, la riduzione delle sanzioni “quando l'accertamento o la rettifica del reddito sono definiti mediante *concordato* tra l'ufficio delle imposte e il contribuente, prima che sia intervenuta alcuna decisione delle commissioni amministrative”; 4) sul fronte delle imposte indirette, l'art. 41 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3269 per quanto concerne l'imposta di registro, e l'art. 44 R.D. 30 dicembre 1923 n. 3270 per quanto concerne l'imposta sulle successioni, prevedono che fino a quando non sia intervenuta la decisione della commissione provinciale, il valore da sottoporsi a tassazione può essere stabilito *di concerto* tra l'amministrazione e il contribuente; 5) la normativa in materia di contributi di miglioria, contenuta nel d.lgs. 28 novembre 1938 n. 2000, adotta espressamente l'espressione “concordato”: l'art. 14, infatti, dispone che “sull'entità dei singoli incrementi di valore è ammesso il *concordato* da sperimentare presso l'Ufficio del registro competente per territorio.” 6) anche in tema di tributi locali, la normativa di riferimento, ovvero il T.U. sulla finanza locale 14 settembre 1941 n. 1175, contiene solo un rinvio indiretto alla figura del concordato, prevedendo all'art. 292, che “quando l'accertamento o la rettifica sono definiti mediante *accordo* tra l'amministrazione e il contribuente prima che sia intervenuta alcuna decisione della Commissione comunale, la soprattassa per omessa denuncia è commisurata al tributo dovuto in base all'accordo”.

normativo dell'epoca è l'assenza di una precisa ed univoca qualificazione dell'istituto⁴⁷: l'incertezza mostrata dal legislatore addirittura sul *nomen* con cui identificarlo e il ricorso a una pluralità di formule utilizzate in modo apparentemente indistinto per designare un fenomeno sostanzialmente unitario⁴⁸ costituiscono, senza dubbio, la causa principale delle difficoltà riscontrate dalla dottrina nello studio della natura e del regime giuridico del concordato tributario⁴⁹.

Anche se ormai la figura del concordato non ha più cittadinanza nell'ordinamento tributario, sostituita *in toto* dall'attuale accertamento con adesione, la nostra ricerca non può prescindere dall'esame degli aspetti essenziali dell'istituto, e dall'analisi delle principali elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali che hanno contribuito a fare luce sull'inquadramento teorico- dogmatico del fenomeno concordatario.

Ripercorrere le tappe salienti del dibattito teorico sulla natura giuridica dell'istituto, che ha visto contrapposte per circa un secolo- come vedremo tra breve- due diverse visioni del concordato, negoziale da un lato e unilaterale- provvedimentoale dall'altro⁵⁰, rappresenta,

⁴⁷ In tal senso cfr. F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, cit. 670.

⁴⁸ Secondo E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, 30 ss., il fenomeno concordatario può essere considerato, sostanzialmente, "espressione di una concorde valutazione dell'amministrazione finanziaria e del contribuente in ordine alla determinazione della base imponibile".

⁴⁹ Questo è il pensiero espresso da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 51 ss., secondo il quale "la stessa incertezza sul *nomen* testimonia le difficoltà esistenti nell'interpretare ed applicare cangianti formule legislative che, per un fenomeno sostanzialmente espressione di una concorde valutazione dell'amministrazione finanziaria e del contribuente in ordine alla determinazione della base imponibile, non avevano esitato ad utilizzare una terminologia assai varia, ora riferentisi all'accordo, ora al concordato, ora, da ultimo, all'adesione del contribuente."

⁵⁰ La rigida contrapposizione tra queste due concezioni del fenomeno concordatario, così come prospettata dalla dottrina tradizionale, impedisce, in realtà, all'interprete di cogliere la ricchezza e la varietà di posizioni nelle quali le due tesi si sono articolate, ramificandosi al loro interno in una pluralità di sotto-indirizzi difficilmente riconducibili ad un filone unitario. Questo aspetto è sottolineato da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 56 (nota n. 17), secondo il quale "invero, l'apparente contrapposizione diametricale delle due tesi rappresenta il risultato del tentativo di

quindi, il punto di partenza per comprendere l'evoluzione da esso subita e per riflettere sui profili più problematici della disciplina attuale, compreso il delicato tema del rapporto col principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Il percorso d'indagine che s'intende sviluppare, pertanto, deve prendere necessariamente le mosse dalle origini del concordato, attraverso un'analisi di tipo diacronico, nella consapevolezza che la varietà di definizioni utilizzate dal legislatore nel corso degli anni e le frequenti modifiche della disciplina normativa non potevano non influenzare di volta in volta il pensiero della dottrina e l'indirizzo della giurisprudenza, giustificando la pluralità di ricostruzioni proposte dall'una e l'andamento oscillante dell'altra.

sistematicizzazione operato dagli studiosi della materia, ma, come si vedrà meglio in seguito, per molte posizioni della dottrina e della giurisprudenza tale classificazione può apparire insufficiente in quanto non atta ad evidenziare i vari ed essenziali distinguo tra una tesi e l'altra, spesso, peraltro, interagenti tra loro.”

2.2.1 La teoria negoziale del concordato e il perdurante conflitto col principio d'indisponibilità.

La teoria sulla natura giuridica del concordato più risalente nel tempo è quella negoziale: gli Autori che hanno preso in esame le prime manifestazioni di accertamento concordato, cercando di coglierne la *ratio*, hanno qualificato l'intesa raggiunto tra contribuente e amministrazione finanziaria sull'entità dell'imposta dovuta come una forma di amichevole composizione degli interessi reciproci, finalizzata a prevenire potenziali, future contestazioni⁵¹. Questa ricostruzione dell'istituto pare trovare, innanzitutto, secondo i suoi sostenitori, un fondamento testuale nelle disposizioni normative all'epoca vigenti, che contenevano ampi riferimenti all'accordo tra le parti relativo alla determinazione della base imponibile⁵². Su un piano più generale e sistematico, poi, la tesi negoziale trarrebbe la propria legittimazione dal confronto tra la struttura del concordato tributario e lo schema di un modello contrattuale tipico del diritto civile, ovvero sia la transazione, con cui esisterebbero evidenti correlazioni e similitudini in ordine allo scopo, all'oggetto e agli elementi essenziali⁵³. Questi ultimi, tradizionalmente identificati, come noto, *nell'animus*

⁵¹ Così O. QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1902, 488. La definizione di concordato, proposta dall'Autore, in termini di "amichevole componimento che intercorre tra contribuente ed amministrazione al fine di evitare le contestazioni in materia d'imposte" rappresenta, peraltro, una delle prime manifestazioni d'interesse, da parte della dottrina tributaristica, per il fenomeno concordatario assimilato, in prima battuta, alla transazione civilistica.

⁵² Sul punto si rinvia *infra* alla nota n. 46 e ai riferimenti normativi ivi contenuti.

⁵³ La tesi tradizionale, che ricostruisce la figura del concordato tributario in chiave transattiva, ravvisando una perfetta identità tra i due istituti, è sostenuta inizialmente da O. QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., 482, il quale afferma, senza mezzi termini, che "il concordato è una transazione". Inizialmente ha seguito questa impostazione- salvo poi modificare, in seguito, opinione e aderire all'opposta corrente dottrinale fautrice della visione unilateralista- A. UCKMAR, *La legge del*

transigendi, nell'esistenza di una *res dubia*, e *nell'aliquid datum/aliquid retentum*, sono rinvenuti dalla dottrina anche all'interno del concordato, che pertanto viene ad essere assimilato ad un comune accordo transattivo, di matrice civilistica, dal quale avrebbe mutuato la natura giuridica e gli effetti. In quest'ottica la volontà di transigere sarebbe insita nello scopo perseguito dalle parti, ovvero nell'intenzione di rimuovere ogni incertezza⁵⁴ relativa al *quantum* dovuto a titolo d'imposta, dovuta alla non completa

registro, Padova, 1941, 519 ss.: secondo l'Autore "non può esser dubbio sulla natura contrattuale del concordato, né saprei in esso riscontrare affinità con un contratto diverso dalla transazione". Per la successiva ricostruzione proposta dall'Autore in termini pubblicistici si rinvia a *Il concordato nella legge di registro*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 1943, 8ss. Analoga incertezza ha caratterizzato il percorso argomentativo seguito da E. ALLORIO, il quale in una prima opera, *Diritto processuale tributario*, cit., aveva affermato che nel concordato tributario si dovesse ravvisare un provvedimento d'imposizione, preceduto, però, in funzione di presupposto, da un accordo transattivo sull'ammontare del tributo, per poi abbandonare la ricostruzione inizialmente proposta e approdare alla tesi unilaterale, a conferma delle notevoli difficoltà di inquadramento sistematico dell'istituto incontrate dalla dottrina dell'epoca: per questo nuovo indirizzo si rinvia alle riflessioni contenute in E. ALLORIO- A. PAGLIARO, *Concordato tributario (voce)* in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1959, 991. Anche la giurisprudenza, nella prima fase di vita del concordato, sembra propendere per la tesi negoziale, condividendo le argomentazioni proposte dalla dottrina prevalente; non essendo possibile dare conto della mole di pronunce emesse dalla Commissione centrale in tema di concordato, si richiama, per tutte, la decisione del 21 dicembre 1879, n. 58476, che afferma testualmente: "essendo il concordato una *transazione*, non basta per concordare per altri un mandato tacito o presunto, ma occorre invece un mandato espresso o speciale". In linea di continuità con l'indirizzo dominante nella giurisprudenza ordinaria si poneva anche la Corte di Cassazione: la sent. Corte Cass. 12 gennaio 1928, in *Rep. Foro it.*, 1928, 1528, afferma che il concordato tributario deve essere ricostruito come un negozio bilaterale di diritto privato, originato da un incontro di due manifestazioni di volontà, che, pur essendo dotate di natura diversa, risultano perfettamente valide.

⁵⁴ L'incertezza, potenzialmente destinata a sfociare in una lite, viene considerata elemento tipico della transazione e rappresenta, per la dottrina contrattualista, un presupposto essenziale del concordato: cfr. A. UCKMAR, *La legge del registro*, 1941, cit., 426 ss.; sottolinea la necessaria presenza nel concordato "dell'intento di prevenire o comporre una lite" anche G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1937, 775.

affidabilità dei metodi accertativi utilizzati⁵⁵. Allo stesso modo, l'intesa raggiunta sulla quantificazione del debito d'imposta appare come l'esito di reciproche concessioni tra la parte pubblica e quella privata, che presuppongono una rinuncia di entrambe alle pretese originarie, secondo la logica dell'*aliquid datum* contrapposto all'*aliquid retentum*⁵⁶.

La visione negoziale, fondata sulla perfetta identità tra concordato e transazione, pur originariamente accolta dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalente, ha formato oggetto, ben presto, di numerosi rilievi critici. La prima obiezione, di ordine sistematico, trae origine dalla diversa natura giuridica delle parti coinvolte nel concordato, per sostenere l'incompatibilità dell'istituto con ogni ricostruzione di stampo negoziale. In primo luogo, infatti, si è messo in evidenza che, mentre il tradizionale contratto codicistico presuppone una condizione di parità tra i contraenti⁵⁷ che, nel libero esercizio della loro autonomia

⁵⁵ Tale aspetto integra l'elemento della c.d. *res dubia*.

⁵⁶ Secondo A. UCKMAR, *La legge del registro*, cit., 426 ss., il processo formativo costituito dall'*aliquid datum* e dall'*aliquid retentum*, tipico della transazione, sarebbe un presupposto essenziale per il concordato, senza il quale potrebbe parlarsi soltanto di semplice adesione: cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 59 (nota n. 25). Dello stesso avviso è anche G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., 775, che definisce la "parziale e reciproca rinuncia a diritti e pretese" come un elemento comune a concordato e transazione.

⁵⁷ Il riferimento è, ovviamente, all'unico modello contrattuale all'epoca vigente, ossia quello tradizionale previsto dal codice civile del 1865, che presuppone una condizione di assoluta parità economica ed informativa dei soggetti contraenti, dotati di uguale forza contrattuale. Negli anni successivi la crescente complessità dei rapporti privatistici ha imposto una revisione dei principi tradizionali in materia contrattuale, e un aggiornamento degli schemi di formazione del negozio giuridico. Sotto la spinta innovativa del legislatore che ha recepito queste istanze di cambiamento, introducendo nuovi meccanismi contrattuali, accomunati dalla disparità- originaria o sopravvenuta- di posizioni all'interno del contratto, la dottrina civilistica ha preso progressivamente atto dell'esistenza di una pluralità di categorie contrattuali, riconducibili a tre tipologie di riferimento: oltre allo storico contratto codicistico (c.d. *primo contratto*) vengono elaborati il c.d. *secondo contratto* (tra professionista e consumatore, ove la debolezza contrattuale di quest'ultimo, sotto il profilo economico ed informativo, è originaria e fisiologica) e il c.d. *terzo contratto* (che presuppone anch'esso la presenza di soggetti diseguali, laddove però lo squilibrio

privata, decidono di realizzare un determinato assetto d'interessi, la presenza dell'amministrazione finanziaria, priva per definizione di capacità negoziale- tranne nelle ipotesi in cui agisce come un normale contraente di diritto privato, senza spendita di potere autoritativo- preclude la possibilità di ravvisare nella dichiarazione del funzionario pubblico una libera manifestazione di volontà, assimilabile a quella proveniente dal privato, destinata a fondersi con quest'ultima in un unico atto, secondo lo schema tipico di formazione del contratto⁵⁸. Sulla base di tali considerazioni, pertanto, l'accordo tra le parti sarebbe il frutto di due atti *eterogenei*- un atto di natura amministrativa, da un lato, e una manifestazione di consenso a carattere privatistico, dall'altro- che restano totalmente autonomi e, come tali, appaiono insuscettibili di essere ricondotti ad unità all'interno di un'unica figura negoziale, come avverrebbe seguendo la tesi transattiva⁵⁹.

economico tra i contraenti non è genetico, ma sopravvenuto, dovuto ad una particolare situazione di dipendenza economica di uno dei contraenti, venutasi a creare in costanza del rapporto). Non potendo approfondire in questa sede tematiche così vaste e complesse, che esulano completamente dal nostro campo d'indagine, si rinvia, per un primo inquadramento generale, alla manualistica di diritto privato.

⁵⁸ L'obiezione è formulata in questi termini da B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948, 60, il quale rileva come "l'atto privato e la volontà pubblica non concorrano a formare il negozio per il predominio assoluto dell'atto e volontà pubblica sul primo; la diversità d'interessi, l'uno pubblico e l'altro privato, non consente l'uguaglianza giuridica dei soggetti nella formazione del negozio, così come la diversità degli atti, uno pubblico e l'altro privato, non consente la fusione in un negozio bilaterale". Per un inquadramento generale della problematica, di teoria generale del diritto, riguardante la natura giuridica delle manifestazioni di volontà privatistiche, esaminate, però, in un'ottica pubblicistica, si rinvia alla fondamentale opera di G. MIELE, *La manifestazione di volontà del privato nel diritto amministrativo*, Roma, 1931, *passim*.

⁵⁹ Questo è il pensiero di A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit. 262 ss., il quale rileva come "le volontà dell'amministrazione e del contribuente non si fondano in una comune volontà contrattuale, la quale diventi la fonte autonoma delle reciproche obbligazioni delle parti, ma restino giuridicamente distinte, essendo l'una l'esplicazione di un potere e dando vita ad un provvedimento, l'altra formando la condizione perché quel provvedimento possa essere emanato in quel momento e con gli effetti indicati".

Un'ulteriore obiezione sollevata dalla dottrina anticontrattualista ha trovato un fondamento testuale nell'art. 43 del T.U. sull'imposta di ricchezza mobile⁶⁰ all'epoca vigente: tale disposizione consentiva espressamente alla Commissione tributaria di merito di disattendere il concordato raggiunto tra amministrazione finanziaria e contribuente e le concedeva anche la facoltà di iscrivere a ruolo nuovi redditi o di modificare quelli già iscritti. In questa prospettiva, il potere attribuito ad un soggetto terzo, estraneo alle parti- qual è l'organo giurisdizionale- di incidere unilateralmente sul contenuto del concordato, che rappresenta, nell'ottica negoziale, l'esito di un accordo liberamente raggiunto, appare certamente inconciliabile con uno dei principi cardine della materia contrattuale, rappresentato dalla stabilità degli effetti prodotti dal regolamento negoziale, e dalla tendenziale immutabilità dell'assetto d'intessi fissato dai contraenti⁶¹.

Ma la critica più pregnante rivolta alla tradizionale visione negoziale del concordato, che ha rappresentato uno dei capisaldi dell'opposta ricostruzione in chiave unilaterale-provvedimentale, ruota intorno al principio d'indisponibilità della pretesa erariale⁶². Tale

⁶⁰ Si fa riferimento al R.D. n. 4021/1837. Una disposizione di analogo tenore era contenuta nell'art. 39 2° comma, del R.D. n. 1639/1936.

⁶¹ Questa eccezione, suffragata dal dato letterale, è stata condivisa dalla gran parte degli oppositori della teoria contrattuale; le argomentazioni ad essa sottese sono state sviluppate, in particolare, da M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padova, 1937, *passim*, e da P. TERRANOVA, *Il concordato nella dottrina e nel diritto tributario italiano*, Milano, 1946, 1 ss.: tali Autori hanno posto l'accento proprio sull'incompatibilità del concordato con i principi essenziali in materia contrattuale, rifiutando a priori ogni tentativo di assimilare l'istituto all'accordo di natura transattiva.

⁶² Per i profili di teoria generale sulla categoria dell'indisponibilità giuridica e, nello specifico, sul principio d'indisponibilità del credito tributario, si rinvia *infra* alle considerazioni svolte nel primo capitolo, in particolare nei paragrafi n. 2 e 4, e ai riferimenti bibliografici ivi contenuti. Con riguardo alla questione ora richiamata, ovvero alla critica rivolta alla tesi contrattuale fondata sull'esistenza del principio d'indisponibilità, tra gli Autori che si sono espressi in questo senso si può annoverare M. PUGLIESE, *Corso di diritto e procedura tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1937, 189 ss., il quale ha messo in evidenza come la presenza dello Stato, quale soggetto fornito di potestà tributaria, porta ad

argomentazione, destinata ad accompagnare l'evoluzione del dibattito sulla natura giuridica del concordato e dell'accertamento con adesione fino ai giorni nostri⁶³, fa leva sull'esistenza nell'ordinamento tributario del ben noto art.13 R.D. n. 3269/1923, considerato dalla dottrina dell'epoca il referente normativo diretto⁶⁴ del preteso dogma

escludere in radice che quest'ultimo possa, con un contratto di diritto privato, abbandonare la propria supremazia. Alle medesime conclusioni giunge DE DONNO, *Sulla natura giuridica del concordato*, in *Riv. it. dir. fin.* 1940, III, 126 ss.: partendo dal presupposto che la potestà d'imperio, in quanto assoluta, non potrebbe formare oggetto di convenzione, arriva a disconoscere la valenza transattiva del concordato tributario. Secondo B. CADALBERT, *Natura giuridica del concordato tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1940, II, 58, il concordato non potrebbe avere natura negoziale in quanto, a causa dell'esistenza del principio d'indisponibilità dell'obbligazione, mancherebbe all'Amministrazione finanziaria la legittimazione, ossia la capacità di disporre del proprio diritto. Anche la giurisprudenza dell'epoca ha avvertito la centralità del problema, rappresentato dall'immanenza nel diritto tributario del principio d'indisponibilità, ai fini della qualificazione e del corretto inquadramento teorico del concordato tributario. Il primo significativo intervento della Cassazione a Sezioni Unite sul tema risale alla sent. Cass. Sez. Un. 16 novembre 1927, in *Giur. it.*, 1928, I, 1, 251, che conclude nel senso che il concordato non possa essere assimilato a una transazione, ma, al contrario, debba essere considerato un atto unilaterale di accertamento, proprio in ragione dell'indisponibilità della pretesa e della tipicità della funzione tributaria.

⁶³ Sulla questione, che rappresenta un punto centrale ai fini della nostra ricerca, si tornerà più volte nel prosieguo della trattazione. Del resto- senza voler anticipare temi che saranno sviluppati successivamente- a conferma della rilevanza dell'argomento, si può richiamare il pensiero di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 64, secondo il quale “il tema dell'indisponibilità della pretesa erariale continuò a giocare un ruolo importante nell'individuazione della natura del concordato sia nelle posizioni ministeriali sia, soprattutto, nelle tesi dei contrattualisti che negarono la figura della transazione sia, infine, nelle posizioni degli unilateralisti che, rispetto all'altra tematica generale, quella della nascita dell'obbligazione tributaria, aderirono ad un'impostazione strettamente costitutiva dell'atto di accertamento”.

⁶⁴ Ad esso viene tradizionalmente associato dalla dottrina, quale ulteriore referente normativo del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in epoca anteriore all'entrata in vigore della Costituzione, l'art. 49 R.D. 827/1924, contenente “il regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato”, che prevedeva espressamente: “nei contratti non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”.

dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che aleggia da sempre nel settore tributario, ma di cui appare difficile delineare concretamente i contorni e comprendere la portata giuridica effettiva⁶⁵.

Proprio per tale ragione, le primissime obiezioni mosse, da quest'angolazione, alla ricostruzione negoziale del concordato erano apparse piuttosto deboli, in quanto fondate su un principio giuridico ritenuto troppo evanescente e privo di reale valore precettivo, in assenza di una base normativa a cui ancorarlo; la successiva introduzione di una norma che vieta espressamente “*al ministro delle finanze e ai funzionari da esso dipendenti di concedere alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge*” ha invece aperto nuovi orizzonti ai fautori della tesi anticontrattualista, offrendo loro un valido spunto argomentativo, di natura testuale, per affermare l'assoluta incompatibilità tra il concordato tributario e la transazione civilistica. Secondo questa impostazione, l'accordo sull'entità dell'imposta, ricostruito nella logica dell'*aliquid datum- aliquid retentum*, tipica della transazione, costituirebbe una diretta violazione del divieto sancito dalla sopra citata norma, e, di conseguenza, del principio d'indisponibilità del credito tributario. La parziale rinuncia alla pretesa originaria, frutto dell'intesa raggiunta con il soggetto accertato in sede di concordato, verrebbe ad integrare, infatti, un atto dispositivo del credito tributario, ovvero di un'obbligazione di natura pubblicistica che deve essere qualificata come indisponibile e irretrattabile per natura.

Tali argomentazioni, tuttavia, non sono state considerate decisive dai sostenitori della teoria negoziale: questi ultimi, pur consapevoli dello spessore concettuale delle obiezioni sollevate nei confronti della tesi da loro proposta che, secondo i detrattori, finirebbe per mettere in discussione i principi cardine dell'ordinamento tributario, hanno rilevato come, in realtà, l'accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente riguarda soltanto la determinazione dell'ammontare del tributo, ma non va ad incidere sull'esistenza

⁶⁵ Per un approfondimento sul tema si rinvia al capitolo precedente, in particolare al paragrafo 1.4 e alla bibliografia ivi richiamata.

dell'obbligazione tributaria, ovvero sul dovere astratto di corrispondere il tributo⁶⁶. Una volta constatato che il concordato si esaurisce in una semplice misurazione dell'imponibile,

⁶⁶ All'obiezione, imperniata sull'esistenza del dogma dell'indisponibilità quale causa dell'estraneità del negozio civilistico al settore tributario, hanno replicato molti esponenti della corrente contrattualista facendo leva proprio sulla peculiarità del concordato tributario che avrebbe lo scopo esclusivo "di determinare, in seguito ad un amichevole contraddittorio svoltosi in sede amministrativa, un debito illiquido nella misura ritenuta giusta ed equa da essa Amministrazione in relazione agli elementi di fatto di cui si trova in possesso"; in quest'ottica "il concordato può avere ad oggetto l'accertamento definitivo in fatto di una *res dubia*, giammai la risoluzione di una questione di diritto": così M. PUGLIESE, *La natura giuridica del concordato fiscale*, in *Foro della Lombardia*, 1934, I, 384. Il medesimo concetto è espresso da E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, Padova, 1936, 73 ss.; secondo l'Autore "oggetto del concordato fiscale non sarebbe stato un rapporto giuridico, come nella transazione, ma un semplice fatto: diversamente sarebbe caduta in discussione non la quantità dell'imponibile, ma la stessa imponibilità: nel qual caso fosse stato (a differenza di quanto avveniva nel concordato), l'accordo tra lo Stato e il contribuente su questo punto avrebbe costituito una vera e propria transazione". Nel solco tracciato da questi Autori si pone anche E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, 143, il quale sostiene che il concordato fiscale non regola alcun rapporto giuridico, ma è soltanto diretto a facilitare e fissare la determinazione della somma imponibile, concludendo che "quando contro il concetto transattivo s'afferma che la finanza non può transigere su una potestà pubblicistica, come la pretesa d'imposta, si fa valere un argomento viziato da astrattezza" proprio perché "il concordato avrebbe potuto vertere soltanto sulla misura dell'imponibile". Anche U. GARGIULO, *Il concordato tributario*, Napoli, 1947, 83, non ritiene possibile che il concordato verta su elementi di diritto, dal momento che l'indagine di diritto relativa all'esistenza del presupposto d'imposta spetta indefettibilmente all'amministrazione, ed è sua opera esclusiva ed unilaterale, mentre oggetto del concordato può essere esclusivamente la valutazione dell'imponibile o *quantum debeatur*. Per concludere questa breve panoramica sulle osservazioni espresse sul punto dalla dottrina contrattualista, si richiama il chiaro pensiero di due illustri Autori: E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit., 30 ss., per il quale "con il concordato non si rinuncia a nulla sul piano del diritto di credito, e non si concede nulla sul piano del debito, perché prima del concordato non ci sono un credito e un debito aventi per oggetto una somma determinata, diversa da quella risultante dalla convergenza della stima"; e A. ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padova, 1950, 157: secondo l'Autore "la controversia oggetto del concordato tributario non può essere di diritto, cioè non può attenersi all'*an*, ma solo al *quantum* della pretesa tributaria". La replica proposta dai

realizzata di comune accordo, non si potrebbe ravvisare alcuna incompatibilità con i principi generali del sistema, in quanto l'amministrazione finanziaria, così facendo, non rinuncia all'esercizio del suo potere impositivo, l'unico ad essere veramente presidiato dal principio d'indisponibilità, ma si limita a riesaminare solo l'aspetto quantitativo della pretesa fiscale.

Tuttavia, se l'identificazione dell'oggetto della transazione nel *quantum* e non nell'*an* dell'obbligazione tributaria consentiva di aggirare l'ostacolo concettuale rappresentato dall'immanenza, nel diritto tributario, del dogma dell'indisponibilità del credito, un altro fronte di discussione era destinato ad aprirsi, questa volta sul versante del diritto civile. Senza poterci addentrare in questioni problematiche estranee alla nostra ricerca, occorre aver presente che la dottrina più attenta ha sottolineato che la transazione, per sua natura, può avere ad oggetto solo una questione di diritto e non l'accertamento di un fatto, sia pure sottoposto a margini di apprezzamento discrezionale, quale sarebbe la misurazione del presupposto d'imposta. Partendo, invece, dall'assunto che il concordato si limita ad accertare e a rimuovere un'incertezza di mero fatto, rappresentata dalla quantificazione del tributo, ma non può incidere sul rapporto giuridico d'imposta che sta a monte, a causa del ben noto vincolo d'indisponibilità⁶⁷, mancherebbe proprio quella questione controversa in diritto, che rappresenta l'oggetto naturale della transazione⁶⁸.

contrattualisti, così congeniata, finirà, tuttavia, per offrire un nuovo terreno argomentativo alla tesi opposta, come vedremo tra breve.

⁶⁷ Oltre che a causa dei limiti imposti dalla disciplina stessa del concordato tributario, il cui ambito di applicazione comprendeva, come noto, solo il profilo attinente alla determinazione del *quantum* dovuto a titolo d'imposta.

⁶⁸ Questo rilievo critico è ben espresso da B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, cit. 43, nota n. 127, che evidenzia come sia "inspiegabile che i fautori della teoria contrattuale possano sostenere la natura di contratto transattivo del concordato, non ammettendo però la transigibilità delle questioni di diritto. L'impossibilità di transigere su controversie di diritto esclude, infatti, la possibilità di inquadrare il concordato tra le transazioni, dal momento che queste vertono su questioni giuridiche e non su questioni economiche. Il fatto che sia operata una distinzione tra questioni di diritto e questioni di fatto, intesa quale

Ma i contestatori della tesi negoziale hanno individuato una falla ulteriore nella teoria favorevole alla ricostruzione del concordato in termini transattivi. Infatti, quell'orientamento dottrinale che pure aveva superato lo scoglio della natura indisponibile dell'obbligazione con le argomentazioni di cui abbiamo dato conto, si esponeva ad un'obiezione, fondata ancora una volta sul confronto con la struttura della transazione, difficilmente confutabile. Essa traeva origine proprio dalle conclusioni cui era giunta la dottrina tributarista sul rapporto tra concordato e principio d'indisponibilità: se si accetta la teoria in base alla quale il concordato può avere ad oggetto solo la quantificazione del dovuto e non può mai tradursi nel compimento di un atto negoziale di disposizione o di rinuncia al credito, data la sua natura pubblica e indisponibile, non può dirsi neppure integrato l'elemento delle reciproche concessioni, identificato nell'*aliquid datum-aliquid retentum*. Per tali ragioni, il tentativo di sovrapporre la figura del concordato a quella della transazione non poteva che essere definitivamente respinto, a causa dell'assenza di un requisito essenziale del contratto di transazione⁶⁹.

possibile oggetto del concordato, è quindi di per se pregiudizievole della possibilità di classificare il concordato tra i contratti transattivi”.

⁶⁹ L'obiezione, fondata sull'assenza nel concordato dei presupposti giuridici propri della transazione, è stata sollevata sia dalla dottrina unilateralista che da alcuni esponenti della stessa corrente negoziale, contrari, tuttavia, all'assimilazione *tout-court* del fenomeno concordatario a quello transattivo: cfr., ex plurimis, E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, cit. 221, e B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, cit. 28 ss: quest'ultimo, in particolare, ha rilevato come “intervenendo l'accordo in fase di fissazione del *quantum*, non vi sarebbe stato sacrificio poiché un momento prima non sarebbe ancora esistita un'obbligazione tributaria (maggiore) e quindi non si sarebbe potuta verificare alcuna violazione al principio dell'irrinunciabilità della potestà d'imposizione”; in quest'ottica, pertanto, non si potrebbe parlare di rinuncia alla potestà tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria, integrante un sacrificio della propria posizione giuridica, nell'ottica transattiva, laddove “fosse stata esistente ancora solo una obbligazione illiquida”, destinata ad essere determinata nel *quantum* solo a seguito di una concorde valutazione del presupposto d'imposta. Queste considerazioni critiche sono state recepite, in un certo momento storico, anche dalla giurisprudenza della Cassazione; quest'ultima, partendo dal concetto dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, prendeva atto che il concordato non poteva avere ad

Tale eccezione è risultata decisiva per la maggioranza della dottrina che fino a quel momento aveva sostenuto la tesi negoziale-transattiva: proprio i principi generali del diritto tributario, da un lato, e del diritto civile, dall'altro, portavano a una conclusione obbligata, ossia a prendere atto dell'assoluta estraneità del negozio transattivo al settore tributario, a rischio, altrimenti, di incorrere in gravi errori giuridici o in evidenti contraddizioni logiche. Sulle macerie della teoria transattiva, dissolta sotto il peso di argomentazioni dirimenti, ha cominciato a svilupparsi in quegli anni l'indirizzo teorico opposto, favorevole ad un inquadramento unilaterale e provvedimentale del concordato tributario, per poi consolidarsi a partire dal 1958, a seguito delle novità normative introdotte dalla c.d. legge Tremelloni (di cui ci occuperemo nel prossimo paragrafo).

Prima di passare alla disamina delle varie posizioni espresse all'interno di questa corrente dottrinale, è opportuno dar conto brevemente del contributo offerto al dibattito sulla natura giuridica dell'istituto da coloro che, pur avendo superato la teoria dell'identificazione tra concordato e transazione, non hanno abbandonato la tesi negoziale, proponendo ricostruzioni alternative della figura, comunque compatibili con la visione privatistica del fenomeno concordatario.

Una prima variante della tesi contrattuale ha ricondotto il concordato nello schema del *negozio d'accertamento* di natura dichiarativa. Superata l'obiezione preliminare, mossa dalla dottrina di estrazione civilistica dell'epoca, secondo cui il negozio d'accertamento sarebbe un contratto atipico, non previsto dal codice civile e, come tale, inadatto a fungere da modello di riferimento per il concordato tributario⁷⁰, proprio dal confronto con la

oggetto questioni di diritto ma solo di mero fatto, ovvero questioni estimative del tributo dovuto, con la conseguenza che, venendo a mancare l'elemento dell'*aliquid datum*, non si sarebbe potuto ricostruire il concordato nei termini della transazione: così Cass. civ. 15 maggio 1939, n. 1661, in *Foro. it.*, 1939, 1538 ss.

⁷⁰ Essendo la bibliografia in tema di negozio di accertamento molto estesa, in questa sede ci si limita a richiamare le opere più significative della dottrina civilistica dell'epoca, coeva al dibattito sulla natura giuridica del concordato tributario, destinate ad influenzare le posizioni dei tributaristi in ordine all'inquadramento teorico dell'istituto: F. CARNELUTTI, *Documento e negozio giuridico*, in *Riv. dir.*

transazione si è potuta ricavare la natura giuridica e la funzione dell'accertamento civilistico, facendo emergere, in tal modo, svariati punti di contatto con l'accertamento concordato previsto in ambito tributario. Questa teoria, che in un certo momento ha trovato anche l'autorevole avallo delle Sezioni Unite⁷¹, ha messo in evidenza le differenze tra transazione e negozio di accertamento, rilevando la natura modificativo-constitutiva dell'una, rispetto alla natura meramente accertativa-enunciativa dell'altro⁷². Ciò si traduce

proc. civ., 1926, 186 ss.; G. STOLFI, *Natura giuridica del negozio di accertamento*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1933, 134 ss.; R. NICOLO', *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione*, in *Annali dell'Istituto giuridico economico dell'Università di Messina*, 1932-33, VII, 377 ss.; M. GIORGIANNI, *Il negozio di accertamento*, Milano, 1939, *passim*; T. ASCARELLI, *La letteralità dei titoli di credito*, in *Riv. dir. comm.*, 1932, I, 237 ss.; Id., *Arbitri ed arbitratori; gli arbitri liberi*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1929, 308.

⁷¹ Si fa riferimento alla sentenza Cass. Sez. Un., 15 maggio 1939 n. 1539; le Sezioni Unite “però, secondo i sostenitori di diversa impostazione unilaterale, ebbero il torto di non specificare se il negozio di accertamento cui avevano fatto riferimento dovesse ritenersi bilaterale ovvero unilaterale”: così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 67. Tale pronuncia, dunque, ha contribuito ad alimentare il dibattito, interno agli stessi sostenitori della teoria del negozio di accertamento, tra quanti ricostruivano il concordato in termini di accertamento bilaterale (in tal senso v. E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, cit. 73 ss.) e coloro che prospettavano la figura, del tutto inedita rispetto ai modelli civilistici tradizionali, del negozio di accertamento unilaterale (cfr. B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, cit. 112; G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, cit. 161, nota n.372).

⁷² Sulle differenze, strutturali e funzionali, che intercorrono tra il negozio d'accertamento e la transazione è opportuno riportare integralmente le considerazioni chiaramente espresse da T. ASCARELLI, *La letteralità dei titoli di credito*, cit. 258 ss. L'illustre Autore afferma che: “per intendere appieno il concetto di negozio di accertamento e il suo valore bisogna appunto tener presenti i limiti legislativi della transazione nel nostro diritto, rigorosamente legata alla litigiosità, attuale o potenziale, delle reciproche pretese e alle reciproche concessioni tra le parti. Ora è straordinariamente frequente che le parti regolino i loro rapporti anche quando la loro incertezza non dipende dalla litigiosità delle relative pretese e anche indipendentemente dall'*aliquid datum atque retentum*. Queste convenzioni sono indubbiamente valide in forza del principio generale dell'autonomia della volontà privata, ogni qual volta le parti possano

nella possibilità, nel primo caso, di risolvere una *res dubia*, incidendo sulla realtà giuridica preesistente attraverso le reciproche concessioni, finalizzate a creare un nuovo assetto d'interessi condiviso dalle parti, in grado di prevenire future controversie o estinguere quelle già in atto. Nel secondo caso, invece, il negozio d'accertamento non ha alcuna capacità di modificare la situazione giuridica preesistente, ma si limita a rimuovere un'incertezza anche di mero fatto (non necessariamente giuridica, come avviene, appunto, nel caso del concordato) cristallizzando una determinata realtà fattuale, al fine di soddisfare un'esigenza di chiarezza e stabilità delle parti, senza richiedere, però, il sacrificio reciproco a carico dei contraenti, come prevede lo schema transattivo. In quest'ottica, dunque, la struttura del negozio d'accertamento appare pienamente sovrapponibile a quella del concordato: la ravvisata identità tra le due figure consentiva, così, alla dottrina che l'aveva proposta, di salvare il tradizionale impianto negoziale del fenomeno concordatario e di superare indenne l'obiezione più penetrante fondata sull'incompatibilità assoluta tra accordo transattivo e principio d'indisponibilità della pretesa fiscale.

Anche questa ricostruzione, tuttavia, scontava un difetto di fondo, o, per meglio dire, si fondava su un presupposto di base non unanimemente condiviso, rappresentato dall'accettazione dell'esistenza del contratto d'accertamento come categoria civilistica all'interno della quale sussumere il concordato tributario. Per questa ragione, dopo l'iniziale fortuna dovuta anche all'adesione delle Sezioni Unite, la tesi ha cominciato a perdere il suo *appeal* dapprima all'interno degli stessi esponenti della corrente negoziale che stentavano, in effetti, a riconoscere dignità giuridica al negozio d'accertamento come

lecitamente disporre degli oggetti che vogliono così regolare. Per quanto frequentemente chiamate *transazioni*, queste convenzioni non rientrano tuttavia, almeno nel nostro diritto positivo attuale, sotto il concetto tecnico di transazione, perché esse non sono caratterizzate dai requisiti che la legge ritiene indispensabili in ogni transazione. Con queste convenzioni le parti vogliono tuttavia accertare i propri rapporti, vogliono appunto regolare dei rapporti precedenti, eliminando eventuali incertezze, ed è perciò, a me sembra, opportuno distinguere queste convenzioni con un proprio nome, quello di negozi di accertamento. L'oggetto di un negozio di accertamento può consistere tanto in un rapporto giuridico, quanto in un semplice fatto: un esempio frequente di quest'ultima possibilità ci è dato dalla stima.”

figura contrattuale autonoma, distinta dalla transazione, per poi soccombere definitivamente dinanzi alle nuove emergenti teorie unilaterali- provvedimentali.

L'ultimo tentativo di mantenere l'istituto del concordato all'interno del perimetro negoziale è stato compiuto da una parte della dottrina, soprattutto di matrice tributaristica: quest'ultima, senza abdicare a una visione consensuale del concordato tributario, aveva aderito a quella corrente di pensiero che aveva teorizzato l'esistenza di un nuovo modello contrattuale, il c.d. *contratto di diritto pubblico*. La figura, elaborata in Germania⁷³ e poi recepita in Italia grazie all'influenza esercitata dalla letteratura straniera dell'epoca⁷⁴, aveva certamente il pregio, ai fini dello studio sulla natura giuridica del concordato, di considerare il contratto non solo come l'incontro di due manifestazioni di consenso omogenee, ovvero di due espressioni della volontà provenienti da soggetti privati, ma anche come il risultato

⁷³ La categoria concettuale del contratto di diritto pubblico affonda le sue radici nel diritto tedesco: cfr., in particolare, l'opera di G. JELLINECH, *Sistem der sub off Rechte*, Tubingen, 1905 (traduzione italiana a cura di Vitagliano, Milano, 1910). Tra gli esponenti più Autorevoli della dottrina tedesca rimane fondamentale il contributo di P. LABAND, *Das staatsrecht des Deutschen Reiches*, I, Tubigen, 1876, 166 ss.; un'analisi approfondita del pensiero e delle opere dei maggiori sostenitori della tesi del contratto di diritto pubblico è contenuta in G.FALCON, *Le convenzioni pubblicistiche. Ammissibilità e caratteri*, Milano, 1984, 9 ss.; per una accurata ricostruzione storica delle origini della figura, oltre che per gli ampi riferimenti bibliografici ivi contenuti, si rinvia ad A.MASUCCI, *La quaestio nel diritto tedesco dell'ammissibilità del contratto di diritto pubblico fra amministrazione e privato*, in *Scritti in onore di M.S. GIANNINI*, Milano, 1988, 413 ss.

⁷⁴ Nel nostro Paese una parte della dottrina di estrazione pubblicistica ha, in un certo momento storico, aderito, se non addirittura contribuito, alla costruzione della categoria del contratto di diritto pubblico: si possono ricordare, tra i primi sostenitori, G. MIELE, *La manifestazione di volontà del privato nel diritto amministrativo*, cit., 47-48; U. FORTI, *Diritto amministrativo*, Napoli, 1931-1934, II, 79 ss.; E. PRESUTTI, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Messina, 1931, 191 ss.; A. DE VALLES, *La validità degli atti amministrativi*, Roma, 1916, 28; F. CARNELUTTI, *Contratto e diritto pubblico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1929, 659 ss.; R. ALESSI, *Sistema istituzionale del diritto amministrativo*, Milano, 1953, 249 ss.; in epoca più recente si segnalano i contributi di G. DE FRANCESCO, *Gli atti amministrativi*, Milano, 1956, 69 ss.; F. TESAURO, *Il contratto del diritto pubblico e del diritto amministrativo in particolare*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1961, 9 ss.

della fusione di due entità eterogenee, quali sono la dichiarazione del privato e il provvedimento della pubblica amministrazione⁷⁵. La stessa giurisprudenza, tra l'altro, sembrava essersi orientata verso il riconoscimento di questo modello contrattuale *sui generis*, ammettendo che la pubblica amministrazione, in molte situazioni, pur non rinunciando a quella posizione di supremazia che è connaturata all'esercizio del potere autoritativo, viene ad assumere "la veste di vero e proprio contraente, determinando con ciò influenze particolari in ordine a tutta quanta la disciplina del rapporto, specie per quel che concerne la reciprocità e l'azionabilità dei relativi diritti e doveri"⁷⁶.

Ricostruita in questi termini, la figura del contratto pubblico era destinata, inevitabilmente, a riscuotere molti consensi tra gli Autori impegnati nella ricerca del corretto inquadramento teorico dell'istituto del concordato, in quanto consentiva di attrarre nell'area del diritto privato un fenomeno ibrido, che presentava molteplici elementi di ambiguità anche sotto il profilo della disciplina normativa. La possibilità di ricondurre il concordato alla categoria del contratto pubblicistico permetteva, inoltre, di replicare agevolmente alla prima eccezione di ordine logico- sistematico opposta dagli anticontrattualisti, fondata- come

⁷⁵ In questo senso si esprime F. CARNELUTTI, *Contratto e diritto pubblico*, cit., 659 ss., il quale ravvisava nel c.d. contratto di diritto pubblico la combinazione di due figure eterogenee, un provvedimento della pubblica amministrazione ed un negozio privatistico. In termini analoghi si esprimono A. BERLIRI, *Il concordato fiscale: contratto di diritto pubblico*, Tivoli, 1941, 273 ss., che, tuttavia, successivamente è ritornato, in chiave critica, sulla sua originaria impostazione, e G. MIELE, *La manifestazione di volontà del privato nel diritto amministrativo*, cit. 46 ss., il quale, nell'ambito del contratto di diritto pubblico, attribuisce al concordato tributario natura transattiva, sottolineando proprio come esso abbia origine dall'incontro del privato con l'amministrazione finanziaria, come confermato dalla dichiarazione congiunta, datata e sottoscritta da entrambe le parti, prevista dalla legge a pena di nullità. Anche M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit. 187 ss. ravvisa nel concordato un negozio transattivo di diritto pubblico subordinato però, quanto alla sua efficacia, all'adesione del contribuente.

⁷⁶ Cfr. sent. Cass. civ. Sez. Un. 18 gennaio 1934, in *Giur. it.*, 1934, 281; in precedenza questo orientamento era stato avallato anche dalla giurisprudenza amministrativa: vedi sent. Cons. Stato 15 gennaio 1931, in *Riv. dir. pubbl.*, 1933, 621.

abbiamo avuto modo di vedere- sull'assenza di parità tra le parti, che invece rappresenta un principio cardine dell'intero fenomeno contrattuale.

Questa ricostruzione, ineccepibile dal punto di vista teorico, poneva in realtà un serio inconveniente pratico nel momento in cui si doveva individuare in concreto lo schema contrattuale in cui ricomprendere l'istituto di diritto tributario: le posizioni espresse infatti, che facevano riferimento alle già note figure dell'accertamento e della transazione (ovviamente intesi sempre come contratti *diversi*, nell'accezione pubblicistica) non apparivano del tutto convincenti in quanto finivano per riproporre le medesime questioni interpretative già affrontate sul versante privatistico⁷⁷, trasferendo il problema dell'esatta qualificazione dell'istituto da un terreno all'altro, senza risolverlo alla radice. Per respingere l'accusa secondo la quale la teoria del contratto pubblico avrebbe contribuito ad alimentare le incertezze, anziché rimuoverle, alcuni Autori hanno proposto una lettura alternativa: valorizzando le peculiarità del concordato, essi sono pervenuti alla conclusione che l'istituto costituisce un *unicum* irripetibile, insuscettibile di essere assimilato tanto al negozio d'accertamento, quanto alla transazione⁷⁸. Tale approdo, del resto, era coerente con la convinzione, maturata in quegli anni e destinata successivamente a consolidarsi tra gli studiosi più autorevoli della nostra materia, che il diritto tributario fosse una disciplina

⁷⁷ Del resto, come acutamente osservato da M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., 428, “per ammettere che esista un contratto di diritto pubblico occorre che le norme positive diano ad esso dei caratteri propri, tali da distinguerlo dal contratto di diritto privato. Or, nel nostro diritto positivo ciò non avviene”.

⁷⁸ Molto chiaro, a tal proposito, appare il pensiero di A. ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, cit., 153, secondo il quale “ma dove è scritto che in materia di diritto pubblico o non si transige o si rinuncia alla maniera del diritto privato? Il diritto pubblico in genere ed il diritto tributario in specie non prendono istituti in prestito dal diritto privato e quel che prendono lo fanno proprio, cioè gli danno un'impronta che è propria della materia che deve essere disciplinata. Se la transazione in materia tributaria sia o non conforme, in ogni suo particolare, a quella propria del diritto privato a noi non interessa; a noi tocca soltanto di stabilire se il concordato sia o meno una transazione”.

autonoma sul piano scientifico⁷⁹, pur presentando innegabili punti di contatto sia con il diritto privato⁸⁰, sia il con il diritto pubblico, nel cui ambito viene tradizionalmente inquadrato.

Secondo questa impostazione, il processo di graduale emancipazione del diritto tributario dalle branche tradizionali dell'ordinamento⁸¹ finiva per rendere vani tutti i tentativi, finora compiuti, di associare il concordato a una categoria civilistica di riferimento; l'esistenza di elementi di specialità dell'istituto appariva, anzi, la fisiologica conseguenza della

⁷⁹ S'intende far riferimento alla teoria c.d. *autonomista* o *sincretica* del diritto tributario, facente capo alla c.d. Scuola di Pavia, che, come noto, riteneva si dovesse avere riguardo prevalentemente al contenuto economico del rapporto d'imposta: tra i primi autorevoli sostenitori di questa concezione, destinata certamente a influenzare la posizione assunta da coloro che hanno aderito alla ricostruzione del concordato come autonomo contratto di diritto pubblico, svincolato dai corrispondenti modelli civilistici, si possono annoverare E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, 135 ss.; B. GRIZIOTTI, *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto dell'imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, II, 93 ss. Non potendo ripercorrere in questa sede il lungo e complesso dibattito che ha visto per decenni contrapposta la tesi autonomista a quella antiautonomistica, ci si limita a richiamare, per completezza espositiva, i principali sostenitori di quest'ultima: A. UCKMAR, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1937, 388; A. BERLIRI, *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. it. fin.*, 1941, 161 ss.

⁸⁰ A prescindere dall'adesione alla teoria autonomista o antiautonomista, è innegabile, infatti, che il diritto civile rappresenti storicamente e geneticamente lo *ius commune*, da cui il diritto tributario deve prendere comunque le mosse. Come sottolineato da autorevole dottrina, del resto, non è seriamente dubitabile, specie in alcuni settori, che il diritto tributario agisca in seconda battuta, sovrapponendosi in tal modo "su una realtà di regola già qualificata da altre norme giuridiche", il che richiede "spesso all'interprete una elaborazione di "secondo grado" dei risultati già raggiunti dall'esperienza e quindi un'opera assai difficoltosa di composizione e combinazione fra principi ed istituti di diversa origine": così A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991 11.

⁸¹ Per alcune considerazioni sul c.d. processo di emancipazione del diritto tributario, con speciale riferimento alla materia dell'obbligazione tributaria e al suo rapporto con il codice civile, si rinvia a quanto esposto *infra*, cap. I, pag. 21 (in particolare alla nota n. 34 per i riferimenti bibliografici ivi contenuti).

particolarità del diritto tributario⁸², che non si limita a recepire passivamente gli schemi negoziali del diritto privato, ma li modella in funzione delle caratteristiche e delle esigenze proprie della materia trattata.

A questo punto della nostra esposizione, dopo aver ripercorso le prime tappe del dibattito sulla natura giuridica del concordato, dando conto delle principali argomentazioni poste a sostegno della teoria negoziale, e mettendo in luce i limiti delle diverse ipotesi ricostruttive in cui essa si articola, è facile comprendere le ragioni del suo declino, per di più accelerato, a partire dagli anni 60, da alcune rilevanti modifiche normative.

Tuttavia, in conclusione, è opportuno tener presente un ulteriore aspetto della questione, sottolineato da Autorevoli esponenti della corrente privatistica: per costoro la visione negoziale- transattiva trovava fondamento non tanto nelle argomentazioni teoriche proposte, giudicate a volte troppo deboli sul piano giuridico e, in ogni caso, opinabili, quanto nell'osservazione della realtà, ovvero del comportamento in concreto tenuto dall'Ente impositore in sede di conclusione del concordato fiscale. Proprio a causa di una prassi operativa distorta, diffusa tra gli Uffici finanziari, il concordato spesso finiva per tradursi in un evidente mercanteggiamento sul *quantum* del tributo tra Amministrazione e contribuente⁸³ secondo meccanismi che rievocano, nella sostanza, proprio lo schema tipico della transazione civilistica.

⁸² Definisce il diritto tributario come un diritto “particolare”, autonomo ma, al contempo, necessariamente vincolato al diritto civile in ordine ai criteri d'interpretazione e d'integrazione della legge, M.C.FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 213.

⁸³ La degenerazione del concordato, divenuto strumento di corruzione e malaffare, è stigmatizzata da molti autori dell'epoca: cfr., in particolare, O. QUARTA, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., 489 ss., secondo il quale l'amministrazione finanziaria, in concreto, “fa proprio quello che le si inibisce di fare: discute, mercanteggia, transige con i contribuenti, e fa così perché solo così può funzionare l'immenso servizio dell'imposizione tributaria”. Un'analisi altrettanto lucida della realtà dell'epoca è compiuta da L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., 269 ss., il quale rileva che “si fanno concordati o si viene ad intese, fra ispettori superiori e rappresentanze dei contribuenti sul reddito medio per bacinella, per fuso, per telaio, per tale o tale altra unità di coefficiente di produzione

In quest'ottica, la ricostruzione in chiave contrattualista del fenomeno sarebbe l'unica in grado di cogliere il dato sostanziale del fenomeno concordatario e di resistere, attraverso la forza dell'evidenza empirica, alle pur numerose e penetranti obiezioni sollevate dai suoi oppositori. L'impermeabilità alle critiche degli anticontrattualisti, è però, a ben vedere, più apparente che reale, in quanto tale impostazione incorre nel vizio logico di sovrapporre il piano della fisiologia con quello della patologia, spostando su un terreno del tutto diverso una discussione dal sapore squisitamente teorico, come quella che agitava la dottrina dell'epoca intorno all'esatto inquadramento sistematico del concordato tributario.

usata in questa o quella industria". In tal modo, dunque, "le discussioni sono ridotte al minimo; nasce una norma generalmente seguita, che risparmia attriti ed esagerazioni in un senso o in un altro".

2. 2. 2 La teoria unilaterale-pubblicistica, coerente col principio d'indisponibilità, pone il problema di qualificare l'adesione del contribuente all'accertamento.

Come già in parte anticipato, proprio sulle critiche mosse alla tesi privatistica, volte ad evidenziare le fragilità dell'impianto negoziale del concordato, si è sviluppata una contrapposta corrente dottrina⁸⁴ che colloca l'istituto sul versante pubblicistico. Essa, dopo aver preso atto dell'insanabile contrasto tra le soluzioni proposte dai contrattualisti ed alcuni dei principi cardine del diritto tributario -oltre che del diritto civile- ribalta completamente l'impostazione precedente, affermando il carattere unilaterale del concordato, assimilabile ad un comune di provvedimento di accertamento⁸⁵, o, per meglio dire, ad una sua *specie particolare*⁸⁶.

⁸⁴ Il fatto che la tesi unilaterale, nata sulle ceneri della teoria negoziale, abbia privilegiato la *pars destruens* del proprio ragionamento, trascurando invece il profilo ricostruttivo dell'istituto, è sottolineato da molti Autori: cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 72, secondo il quale “per poter prendere in considerazione la diversa e contrapposta impostazione teorica sulla natura del concordato è necessario procedere, innanzitutto, dalle critiche che da questo settore vennero rivolte alla tesi negoziale. In effetti, spesso, i diversi schemi ricostruttivi si svilupparono più sulle ragioni dell'inaccettabilità delle soluzioni proposte, che non sulla positiva individuazione di differenti canoni interpretativi”. Dello stesso tenore sono le argomentazioni sviluppate da F. TESAURO, *Spunti problematici sull'imposizione concordata in relazione ad un caso di invalidità*, cit., 19 ss., il quale ha individuato il principale difetto della dottrina unilateralista nella sua incompletezza, rilevando come essa risulti in realtà “vittoriosa di nome, perché ha avuto buon gioco a dimostrare la scarsa credibilità di un'isola contrattualistica in un territorio tutto dominato da principi opposti, ma perdente di fatto, perché si è esaurita in un'opera demolitrice, senza poi assolvere l'altro, più arduo compito, della ricostruzione dogmatica della struttura dell'istituto e della conseguente individuazione della disciplina che lo regola”.

⁸⁵ Tra i primi sostenitori della teoria unilateralista possiamo annoverare G. INGROSSO, *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, cit., 1539 ss.; G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, cit., 167-170, secondo il quale il concordato “è un atto amministrativo unilaterale, posto in essere dall'ente

Nella prima versione proposta dagli unilateralisti, infatti, il concordato avrebbe la medesima natura giuridica e produrrebbe effetti analoghi all'originario avviso di accertamento emanato in prima battuta dall'amministrazione finanziaria, distinguendosi, rispetto ad esso, solo per la presenza di un unico elemento di diversità: invero, la circostanza che la ricostruzione del presupposto d'imposta si fondi anche su elementi di fatto forniti dal contribuente, e successivamente rielaborati dall'amministrazione finanziaria, e non su dati unilateralmente acquisiti dall'Ufficio, rappresenta uno scostamento minimo dal paradigma dell'accertamento unilaterale classico, che non è in grado di intaccare l'essenza del concordato, inteso quale espressione del potere impositivo statale⁸⁷.

impositore, in parziale revisione della determinazione dell'obbligazione tributaria, con il quale l'ente impositore effettua, sulla scorta degli elementi forniti dal contribuente, una revisione dell'obbligazione tributaria, la quale, dopo la modificazione concordataria, rimane definitiva.”; A. UCKMAR, *La legge di registro*, vol. VI, Padova, 1941, 66, che però ha aderito alla ricostruzione unilaterale-pubblicistica solo in un secondo momento, dopo aver inizialmente sostenuto la tesi negoziale: “controversa è la natura giuridica del concordato tributario; al paragrafo 191, vol. I, ho aderito alla tesi che scorge nel concordato natura contrattuale, devo però, riconoscere che, conformemente agli ultimi risultati della dottrina e al recente orientamento della Corte regolatrice, è più corretto ritenere che il concordato sia un atto amministrativo inteso ad accertare il valore tassabile, alla cui perfezione interviene anche il contribuente.” Percorso inverso è stato seguito da M. PUGLIESE, che in prima battuta aveva assimilato il concordato ad un atto unilaterale a causa della resistenza ad ammettere lo schema della transazione civilistica (v. per questa ricostruzione, *La natura giuridica del concordato fiscale*, cit., 375 ss.) per poi successivamente aderire alla tesi negoziale, sia pure nella variante del negozio transattivo di diritto pubblico (per questa seconda impostazione cfr. *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, cit., 187 ss.).

⁸⁶ Così, testualmente, F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 23.

⁸⁷ Come rileva F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 23, criticando l'impostazione unilateralista, “ancorché il contenuto del provvedimento potesse essere influenzato dalle sue argomentazioni e deduzioni probatorie e potesse quindi risultare dal riconoscimento del fondamento di tali prove ed argomenti, la volontà del contribuente veniva considerata estranea al suo contenuto, ricondotto esclusivamente all'espressione dell'autorità pubblica.”

In quest'ottica, dunque, l'accertamento concordato, frutto di un procedimento di rivalutazione dell'imponibile, svolge una funzione meramente integrativa o correttiva dell'atto precedente, senza mai sostituirsi ad esso, concludendo l'attività di controllo nei confronti del soggetto passivo e rendendone definitivo l'esito⁸⁸. Così ricostruito, il concordato s'identifica, dunque, con un provvedimento unilaterale che s'inserisce nel procedimento tributario finalizzato alla determinazione del presupposto d'imposta, al pari dell'avviso di accertamento originario, sul quale va ad incidere, rettificando la misura del tributo per adeguarla alla reale capacità contributiva, ora correttamente ricostruita grazie all'apporto partecipativo del contribuente.

Questa nuova prospettiva del fenomeno concordatario aveva, da un lato, il pregio di salvaguardare le prerogative dell'Autorità statale che, in quanto titolare esclusiva della funzione impositiva, non può compiere atti dispositivi del credito tributario, riducendo in via transattiva la pretesa fiscale: l'opposta visione del concordato, inteso in termini di accordo col contribuente sull'entità dell'imposta, appariva, infatti, al di là dei tentativi operati dalla dottrina contrattualista di attenuarne la portata negoziale per renderlo compatibile con il sistema, incapace di superare la principale obiezione fondata sul principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁸⁹. Ma, dall'altro, la tesi pubblicistica

⁸⁸ In questi termini si esprimono A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 262 ss., e B. CADALBERT, *Natura giuridica del concordato tributario*, cit., 60, secondo il quale "essendo un atto di accertamento il concordato è valido, e non può essere diversamente, anche senza l'adesione del contribuente, ma è efficace, cioè rende definitivo l'accertamento, soltanto in seguito all'adesione del soggetto passivo."

⁸⁹ Cfr., sull'argomento, le riflessioni di A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 262 ss., uno degli esponenti più autorevoli della teoria unilateralista, per il quale il principale limite delle tesi negoziale risiedeva nel fatto che la sua accettazione avrebbe condotto a sostituire la natura legale dell'obbligazione tributaria con quella contrattuale nascente dal concordato, violando il principio dell'indisponibilità della pretesa fiscale; ciò non sarebbe ammissibile, secondo l'Autore "per il sostanziale motivo che l'obbligazione d'imposta, essendo fissata inderogabilmente dalla legge ed avendo in questa

sollevava una questione altrettanto delicata, ovverosia come conciliare la struttura unilaterale del concordato con l'intervento volontario del contribuente: in altri termini, l'identificazione dell'istituto con un provvedimento amministrativo poneva all'interprete il problema di qualificare l'atto posto in essere "in accordo" con il soggetto privato⁹⁰. La possibilità per il privato di incidere indirettamente sull'attività dell'amministrazione finanziaria, come avviene in sede di determinazione concordata dell'imponibile, sembrava, del resto, difficilmente giustificabile nel contesto storico-normativo dell'epoca, rigidamente ancorato al modello classico dell'agire unilaterale e autoritativo della pubblica amministrazione e ancora lontano dall'ammettere forme di esercizio consensuale del potere che troveranno ingresso nell'ordinamento solo molto tempo dopo.

esclusivamente il suo fondamento giuridico, non può essere ricondotta alla volontà delle parti espressa nel concordato".

⁹⁰ Il problema di giustificare in ottica pubblicistica la partecipazione del contribuente all'attività accertativa, riservata in via esclusiva all'amministrazione finanziaria, rappresenta, per la dottrina prevalente, il vero punto debole della teoria unilaterale: sul tema cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 79, per il quale "in effetti, già nella fase anteriore alla Legge Tremelloni che, come vedremo, amplificò i termini della tematica, ciò che preoccupò i sostenitori della tesi unilaterale fu la difficoltà di sistemare, nella teoria del provvedimento amministrativo, l'intervento volontaristico del contribuente alla formazione del concordato. In altri termini, se poté apparire agevole individuare le censure alla tesi del contratto, di per se atipica in materia di imposte, non altrettanto fu a dirsi per qualificare l'atto posto in essere in accordo con il soggetto privato." Anche F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 23, individua il limite principale della ricostruzione unilaterale nell'incapacità di dare una configurazione *giuridica* adeguata alla partecipazione del privato. Ad avviso dell'Autore, infatti, "la tesi centrata sul provvedimento amministrativo unilaterale (...) ricacciando nel pregiuridico la caratteristica essenziale dell'istituto, ossia la partecipazione del contribuente alla determinazione dell'imponibile, non restituiva, sul piano dogmatico, la realtà vera del concordato e neppure riusciva a definire in maniera soddisfacente il rapporto tra provvedimento di accertamento e adesione del contribuente. Mentre la ragion d'essere dell'istituto consisteva con evidenza nel valorizzare il rapporto diretto tra ufficio e contribuente, si negava poi qualsiasi rilevanza giuridica all'intervento di quest'ultimo".

La difficoltà di “sistemare giuridicamente la posizione del contribuente”⁹¹ all’interno di un’attività tipicamente pubblicistica, qual è l’accertamento fiscale, è stata percepita dagli stessi sostenitori della teoria unilaterale: essi, infatti, sin dall’inizio, hanno intuito che l’unica strada percorribile per far convivere pacificamente due manifestazioni di volontà eterogenee fosse quella di considerarle come entità distinte⁹², ravvisando così, all’interno di un’unica figura, due diversi atti giuridici, separati sia sul piano logico che su quello cronologico⁹³. In quest’ottica, dunque, il concordato s’identifica con un provvedimento impositivo unilaterale preceduto però, in funzione di presupposto, dall’*adesione* del contribuente all’ammontare del tributo⁹⁴: all’atto originario emanato dall’amministrazione

⁹¹ L’espressione è utilizzata da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 79 ss.; secondo l’Autore infatti, “fu proprio dall’esigenza di collocare giuridicamente quest’atto che prese vita una diversa metodologia interpretativa volta a distinguere nel concordato due diversi “atti giuridici”, quello dell’amministrazione e quello del contribuente”.

⁹² La tesi della separazione dei due atti aventi diversa natura, pubblicistica l’uno e privatistica l’altro, è sostenuta da A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d’imposta*, cit., 262 ss., per il quale le due volontà, dell’Amministrazione e del privato, non si fondono in una comune volontà contrattuale, ma sono destinate a rimanere giuridicamente distinte, “essendo l’una esplicazione di un potere e dando vita ad un provvedimento, l’altra formando la condizione perché quel provvedimento possa essere emanato in quel momento e con gli effetti in esso indicati”. Condivide questa impostazione anche B. COCIVERA, *Concordato tributario*, cit., 529 ss.

⁹³ Secondo l’opinione di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 446, nota n. 59, “tale profilo di scomposizione (di piani, di livelli, di atti) è, d’altronde, latente in tutte le impostazioni dogmatiche unilaterali, le quali si trovano nell’imbarazzo di sistemare nel proprio impianto una componente esogena, ontologicamente confligente con esso”.

⁹⁴ Questa è la ricostruzione proposta da A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d’imposta*, cit., 262, che assimila il concordato “ad una dichiarazione amministrativa unilaterale dell’autorità finanziaria, di cui l’adesione del contribuente, alla cifra concordata, avrebbe costituito uno dei presupposti, ed alla quale soltanto si sarebbero ricollegati gli effetti propri dell’accertamento”. Anche E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 85 ss., nel secondo periodo “unilateralista”(l’autore, infatti, aveva inizialmente aderito all’indirizzo contrattualista, prima di cambiare orientamento sulla natura giuridica del

finanziaria nella sua piena autonomia di determinazione, si affianca, rimanendone però estranea, la manifestazione di volontà espressa dal contribuente, anch'essa unilaterale, aggirando, così, tutti i problemi di compatibilità che sorgerebbero dall'interazione tra atti di natura opposta. Secondo questa impostazione, infatti, il potere impositivo non viene scalfito dalla partecipazione del privato, ma rimane affidato in via esclusiva all'autorità statale, restando libero nell'esercizio, pur se condizionato nell'efficacia all'*adesione* del contribuente. Quest'ultimo manifesta, in tal modo, *acquiescenza* all'avviso di accertamento, ora divenuto legittimo in virtù delle variazioni quantitative apportate dall'Ufficio, ma sollecitate dal suo intervento⁹⁵.

Dal medesimo tentativo di trovare un punto equilibrio tra opposte esigenze, ossia, da una parte, quella di rispettare il principio dell'unilateralità del provvedimento impositivo⁹⁶ e, dall'altra, quella di garantire la partecipazione del soggetto passivo all'attività di accertamento, al fine di pervenire alla corretta misurazione della base imponibile, ha origine anche la teoria c.d. *dell'atto complesso*. Elaborata da alcuni esponenti della corrente unilateralista come risposta alle obiezioni formulate dai contrattualisti che denunciavano l'inconsistenza teorica della tesi fondata sulla separazione degli atti, essa ricostruisce la figura del concordato come una fattispecie procedimentale complessa composta da un provvedimento di primo grado (l'avviso di accertamento originario) seguito da un atto di secondo grado (l'accertamento concordato) che non modifica né sostituisce il primo, ma lo mantiene in vita, rettificandolo sotto il profilo quantitativo e consolidandone gli effetti⁹⁷.

concordato tributario: v. *infra* in questo capitolo, nota n. 53) riconosce all'atto di adesione del contribuente la funzione di presupposto dell'accertamento.

⁹⁵ Così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 80. Attribuisce espressamente all'atto di adesione la funzione di acquiescenza all'accertamento, tra gli altri, G. INGROSSO, *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, cit., 1543 ss.

⁹⁶ E quindi, di riflesso, anche uno dei suoi principali corollari, ossia il ben noto principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

⁹⁷ La teoria dell'atto complesso, mutuata dal diritto amministrativo (sulla questione più generale del rapporto tra unità elementari in un atto complesso si rinvia allo scritto fondamentale di A. M. SANDULLI, *Il*

Dalla pluralità di atti che compongono la serie procedimentale nascerebbe una situazione giuridica nuova, caratterizzata dalla diversa determinazione dell'imponibile, resa definitiva in virtù del consenso espresso dal contribuente. Tuttavia, a differenza della versione precedente, questa volta l'adesione del soggetto passivo viene ad essere collocata non all'interno ma *all'esterno* del procedimento di accertamento, formato solo da atti amministrativi "puri", evitando così quelle forzature concettuali cui erano costretti coloro che cercavano a tutti i costi di inquadrare il momento pubblicistico e quello privatistico all'interno di una fattispecie unitaria.

A prescindere dai diversi sotto-indirizzi in cui si è poi articolata la teoria provvedimentale- sui quali non possiamo soffermarci in questa sede⁹⁸, occorre sottolineare come la ricostruzione del concordato in termini di atto di accertamento unilaterale, accompagnato dall'adesione del contribuente che ne stabilizza gli effetti, sia stata progressivamente accolta dalla dottrina e dalla giurisprudenza prevalente, marginalizzando, a partire dagli anni 60, l'opposta visione privatistica. Il tramonto quasi definitivo del modello contrattuale⁹⁹ ha coinciso, infatti, con l'avvento della Legge Tremelloni¹⁰⁰ e delle altre

Procedimento amministrativo, Milano, 1964, 215 ss.) è stata rielaborata in ambito tributario, e con particolare riferimento alla figura del concordato, da B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, cit., 25 ss. e 96 ss., il quale ha teorizzato, in particolare, la distinzione tra provvedimento di primo e di secondo grado. Tale ricostruzione è stata criticata da M.S. GIANNINI, nella *Prefazione* all'opera stessa- da lui redatta- in quanto ritenuta artificiosa dall'illustre Autore, secondo il quale "il concordato per l'amministrazione sarebbe solo una fase del procedimento attraverso cui si perviene alla determinazione del debito tributario".

⁹⁸ Per una disamina accurata della pluralità di ricostruzioni proposte dagli esponenti della teoria unilateralista si rinvia a M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 72 ss.; F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, cit., 678 ss.

⁹⁹ Come rileva F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, cit., 691, nota 86, dopo la legge Tremelloni e le altre riforme avviate a partire dal 1958, rimangono invece decisamente isolate le posizioni di coloro i quali sostengono ancora la natura contrattuale e transattiva del concordato, dal momento che anche le critiche rivolte alla teoria unilateralista attengono ormai a rilievi che esulano dalla possibilità di identificare nell'istituto un contratto di transazione. Alcuni fervidi sostenitori della

novità normative che hanno mutato profondamente il quadro normativo in materia di concordato tributario, a cominciare dalla soppressione del termine “*concordato*”, sostituito proprio dall’espressione “*adesione*” del contribuente all’accertamento¹⁰¹.

Alla base del nuovo corso inaugurato dal legislatore fiscale vi era, per la verità, non tanto la volontà di recepire la concezione unilaterale pubblicistica, offrendo così un fondamento normativo alle argomentazioni giuridiche proposte dagli unilateralisti, quanto l’intenzione di respingere con fermezza l’orientamento dominante- almeno nei primi decenni del secolo scorso- che identificava il concordato in un accordo di natura transattiva. L’obiettivo dichiarato apertamente nella relazione di accompagnamento alla legge Tremelloni¹⁰² era,

concezione transattiva del concordato insistono, tuttavia, nelle loro posizioni che, per quanto forse più aderenti alla reale applicazione quotidiana dell’istituto, traggono fondamento da considerazioni che non presentano un effettivo spessore giuridico. Irriducibile esponente della corrente negoziale è A. ROTONDI, *Appunti sull’obbligazione tributaria*, cit., 129 ss., il quale pone a fondamento della sua ricostruzione proprio “il richiamo alla realtà fiscale che rappresenta il punto fermo da cui bisogna prendere le mosse per una serena ed obiettiva disamina dell’istituto”. Le argomentazioni formulate da Rotondi sono state censurate, sotto vari profili, da F. TESAURO, *Spunti problematici sull’imposizione concordata in relazione ad un caso di invalidità*, cit., 21, nota n. 8.

¹⁰⁰ Legge 5 gennaio 1956 n. 1.

¹⁰¹ Si veda l’art. 4 della legge n.1/1956 che per la prima volta fa riferimento all’accertamento che “si conclude con l’adesione del contribuente”, e l’art. 34 d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, recante il nuovo testo unico delle imposte dirette, il quale dispone che “l’imponibile può essere definito con l’*adesione* del contribuente, mediante redazione di apposito atto scritto, del quale il contribuente ha diritto di avere copia”.

¹⁰² Cfr. la relazione della Commissione Finanza e Tesoro del Senato contestuale all’approvazione della legge n. 1/1956, riportata in *Quaderni dell’Associazione fra le società italiane per azioni*, XXII, *La perequazione tributaria*, Roma, 1956, 444 ss., ove testualmente: “dopo varie discussioni in dottrina, dopo varie enunciazioni giurisdizionali di principio, è ormai pacifica la conclusione che, quando la procedura di accertamento si chiude con la dichiarazione dell’art. 81 è solo espressione di adesione ad un accertamento riconosciuto come esatto. La collaborazione tra contribuente ed ufficio per l’accertamento del reddito può infatti aver luogo attraverso un dibattito avanti ad organi dell’ufficio; solo quando però parti ed ufficio arrivino alla stessa convinzione circa il reddito esattamente tassabile, la legge acconsente che tale reddito

infatti, proprio quello di contrastare la prassi largamente diffusa tra gli uffici finanziari, frutto della degenerazione della teoria negoziale, di determinare l'ammontare dovuto a titolo d'imposta attraverso una vera e propria trattativa individuale con il privato sottoposto a controllo fiscale¹⁰³. Ciò snaturava la funzione del concordato, trasformandolo in uno strumento di corruzione dei dipendenti pubblici, oltre che nella principale fonte di abuso e di disparità di trattamento nei confronti dei contribuenti. La svolta impressa dal legislatore rappresenta dunque il segnale evidente di una decisa rottura con il passato: il diverso approccio teorico al fenomeno concordatario, sottolineato dal cambiamento del *nomen iuris*, appare come il tentativo, forse troppo debole nella misura in cui risulta circoscritto ad un mero mutamento terminologico, di ripristinare la legalità, minata da comportamenti poco virtuosi degli operatori del diritto, e di riaffermare il principio d'indisponibilità della pretesa fiscale¹⁰⁴, restituendo al concordato il ruolo di meccanismo privo di contenuto negoziale, volto esclusivamente ad agevolare la obiettiva misurazione dell'imponibile.

sia assunto a base della tassazione. In questo caso la dichiarazione chiude la procedura d'accertamento non già perché il consenso si sovrappone all'atto amministrativo, ma perché la legge ritiene in tal caso inutile l'ulteriore corso della procedura”.

¹⁰³ La *ratio* sottesa alle modifiche normative introdotte dalla metà degli anni '50 viene ricostruita in questi termini da F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 24 ss., il quale, però, assume una posizione di dissenso nei confronti della decisione del legislatore di seguire l'indirizzo unilateralista. Secondo l'Autore, infatti, alla base di tale opzione vi era un vero e proprio “*orrore del contratto* che ha indotto la giurisprudenza e la dottrina, ma anche il legislatore a partire dalla l. n.1 del 1956, a travestire le intese tra gli uffici ed i contribuenti sotto le vesti di provvedimenti amministrativi autoritari in rapporto mai definito con l'atto di adesione del contribuente”, ovvero il “timore che, assegnando rilevanza giuridica all'intervento del contribuente nella determinazione dell'imposta, si finisse per agevolare la commissione di illeciti. La questione era però male impostata: negare la realtà non poteva cancellare o allontanare il pericolo di abusi, il problema era semmai quello di prevedere regole procedurali che ostacolassero la stipulazione di accordi fraudolenti”.

¹⁰⁴ Come osserva M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 315, con l'accettazione normativa della formula dell'*adesione* e l'evolversi dell'ordinamento tributario nel suo complesso si tendeva a dare “sempre più per scontato che il legislatore, eliminando uno dei più importanti

E' evidente che il nuovo panorama normativo, delineatosi negli anni 60, non poteva non influenzare il tradizionale dibattito sulla natura giuridica dell'istituto, contribuendo a rafforzare le posizioni già espresse dagli anticontrattualisti.

Tuttavia, neppure la preferenza accordata dal legislatore allo schema del provvedimento unilaterale è risultata decisiva per uniformare gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali¹⁰⁵ ed esaurire la discussione sul corretto inquadramento teorico del fenomeno. A ben vedere, infatti, l'univocità del dato letterale è sembrata più apparente che reale: all'indomani della riforma, infatti, i detrattori dell'indirizzo pubblicistico hanno subito messo in luce come il nuovo t.u.i.d. 645/1958 prevedesse alcune previsioni normative non coerenti con la concezione unilaterale del fenomeno concordatario. Secondo questi ultimi era difficilmente compatibile con la teoria della separazione tra atto

punti critici, avesse con ciò definitivamente eretto "l'indisponibilità" a principio cardine di questo settore del diritto".

¹⁰⁵ Nonostante le frequenti oscillazioni e i repentini cambiamenti d'indirizzo precludano all'interprete la possibilità di ricostruire in modo lineare il percorso evolutivo seguito dalla giurisprudenza in materia di concordato fiscale, si può rilevare che, dopo un primo periodo in cui le Commissioni tributarie avevano privilegiato l'inquadramento in chiave contrattualistica dell'istituto, (vedi *infra* in questo capitolo, nota n. 53) si è assistito dalla metà degli anni 50 ad una inversione di tendenza soprattutto da parte della giurisprudenza di merito: ciò aveva condotto la Commissione Centrale ad affermare che "il concordato, secondo la costante giurisprudenza, riveste sempre il carattere di un atto amministrativo" (cfr., *ex plurimis*, Comm. Trib. Centr. 4 febbraio 1954 n. 56946, in *Riv. leg. fisc.*, 1955, 1212; Cass. Civ. 10 marzo 1975, n. 883, in *Boll. trib.*, 1975, 1460; Cass. Civ. 8 febbraio 1978, n. 595, in *Riv. leg. fisc.* 1978, 1241.) Negli anni successivi, tuttavia, non sono mancate pronunce di segno contrario all'indirizzo pubblicistico, a conferma dell'impossibilità di individuare un orientamento sufficientemente consolidato. Un ulteriore indice di incertezza sulla natura giuridica del concordato era poi rappresentato dalla contraddittorietà insita in alcune pronunce di merito che, pur qualificando il concordato in termini di atto unilaterale, tendevano poi a risolvere concretamente la controversia applicando la normativa civilistica relativa ai vizi della volontà, ai modi di perfezionamento del contratto, ecc.: tale commistione sottendeva un'ambiguità di fondo che finiva per accrescere le difficoltà ricostruttive dell'istituto in esame. Per questo aspetto, cfr., in particolare, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 24 ss.

dell'amministrazione e atto del privato l'art. 34 del t.u.i.d. che, nel sancire la nullità dell'adesione non sottoscritta dal contribuente, stabilisce che tale nullità si estenda automaticamente al provvedimento amministrativo, travolgendo gli effetti dell'accertamento concordato. Il previsto effetto caducante automatico, infatti, si può giustificare solo ragionando in termini di atto unico, che comprende al suo interno tanto l'esercizio del potere pubblicistico, quanto la manifestazione di consenso del privato all'accertamento¹⁰⁶.

Ad alimentare l'incertezza interpretativa, che già in passato aveva accompagnato la formula dell'adesione prima che fosse positivamente introdotta, contribuivano anche altre due norme, considerate distoniche rispetto al modello del concordato come atto unilaterale staccato dall'adesione. Una delle previsioni considerate non conformi al sistema è contenuta nel 2° comma dell'art. 34 del t.u.i.d. in base al quale il concordato deve risultare da un documento scritto e sottoscritto da entrambe le parti: è evidente, infatti, che un atto che richiede la firma congiunta di due parti deve qualificarsi *bilaterale* per definizione¹⁰⁷. L'altra norma non allineata con la ricostruzione in chiave pubblicistica del concordato è l'art. 35 del medesimo t.u.i.d. Quest'ultimo, disciplinando gli effetti del concordato, sancisce anche il c.d. *effetto preclusivo*, che consiste nell'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di integrare l'avviso di accertamento già emesso e definito attraverso l'adesione del contribuente, se non in seguito alla sopravvenuta conoscenza di

¹⁰⁶ L'incongruenza di questa e delle altre norme del T.U. 645/1958 è valorizzata da A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, 190 ss., per confutare le argomentazioni a sostegno della tesi dell'adesione intesa come atto autonomo del contribuente.

¹⁰⁷ Cfr. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 190 ss., secondo il quale un atto sottoscritto da più persone deve ritenersi bilaterale (o plurilaterale) salvo che una delle parti non sia intervenuta per autenticare le sottoscrizioni o per svolgere un ruolo di controllo formale del contenuto: ora, essendo evidente che la partecipazione dell'amministrazione finanziaria all'accertamento concordato non può essere ricondotta a una funzione meramente certificativa, l'Ufficio deve essere identificato come centro autonomo di imputazione di effetti giuridici, portatore di interessi propri, che, come tale, interviene in atto e lo sottoscrive assumendone la paternità congiuntamente al privato.

nuovi elementi. Ora questa limitazione dei poteri d'accertamento imposta all'amministrazione finanziaria mal si concilia con la natura provvedimentale del concordato e con il c.d. principio d'inesauribilità dell'interesse pubblico¹⁰⁸: quest'ultimo, infatti, consente alla pubblica amministrazione di riesaminare criticamente i propri atti e di tornare sulle proprie decisioni in ragione di una diversa valutazione dell'interesse generale, anche a prescindere dalla sopravvenienza di nuove circostanze che giustifichino il ripensamento¹⁰⁹. Per queste ragioni la norma è stata valorizzata dai contrattualisti che vedono in essa proprio la conferma di uno dei principi cardine in materia negoziale, ovvero la tendenziale stabilità del regolamento contrattuale, in ossequio al tradizionale principio *pacta sunt servanda*, estraneo, invece, all'ambito pubblicistico.

Oltre a sottolineare il contrasto tra le singole disposizioni del T.U. che disciplina il concordato e l'assetto unilaterale-provvedimentale dell'istituto, così come delineato dal legislatore, la dottrina più avveduta non ha mancato di rilevare altre incongruenze di natura logico-sistematica insite nell'equiparazione concordato- provvedimento impositivo, al quale il contribuente presta adesione attraverso un atto separato con funzione di acquiescenza. In primo luogo si è messo in evidenza che, se intendiamo la dichiarazione di

¹⁰⁸ Sul punto si rinvia alle considerazioni di M. NIGRO, *Convenzioni urbanistiche e rapporti tra privati (Problemi generali)* in *Scritti giuridici*, Tomo II, Milano, 1996, 1311, ove, con riferimento al potere della pubblica amministrazione, afferma che “ se c'è qualcosa che, per natura sua, è elastico e trasformabile in relazione alle circostanze concrete, è invece proprio il potere. Il potere ha una sola qualità di quelle che consuetamente gli si prestano: è inesauribile e irrinunciabile.” Per queste ragioni, “ogni obbligo il quale comporti un vincolo del potere è assunto sempre *rebus sic stantibus*.”

¹⁰⁹ Il potere di intervenire sulla situazione originaria a seguito di una rinnovata valutazione dell'interesse pubblico, tenendo conto dell'affidamento maturato in capo al privato, destinatario del provvedimento favorevole, per effetto del tempo trascorso, ed effettuando di volta in volta una valutazione comparativa tra gli opposti interessi coinvolti nella fattispecie concreta, è espressione di quel generale potere di autotutela che riceverà un fondamento positivo in ambito tributario solo nel 1992 (vedi *infra* nel capitolo, nota n. 4). Sull'effetto c.d. preclusivo a carico dell'Ufficio derivante dall'art. 35 si rinvia ancora ad A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 195.

adesione come una manifestazione di assenso del contribuente all'esito del controllo svolto dall'amministrazione finanziaria, verrebbe meno la necessità di uno strumento di adesione espresso, ma sarebbe sufficiente desumere dalla mancata impugnazione dell'avviso di accertamento una forma di acquiescenza c.d. tacita o implicita¹¹⁰, in conformità ai principi generali in materia processuale.

La partecipazione del privato all'accertamento, ricostruita in termini di adesione separata, ha sollevato poi un'ulteriore obiezione critica che investe i principi di teoria generale del diritto. Alcuni Autori, infatti, hanno avuto modo di precisare che di fronte all'esercizio del potere impositivo esercitato unilateralmente dall'amministrazione finanziaria, di cui l'avviso di accertamento è espressione, la posizione del contribuente non può che qualificarsi in termini di mera soggezione; ammettere la possibilità che l'efficacia e gli effetti del provvedimento siano subordinati al consenso del privato significherebbe disconoscere i connotati fondamentali del provvedimento amministrativo quali l'imperatività (o autoritatività) e l'esecutività, contraddicendo proprio le basi fondanti della teoria unilaterale¹¹¹.

¹¹⁰ L'obiezione è sollevata da P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, 337 ss., secondo il quale, una volta ricostruita l'adesione in termini di atto unilaterale con funzione di acquiescenza all'accertamento, l'unica differenza tra il concordato e la mancata proposizione del ricorso risiederebbe nella forma espressa del primo ed implicita del secondo; ma non esisterebbe alcuna valida ragione sul piano logico- giuridico per pretendere una forma di acquiescenza espressa. La possibilità di ricostruire la natura giuridica del concordato attraverso la formula dell'acquiescenza è stata contestata, in passato, anche da A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 181 ss.

¹¹¹ Contesta, con queste argomentazioni, la pretesa autonomia dell'atto di adesione del privato, inteso come presupposto condizionante l'efficacia dell'accertamento, G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, cit., 333 ss., e 351, al quale si rinvia per gli ulteriori riferimenti bibliografici ivi contenuti; il ragionamento sviluppato dall'Autore è funzionale alla sua ricostruzione del concordato, definito come "procedimento di riesame di un atto di accertamento che- sulla base di un accordo tra amministrazione e contribuente riguardante la valutazione dei presupposti di fatto e quindi l'elemento quantitativo dell'imponibile- si conclude con la emanazione di un nuovo atto di accertamento che elimina dalla realtà giuridica la precedente valutazione, sostituendola con una diversa".

Da questa breve disamina dei profili principali del concordato emergono in maniera evidente le difficoltà d'inquadramento teorico dogmatico incontrate dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel tentativo di ricostruzione della natura e del regime giuridico dell'istituto, accentuate, peraltro, dall'instabilità del quadro normativo. Del resto l'acceso dibattito che ha visto contrapposti per diversi decenni l'indirizzo negoziale a quello pubblicistico, senza condurre, in definitiva, a conclusioni appaganti, appare come la conseguenza naturale di un ordinamento positivo disorganico e frammentato, composto da una pluralità di norme eterogenee che riflettono le peculiarità dei diversi settori impositivi in cui si collocano, imprecise sotto il profilo terminologico e a volte contraddittorie tra loro¹¹².

Alla luce di queste considerazioni è facile comprendere le ragioni della crisi del concordato e del suo inesorabile declino: il legislatore stesso, infatti, una volta preso atto dell'impossibilità di ricondurre la figura entro schemi generali e di trovare un punto d'approdo condiviso da entrambi gli orientamenti, ha progressivamente ridotto, in concomitanza con l'avvio della riforma tributaria degli anni '70¹¹³, il campo di applicazione

¹¹² Come rileva G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, cit., 319, “la normativa tributaria non si è mai preoccupata di qualificare in modo uniforme l'istituto del concordato, costringendo l'interprete ad indagini di carattere sostanziale, dovendo ricercare, nell'ambito di ciascuna imposta, il fenomeno giuridico cui il termine volta per volta utilizzato si riferisce”. (In questo senso v. F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, cit., 684, nota n. 72). Secondo l'Autore, infatti, il concordato “esiste più come costruzione della giurisprudenza e della prassi amministrativa che come istituto normativamente previsto e regolato, onde si rivela quasi come creatura anomala, sorta dalla coesione di elementi eterogenei.”

¹¹³ Si tratta della riforma fiscale avviata con la legge delega 9 ottobre 1971 n. 825, che prevede un processo di radicale rinnovamento della normativa in tema d'imposizione, seguita dall'emanazione di una serie di decreti attuativi. In particolare l'art. 76 del d.P.R. n. 600/1973 ha abrogato le disposizioni del T.U. n. 645/1958 e, quindi, anche il citato art. 34 dedicato al concordato in materia d'imposte sui redditi.

dell'istituto¹¹⁴, fino ad eliminarlo del tutto in occasione dell'emanazione dei nuovi testi unici elaborati per l'imposta di registro e di successione.

La scomparsa dell'istituto segna dunque l'epilogo di una stagione normativa travagliata, che riflette il clima ideologico dell'epoca, ancora dominato dal tradizionale dogma dell'indisponibilità della pretesa fiscale e, al contempo, pervaso da una pregiudiziale ostilità verso forme concordate di attuazione della norma tributaria, fondate sulla partecipazione del contribuente all'attività di accertamento. Ecco perché solo nel 1994, in un contesto normativo e culturale radicalmente mutato, viene introdotto il “nuovo” concordato tributario nella veste *dell'accertamento con adesione*, sulla scia del percorso evolutivo avviato dal diritto amministrativo che, a partire dal 1990, comincia ad aprirsi a manifestazioni consensuali di esercizio del potere. Tuttavia le peculiarità dell'ordinamento tributario non consentiranno di recepire *sic et simpliciter* quelle istanze innovative, obbligando, invece, la dottrina a una attenta riflessione sulla compatibilità di questi nuovi modelli di imposizione con i tradizionali principi informatori del settore tributario, al fine di verificare l'effettiva vigenza e la portata attuale di questi ultimi¹¹⁵.

¹¹⁴ L'applicazione del concordato ha subito dapprima un drastico ridimensionamento, rimanendo in vita soltanto in alcune limitate ipotesi previste, tra l'altro, solo nel campo dell'imposizione indiretta sui trasferimenti, per poi essere definitivamente abbandonata.

¹¹⁵ Da queste premesse di fondo prende le mosse anche il percorso argomentativo sviluppato da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 421, in sede di ricostruzione della natura giuridica dell'istituto. L'Autore osserva, in via preliminare, come la formula legislativa dell'adesione adottata negli anni 90, pur se “ripescata” dal passato, “s’inserisca in un contesto generale davvero mutato ove numerosi sono i varchi per accedere a rimediazioni sul senso, sul peso e sull'utilità di tanto tradizionali quanto polverosi “principi non scritti”, i quali hanno in passato senza dubbio contribuito a deteriorare la dialettica del rapporto fisco-contribuente.

2.3 Il nuovo accertamento con adesione e i recenti orientamenti sulla sua natura giuridica: il tentativo di superare i limiti delle tradizionali impostazioni attraverso la formula dell'accordo bilaterale, consensuale ma non contrattuale.

Il d.l. n. 452/1994 ha reintrodotto nel nostro ordinamento, dopo circa vent'anni dalla sua scomparsa, l'accertamento con adesione del contribuente, poi successivamente modificato dal d.lgs. n. 218/1997¹¹⁶. Quest'ultimo, al termine di un lungo e travagliato *iter* normativo, ha provveduto a riordinare complessivamente la disciplina dell'istituto, coordinandola con quella della conciliazione giudiziale al fine di rendere omogenee la struttura e l'ambito di applicazione di questi due strumenti deflattivi del contenzioso tributario. La versione definitiva, licenziata dal citato decreto legislativo, supera tutte le limitazioni oggettive e soggettive previste dalla normativa di poco precedente, estendendo all'intera platea dei contribuenti la possibilità di avvalersi dell'accertamento con adesione per definire qualsiasi pretesa relativa alle imposte sia dirette che indirette¹¹⁷.

¹¹⁶ L'introduzione nell'ordinamento del "nuovo" accertamento con adesione si è avuta ad opera del d.l. 18 luglio 1994, n. 452, che ha costituito l'avvio di un'evoluzione normativa giunta fino alla delega per la revisione degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale contenuta nel d.lgs. 19 giugno 1997 n. 218. Per una ricostruzione puntuale e dettagliata dell'*iter* normativo che ha accompagnato la nascita dell'istituto si rinvia, oltre alla consueta manualistica di base, a F. FERRI, *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica* (II parte), in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2001, 63 ss.

¹¹⁷ Per alcune considerazioni di carattere generale sulla disciplina del nuovo accertamento con adesione, cfr. M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 3 ss., che compie un'analisi comparativa tra la struttura dell'istituto, come delineata nel '94, e quella risultante dalle modifiche introdotte nel '97, soffermandosi, in particolare, sulle ragioni che hanno indotto il legislatore a una revisione profonda dell'istituto, sia pure a distanza di pochi anni. Secondo l'Autore, "attraverso una rapida evoluzione dell'istituto, avutasi dai primi decreti introduttivi del '94 ad oggi, si è determinata l'odierna

Come noto, l'istituto pur rappresentando idealmente la continuazione del vecchio concordato tributario, se ne discosta sotto molteplici profili e presenta una fisionomia in parte nuova che ha costretto la dottrina ad un'opera di rivisitazione degli orientamenti pregressi, con l'obiettivo di superarne i limiti tradizionali ed elaborare ipotesi ricostruttive alternative, coerenti col nuovo dato testuale.

Prima di esaminare le questioni problematiche emerse nel recente dibattito sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione, è opportuno dare conto delle ragioni che hanno condotto prima all'abolizione del concordato tributario e poi alla successiva reintroduzione, sia pure in una veste rinnovata. Il declino del concordato può essere facilmente compreso se si torna a riflettere sulla genesi dell'istituto, concepito come strumento in grado di

illimitata ampiezza di contenuti ed estensione (quanto ai tributi interessati). Indubbiamente, dietro questa rinnovata centralità dell'accertamento con adesione stanno le esigenze di deflazione del contenzioso e non meno impellenti esigenze di accelerare la percezione delle imposte accertate, che solo un istituto di prevenzione della lite come l'accertamento con adesione può consentire. Ma proprio l'ampiezza che tale istituto riceve lascia altresì pensare che in esso si incarni un tentativo di ridisegnare e rivoluzionare il rapporto tra fisco e contribuente. In specie, la possibilità di definire qualunque tipo di questione e di contestazione con l'amministrazione finanziaria presuppone un dialogo effettivo e serrato fra quest'ultima e il contribuente". A tal proposito, sottolinea ancora l'Autore, come "è oltremodo significativo, a riguardo, il salto di qualità compiuto con l'attuale disciplina rispetto a quella di cui al D.L. n. 546/94, nel quale l'adesione, oltre ad essere prevista solo per le imposte sui redditi e IVA, risultava ammessa unicamente per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo e limitatamente ai profili concernenti l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione al periodo d'imposta dei componenti positivi e negativi di tali redditi". Esprime una valutazione positiva del nuovo assetto dell'accertamento con adesione, quale risultante dalle modifiche apportate dal d. lgs. 218/97 anche R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, 793: l'Autore rileva come "rispetto al riduttivo e improvvisato impianto della L. 30 Novembre 1994, n. 656 l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale sono stati razionalizzati in ordine ai presupposti di applicazione e agli effetti giuridici. Sono state in particolare eliminate molte "timidezze" del testo originario, come le limitazioni in presenza di dichiarazione omessa, di sostituti d'imposta, di accertamento sintetico o di *fumus* di violazioni penalmente rilevanti. Tutte queste limitazioni finivano per "dimezzare", senza apprezzabili ragioni, la portata pratica dell'istituto".

soddisfare le esigenze di tutela del contribuente a fronte di un sistema di tassazione fondato non sulla puntuale misurazione del reddito effettivo, ma sul c.d. reddito presuntivo medio, che per definizione non consente una corretta ricostruzione della base imponibile, aderente alla reale capacità contributiva manifestata dal soggetto passivo¹¹⁸.

Come si è avuto modo di vedere, la concreta applicazione dell'istituto ha finito, però, per tradirne la *ratio* ispiratrice, trasformando un meccanismo nato per assicurare una giusta imposizione in un mero strumento di rideterminazione del debito d'imposta fondato sulla trattativa individuale tra il rappresentante dell'amministrazione finanziaria e il singolo contribuente, svincolata da criteri legali capaci di orientarne l'esito, e, come tale, fonte inevitabile di abusi e corruzione. Il legislatore, dopo aver preso coscienza della degenerazione del fenomeno, ha cercato di arginarne la portata attraverso l'abrogazione del termine *concordato*, e l'utilizzo, al suo posto, della locuzione "*accertamento con adesione del contribuente*": come si è già visto, la scelta lessicale stava ad indicare non tanto una precisa scelta di campo in favore della teoria pubblicistica, quanto, piuttosto, il deciso rifiuto dell'impostazione negoziale transattiva, di cui la libera contrattazione con il contribuente sul *quantum* dovuto rappresentava la manifestazione patologica. Tuttavia, la

¹¹⁸ Per un approfondimento dei principali aspetti del sistema di tassazione utilizzato fino alla riforma degli anni 70, essenziale per comprendere la *ratio* del concordato tributario e il suo successivo abbandono, si rinvia a quanto esposto *infra* nel capitolo, e in particolare alle note n. 43 - 44 per i riferimenti bibliografici ivi contenuti. Peraltro, ai fini di una maggiore chiarezza espositiva, giova in questa sede ricordare- richiamando brevemente concetti già espressi nei paragrafi precedenti- come lo strumento del concordato, almeno nelle originarie intenzioni del legislatore, fosse destinato a svolgere una necessaria funzione di garanzia per il soggetto sottoposto a verifica fiscale, consentendo a quest'ultimo, attraverso una partecipazione attiva assicurata dal contraddittorio con l'amministrazione finanziaria, di apportare nuovi elementi conoscitivi che l'Ufficio non era in grado di acquisire unilateralmente. L'arricchimento del quadro istruttorio permetteva così di ovviare ad eventuali anomalie ed errori commessi in sede di determinazione dell'imponibile, considerati fisiologici in presenza di meccanismi di ricostruzione del reddito di tipo forfettario basati sull'utilizzo di parametri standardizzati, e di pervenire in questo modo alla quantificazione *esatta* dell'imposta dovuta.

volontà di stigmatizzare questa prassi deplorabile non ha sortito alcun effetto pratico, ovverosia non ha contribuito né a contrastare l'utilizzo abusivo del concordato, né a placare il dibattito sul corretto inquadramento teorico della figura in esame.

La distanza tra rappresentazione ideale del fenomeno e realtà quotidiana dei fatti, che neppure il legislatore è riuscito a colmare nel corso del tempo, rappresenta la ragione principale del fallimento del concordato¹¹⁹, soppresso pressoché definitivamente negli anni '70, in coincidenza di una profonda revisione del sistema fiscale. Non a caso, infatti, una delle principali novità della riforma, avviata con la legge delega n. 825/1971, era costituita proprio dall'abbandono del modello di tassazione del reddito medio-ordinario e dal passaggio all'imposizione del reddito effettivo, resa possibile attraverso l'estensione dell'obbligo di tenuta delle scritture contabili a categorie di contribuenti che prima erano esclusi¹²⁰. In questo modo, dunque, la generalizzazione dell'accertamento analitico – contabile avrebbe dovuto scongiurare, nelle intenzioni del legislatore, il rischio di commettere errori nella ricostruzione del reddito, dovuti all'utilizzo del metodo presuntivo di determinazione della base imponibile, facendo venire meno la necessità di uno strumento

¹¹⁹ In questo senso si vedano le riflessioni di G. GAFFURI, *Il concordato tributario come accordo transattivo*, cit., 397, il quale individua una delle ragioni principali della scomparsa del concordato nella volontà del legislatore di eliminare un istituto che sembrava favorire “certe deploratevoli tendenze alla compromissione, non degne di una corretta e rigorosa applicazione delle imposte sul reddito”.

¹²⁰ Non potendo in questa sede neppure accennare ad una tematica di così ampio respiro, sulla quale la produzione bibliografica è naturalmente vastissima, ci si limita a richiamare solo alcuni dei contributi che trattano più da vicino l'argomento che interessa in questa sede, ovvero le conseguenze prodotte dal passaggio dal metodo di accertamento presuntivo- induttivo a quello analitico- contabile, e i riflessi sull'istituto del concordato: si veda, in particolare, F. TESAURO, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impr., ambiente e P.A.*, 1978, 470 ss.; E. NUZZO, *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 1986, 181 ss.; F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 52; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999, 1 ss.

di correzione dell'originario avviso di accertamento, a beneficio del contribuente, quale doveva essere il concordato.

Ben presto, però, si è dovuto prendere atto che gli obiettivi perseguiti attraverso la riforma non sono stati realizzati: come ha avuto modo di osservare negli anni 80 la dottrina, il moltiplicarsi degli obblighi contabili imposti ai contribuenti non ha prodotto l'atteso innalzamento della qualità degli accertamenti, ma si è tradotto soltanto in un esasperato formalismo dei controlli fiscali¹²¹. Ciò ha avuto il duplice effetto di incentivare, da un lato, condotte evasive o elusive, dettate dalla necessità di sfuggire all'oppressione del Fisco, e, dall'altro, di alimentare il contenzioso, a causa delle sempre più frequenti occasioni di conflitto, legate soprattutto alla contestazione di violazioni formali¹²².

¹²¹ Questo aspetto è sottolineato, in particolare, da S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1089 ss., il quale mette in evidenza come la progressiva tendenza alla semplificazione normativa debba essere interpretata anche come una reazione all'esasperato formalismo che aveva contraddistinto la produzione legislativa degli anni 70, in particolare in materia di accertamento fiscale; per queste ragioni, pertanto, secondo l'Autore, il legislatore ha avvertito il bisogno di "liberare il più possibile il cittadino dall' "oppressione" dei formalismi e degli adempimenti contabili e di prevenire i conflitti, attraverso il ricorso a tecniche accertative che permettano di coniugare realisticamente perequazione e consenso nella distribuzione dei carichi tributari." Più in generale, i profili di criticità del sistema di tassazione su base analitica- contabile, emersi dopo una ricognizione decennale dell'esperienza applicativa, sono stati prontamente segnalati dalla dottrina dell'epoca: per un approfondimento del tema si rinvia a L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1982, 80 ss.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 216 ; Id., *Osservazione sugli effetti fiscali della certificazione di bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1981, 391 ss.; Id., *Accertamento tributario (voce)*, cit. 16 ss.; M. TRIMELLONI, *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), Padova, 1994, II, 81 ss.; G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, *passim*.

¹²² Per una valutazione complessiva dell'impatto che ha avuto la riforma fiscale sul sistema, oltre che per una disamina delle relative problematiche, si rinvia a R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; Id., *Lezioni di diritto tributario*, cit., 203 ss.; L. TOSI,

E' in questo scenario, pervaso da un diffuso scetticismo nei confronti del sistema di tassazione introdotto con la riforma, che ha cominciato a svilupparsi intorno agli anni 90 una corrente di pensiero favorevole alla reintroduzione nell'ordinamento di uno strumento di definizione concordata¹²³ che avesse un immediato impatto deflattivo. Se l'esigenza di

Su una ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1990, 97, ss.; S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, cit., 218 ss.

¹²³ In realtà, secondo la dottrina (v. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 35, nota n. 90) il primo Autore a esprimersi in senso favorevole alla reintroduzione del concordato tributario è stato A. Berliri, in un intervento compiuto nel 1986 in occasione dell'inaugurazione del Corso di perfezionamento in diritto tributario presso la facoltà di giurisprudenza dell'Università di Bologna, al quale sono poi seguite altre autorevoli prese di posizione a favore della riproposizione del concordato. Qualche anno dopo, ha criticato aspramente la scelta legislativa di eliminare il concordato, auspicandone la reintroduzione, anche R. LUPI, *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992, 114 ss.: lo stesso Autore poi, in sede di primo commento della nuova disciplina del concordato (cfr. R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, cit., 1859 ss.), pur non nascondendo la delusione per quella che definisce "un'occasione perduta", ha comunque ribadito che "l'abolizione del concordato da parte della riforma tributaria fu senza dubbio una scelta frettolosa e superficiale, che invece di intervenire sulle degenerazioni cui il concordato aveva dato luogo, non seppe fare di meglio che abolirlo del tutto. Scomparve così, nell'illusione di eliminare dal diritto tributario le questioni opinabili e discutibili, uno strumento che- in varia misura- è diffuso in quasi tutti i paesi del mondo. La storia successiva è nota: l'eliminazione del concordato ha solo imbrigliato ulteriormente i funzionari onesti e ingolfato il contenzioso, senza certo provocare una nuova moralità nell'amministrazione, come le ultime vicende stanno a dimostrare: in realtà imbrigliare la flessibilità degli uffici, non solo non combatte la corruzione, ma forse addirittura la agevola, moltiplicando i pretesti per mettere i bastoni tra le ruote ai contribuenti, e poi vendere favori a caro prezzo". Per un'ampia ed esauriente ricostruzione del vivace dibattito dottrinale che ha preceduto l'iter di formazione delle disposizioni introdotte con il d.l. 452/94, avviato dalla proposta di G. TREMONTI- S. PATRIARCA, *Fisco, è meglio ritornare al concordato*, in *Il Sole 24 ore* del 30 marzo 1993, 1, 4, e proseguito con altri autorevoli commenti, ospitati dalle pagine del *Il Sole 24 ore* nel mese di aprile 1993, si rinvia a M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 35 ss.

ridurre il tasso di litigiosità, esploso in maniera esponenziale¹²⁴, rappresenta solo la ragione contingente del *revirement* normativo, ben più profonde, in realtà, appaiono le motivazioni di fondo sottese alla scelta del legislatore. Come abbiamo già avuto modo di vedere, il dibattito dottrinario che ha preceduto l’emanazione del d.l. 452/94 non poteva non essere influenzato dalla nuova prospettiva dei rapporti tra cittadino e amministrazione inaugurata dalla legge 241/90. Come noto, infatti, i principi ivi contenuti e, in particolare, la rilevanza attribuita alla partecipazione del privato all’interno del procedimento, segnano l’inizio di un processo di riforma radicale del diritto amministrativo¹²⁵, che coincide con l’introduzione di modelli alternativi all’agire pubblicistico e unilaterale, fondati sulla ricerca del consenso e dell’accordo con il privato, tradizionalmente ritenuti estranei al diritto pubblico in quanto incompatibili con la concezione classica dello Stato- Autorità. La tendenza alla progressiva democratizzazione dell’azione amministrativa non ha investito inizialmente la materia tributaria, per la ben nota preclusione normativa contenuta nell’art. 13 della l. 241/90:

¹²⁴ Cfr. la Relazione Governativa al d. l. 452/1994, che descrive lo stato di crisi in cui versa il contenzioso tributario negli anni 90, con oltre tre milioni di giudizi pendenti, e contiene espresso riferimento all’esigenza, divenuta indifferibile, di introdurre strumenti capaci di produrre un immediato effetto deflattivo.

¹²⁵ Secondo la dottrina giuspubblicistica, questo processo di radicale riforma del diritto amministrativo affonda le proprie radici nel passaggio avvenuto tra due differenti modelli organizzativi di Stato, sintetizzati nelle espressioni “*Stato a diritto amministrativo*”, e “*Stato pluriclasse*”. Non potendo, evidentemente, neppure accennare in questa sede a tutte le implicazioni teoriche che la revisione del sistema tradizionale di Stato- Autorità e l’adesione a un’impostazione dogmatica radicalmente diversa, fondata sulla visione dello Stato come *comunità*, inevitabilmente comportano, si rinvia ai contributi offerti dalla dottrina specialistica; senza alcuna pretesa di completezza, si richiamano le opere fondamentali di M.S. GIANNINI, *L’Amministrazione pubblica dello Stato contemporaneo*, in *Trattato di diritto amministrativo* (diretto da Santaniello) I, Padova, 1988, 113 ss.; Id., *Atto amministrativo* in *Enc. dir.*, cit., 157, ove, in particolare, l’Autore si focalizza sul concetto di “Stato a diritto amministrativo”, individuandone le caratteristiche principali e le differenze dalle altre strutture politico-istituzionali; G. MARONGIU, *La pubblica amministrazione di fronte all’accordo. Considerazioni preliminari*, in AA.VV., *L’accordo nell’azione amministrativa* (a cura di A. Masucci), Roma, 1988, 16 ss.

tuttavia, la portata innovativa dei principi affermati si è rivelata così straordinaria da travalicare i confini del diritto amministrativo e contagiare anche altri settori dell'ordinamento, spingendo il legislatore fiscale a recepire le istanze di cambiamento provenienti dall'esterno e a superare gli antichi pregiudizi del passato. Per tali ragioni, il mutato approccio ideologico che permea gli strumenti di attuazione concordata della norma tributaria e la progressiva, costante valorizzazione della dialettica fisco- contribuente, culminata nelle recentissime pronunce della Cassazione sulla doverosità del contraddittorio endoprocedimentale¹²⁶, possono essere adeguatamente compresi solo se inquadrati nel più generale clima di rinnovamento normativo e culturale che ha attraversato il versante pubblicistico dell'ordinamento sul finire del secolo scorso.

Ricostruito così il retroterra storico- culturale che fa da sfondo alla rivisitazione del concordato, possiamo ora analizzare le più recenti teorie sulla natura giuridica dell'attuale accertamento con adesione. Come avremo modo di vedere, le diverse tesi ricostruttive, pur senza abbandonare l'impostazione tradizionale del dibattito, imperniato sulla contrapposizione tra inquadramento negoziale- transattivo da un lato, e visione unilaterale- pubblicistica dall'altro, muovono dalla consapevolezza che il mutato contesto normativo e ideologico impone di aggiornare le categorie dogmatiche con cui l'istituto è destinato a confrontarsi. Tuttavia, mentre alcune teorie continuano a scontare i limiti delle posizioni già espresse in precedenza, riproponendo i medesimi dubbi interpretativi rimasti irrisolti, altre provano a superare la rigidità della discussione, ormai polarizzata su due fronti inconciliabili, e offrono una soluzione alternativa per uscire dalle strettoie concettuali del passato, che passa attraverso la valorizzazione della categoria dell'accordo bilaterale, consensuale ma non contrattuale.

¹²⁶ Sulla portata attuale del principio del contraddittorio endoprocedimentale, frutto di un processo di graduale valorizzazione compiuto dalla dottrina e dalla giurisprudenza nazionale, sollecitate dalle fonti sovranazionali, si rinvia alle considerazioni svolte nel paragrafo 2.1 del presente capitolo, anche per i riferimenti giurisprudenziali ivi contenuti (si veda, in particolare, la nota n. 36).

In questo rinnovato scenario teorico la tesi negoziale transattiva, che, come sappiamo, aveva perso gran parte del suo *appeal* negli ultimi anni di vita del concordato a causa dell'orientamento in senso opposto espresso dal legislatore, è stata riproposta con rinnovata slancio da autorevole dottrina¹²⁷, trovando nuovi spunti argomentativi sia di ordine sistematico che di natura testuale.

Dal primo punto di vista, si è messo in evidenza come all'essenziale funzione deflattiva dell'istituto, che del resto rappresentava una delle principali ragioni della sua reintroduzione, fosse collegata una forte componente premiale, superiore rispetto al passato: ciò è dimostrato dal consistente abbattimento delle sanzioni irrogate, previsto a beneficio del contribuente che sottoscrive l'atto di adesione¹²⁸, oltre che da tutte le altre conseguenze favorevoli connesse alla definizione consensuale¹²⁹. In quest'ottica, secondo

¹²⁷ Tra gli Autori schierati apertamente a favore della ricostruzione in chiave contrattuale-transattiva dell'istituto possiamo annoverare senz'altro F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 26 ss., e P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 93 ss.; Id., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 313 ss. e 513 ss. Nello stesso filone interpretativo si colloca, pur con qualche incertezza, R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 81ss. Infatti, come sottolinea M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 475 (nota n. 130) “l'Autore, seppur argomentando secondo una logica transattiva, non perviene, tuttavia, all'espressa identificazione della natura e quindi della disciplina giuridica degli istituti in esame”, rimanendo incerto o silenzioso su taluni aspetti essenziali ai fini dell'inquadramento teorico.

¹²⁸ Alla riduzione delle sanzioni irrogate, nella misura di un terzo del minimo edittale, è associato, come contropartita a favore dell'amministrazione finanziaria, la preclusione nei confronti del contribuente all'impugnazione dell'accertamento definito con adesione.

¹²⁹ Si fa riferimento sia al carattere di definitività dell'accertamento con adesione, il quale, una volta perfezionato, non è integrabile o modificabile dall'Ufficio, salvo casi eccezionali (su cui torneremo), sia, soprattutto, agli effetti penali connessi all'istituto: in particolare l'art. 13, d.lgs. 74/2000, modificato da ultimo dal d.l. 138/2011, dispone che le pene previste per i comportamenti aventi rilevanza penal-tributaria sono diminuite fino ad un terzo (ovvero alla metà per i fatti precedenti al 17 settembre 2011) e non è prevista l'applicazione delle pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del

alcuni, l'accentuato carattere premiale dell'accertamento con adesione renderebbe l'istituto in parte diverso dagli altri strumenti deflattivi, e assimilabile quasi ad una fattispecie di carattere condonistico¹³⁰.

Ora, a prescindere da alcune impostazioni più radicali, proprio l'analisi dei tratti salienti e conformativi dell'istituto sembra legittimare una sua configurazione in chiave negoziale-transattiva¹³¹. Secondo tale ricostruzione, il dato normativo depone inequivocabilmente in questo senso, a partire dalla previsione- già contenuta nella disciplina del precedente concordato- di cui all'art. 7 del citato decreto: la norma contiene una prescrizione formale, imponendo la redazione di un atto unitario che conclude l'accertamento e recepisce l'accordo delle parti e richiedendo, a pena di nullità, la sottoscrizione sia

dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

¹³⁰ Questa considerazione è presente in M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 177. Particolare attenzione al profilo premiale dell'accertamento con adesione è posta da F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 27, per il quale la versione definitiva dell'istituto, licenziata dal d.lgs. 218/97, non solo ha mantenuto il carattere premiale dell'istituto, ma ne ha accentuato le caratteristiche, in considerazioni dei risvolti penali connessi alla definizione consensuale; queste considerazioni portano l'Autore a concludere che il legislatore ha voluto configurare l'istituto "come vera e propria transazione, considerando fisiologico l'abbandono di parte della pretesa tributaria". Il medesimo percorso argomentativo è seguito da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 313, il quale pone l'accento proprio sulla centralità dell'ottica premiale che emerge dall'esame della nuova disciplina dell'accertamento concordato.

¹³¹ Così si esprime P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 93 ss., secondo il quale "se si esclude, forse, il solo profilo della denominazione adottata- in effetti riproduttiva di una formula dai certi natali anticontrattualistici ma, invero e come ovvio, di per se sola priva di valenza risolutoria- non si stenta ad accorgersi di come i tratti salienti e conformativi dell'istituto convergano verso una sua configurazione in chiave schiettamente negoziale e, più nello specifico, transattiva".

dell'amministrazione che del contribuente, alla stregua di un comune contratto civilistico¹³².

Ma ancor di più si rivelano decisivi, nell'ottica contrattualista, due profili essenziali della disciplina: il riferimento è, da un lato, al regime di perfezionamento dell'atto e alle conseguenze del mancato perfezionamento, e, dall'altro, al c.d. effetto preclusivo collegato alla definizione concordata, ovvero sia al carattere di tendenziale stabilità e intangibilità dell'accordo. Quest'ultimo aspetto, già presente nella disciplina del vecchio concordato, e valorizzato in passato dai sostenitori dell'indirizzo negoziale, appare rafforzato dalla normativa attuale che riduce ulteriormente le ipotesi in cui è possibile, per l'amministrazione finanziaria, riesaminare il contenuto dell'accertamento con adesione e rettificarne unilateralmente l'esito, derogando al regime di normale stabilità che accompagna la definizione concordata del rapporto tributario. In questo senso, la limitazione a casi eccezionali, tassativamente stabiliti¹³³, del potere di incidere sull'atto di

¹³² La disposizione è stata, naturalmente, valorizzata dagli esponenti dell'indirizzo contrattualista: cfr., in particolare, F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 27, il quale afferma chiaramente che “il testo dell'art. 7, che configura l'atto di accertamento con adesione come atto scritto redatto in duplice esemplare sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un suo delegato e dal contribuente obbliga, se si vuole rispettare il significato proprio delle parole, a ritenere che l'atto medesimo esprima un accordo tra Amministrazione e contribuente.” In senso conforme si esprimono anche P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 9, e M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 216, secondo il quale il regime dei requisiti di forma e contenuto dell'atto di accertamento concordato “ha giocato un ruolo rilevante nel dibattito sulla natura dell'istituto” contribuendo “in modo significativo a far emergere la tesi della transazione o quanto meno del contratto”. Pur non aderendo, come vedremo, alla tesi contrattualista, anche F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit., 433 ss., riconosce che la riconducibilità dell'atto a entrambe le parti, desumibile dall'obbligo di sottoscrizione congiunta previsto dall'art. 7, rappresenta comunque un argomento indiscutibile che depone a favore della natura bilaterale (ancorché non negoziale) dell'istituto, di cui l'accordo rappresenta elemento costitutivo.

¹³³ Cfr. l'art. 2, commi 3 e 4, del d.lgs. 218/97, in base al quale la definizione concordataria è di regola insuscettibile di scontare rettifiche, attraverso accertamenti di tipo integrativo o modificativo, ad opera

adesione una volta perfezionato e divenuto efficace, contrasta, per un verso, con il principio d'inesauribilità dell'interesse pubblico, e, per altro verso, appare perfettamente coerente con il precetto contenuto nell'art. 1372 cod. civ. che riconosce la forza vincolante dell'impegno contrattuale¹³⁴.

Tuttavia l'argomentazione considerata davvero dirimente dagli esponenti della moderna teoria contrattualista trova fondamento nell'art. 9¹³⁵ del citato decreto: esso prevede che l'accertamento con adesione si perfeziona solo con l'integrale versamento delle somme dovute entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo e che il mancato tempestivo pagamento comporta l'integrale reviviscenza dell'originario avviso d'accertamento, ove in precedenza notificato e, in ogni altro caso, restituisce piena libertà all'azione accertatrice dell'amministrazione finanziaria. Come è stato subito messo in evidenza, il nuovo

dell'Ufficio stesso. L'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice da parte dell'Amministrazione Finanziaria è dunque, in linea di principio, esclusa, salvo limitati casi di particolare gravità, ovvero quando: a) sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi in base ai quali sia possibile accertare un maggior reddito, superiore al 50 per cento del reddito definito e comunque non inferiore a euro 77.468,53; b) la definizione riguardi accertamenti parziali; c) la definizione riguardi i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'art. 5 TUIR, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria; d) l'azione accertatrice sia esercitata nei confronti dei soggetti di cui alla lett. c, ai quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione.

¹³⁴ Questo aspetto della disciplina è messo in evidenza da tutti i contrattualisti: in particolare, cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 99, secondo il quale il sistema che prevede la preclusione dell'ulteriore azione accertatrice a seguito del perfezionamento dell'adesione, salvo ipotesi eccezionali di particolare gravità tassativamente previste, "si addice perfettamente ad una definizione sostanzialmente intangibile del rapporto impositivo, ossia e per l'appunto operata a stralcio e transazione".

¹³⁵ Riconosce la centralità che riveste l'art. 9 del d.lgs. 218/97 ai fini del dibattito sulla natura giuridica dell'istituto M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 288: secondo l'Autore, l'introduzione del meccanismo, in base al quale il pagamento da parte del contribuente di quanto ha formato oggetto "di accordo" con il fisco concorre imprescindibilmente al perfezionamento dello stesso, costituisce "un elemento interpretativo essenziale".

meccanismo che subordina il perfezionamento dell'adesione all'adempimento, al di là dell'aspetto tecnico della questione che ha portato taluno a qualificare la fattispecie come contratto reale¹³⁶, altri come contratto consensuale sottoposto a *condicio iuris* sospensiva¹³⁷ o alla c.d. condizione di adempimento¹³⁸, sembra riprodurre lo schema previsto dall'art. 1976 cod. civ. in materia di transazione, che prevede la risoluzione del contratto in caso d'inadempimento. La scelta di assegnare un ruolo centrale al versamento nella struttura del nuovo accertamento con adesione, pur essendo dettata in concreto dall'esigenza pratica di acquisire rapidamente gettito, costituisce, nella prospettiva contrattualista, un indice inequivocabile della preferenza accordata dal legislatore alla tesi negoziale.

Ma ancor di più, la prevista reviviscenza dell'originario accertamento, qualora l'adesione non vada a buon fine, sembra smentire nettamente la conclusione cui giunge l'opposta teoria unilaterale, secondo la quale l'accertamento concordato esprime, al pari di un ordinario avviso di accertamento unilaterale, il punto di vista dall'amministrazione finanziaria in ordine all'effettivo assetto e modo d'essere dell'obbligazione tributaria¹³⁹: se

¹³⁶ Questa è la ricostruzione proposta da A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 334 ss.: l'Autore sostiene che, così come nei contratti reali la c.d. *datio rei* è elemento perfezionativo della fattispecie, non essendo sufficiente la prestazione del consenso delle parti per produrre l'effetto traslativo (secondo il meccanismo proprio dei contratti ad effetti reali di cui all'art. 1376 c.c.) anche l'atto di adesione, se non integrato dalla prestazione pecuniaria, "resta irrilevante ed inefficace, alla stregua di un negozio reale in mancanza della dazione della cosa o del denaro".

¹³⁷ Opta per questa soluzione F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit. 27, secondo il quale il pagamento integrale (ovvero il pagamento della prima rata, accompagnato dalla prestazione di idonea garanzia) s'inserisce come condizione sospensiva legislativamente apposta all'interno di una fattispecie a formazione successiva.

¹³⁸ Prospetta questa possibilità M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 191 (nota n. 103), pur nella consapevolezza che dottrina e giurisprudenza nutrono forti dubbi "in ordine alla possibilità di dedurre in condizione un fatto consistente nell'adempimento della prestazione".

¹³⁹ Così si esprime chiaramente P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 95. Dello stesso tenore è l'obiezione sollevata da F. BATISTONI FERRARA,

veramente l'esito dell'accertamento con adesione coincidesse con la corretta ricostruzione della base imponibile, resa possibile grazie all'apporto informativo fornito dal soggetto sottoposto a controllo, sarebbe assolutamente ingiustificato, razionalmente prima ancora che giuridicamente, prevedere un meccanismo che restituisce *ipso iure* efficacia all'accertamento precedente, una volta scaduto il termine dell'adempimento, rendendo così irrilevante l'accordo, considerato come *tamquam non esset*. Questo recupero dell'attività accertativa pregressa si può spiegare, viceversa, solo in un'ottica premiale rovesciata, ovvero con l'obiettivo dell'amministrazione di incentivare l'adempimento spontaneo e dissuadere i contribuenti da condotte abusive o dilatorie, prevenendo in questo caso la più grave delle sanzioni, ovvero la perdita di efficacia dell'accertamento concordato e il ripristino dell'originaria, più gravosa, pretesa impositiva.

Alla luce di queste considerazioni, è facile comprendere le ragioni per le quali la ricostruzione negoziale del fenomeno abbia riacquisito la credibilità e l'autorevolezza che l'avevano accompagnata alla prima apparizione del concordato, per poi abbandonarla negli anni '50 a seguito delle modifiche normative. Con la reintroduzione dell'istituto, infatti, l'impostazione in chiave transattiva sembra aver ritrovato quel solido ancoraggio normativo che le era venuto a mancare dopo la Legge Tremelloni, avviandola verso un inesorabile declino.

Tuttavia, pur avendo individuato un ventaglio di norme compatibili con l'assetto da loro proposto, i sostenitori della moderna teoria contrattuale non possono ritenere conclusa l'opera d'inquadramento teorico dell'istituto, senza aver affrontato il profilo teorico più spinoso della discussione, ovvero il rapporto con il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Accertamento con adesione, cit., 28, alla ricostruzione dell'istituto prospettata dagli unilateralisti: secondo l'Autore, infatti, se il legislatore “avesse ritenuto che, con il procedimento di riesame, si realizzi nel modo migliore l'individuazione del debito d'imposta usufruendo del vantaggio del contraddittorio, la misura del tributo dovrebbe rimanere ferma anche in caso d'inadempimento degli obblighi derivanti dall'atto di accertamento”.

Come si è avuto modo di vedere, l'argomento fondato sull'immanenza nell'ordinamento tributario del dogma dell'indisponibilità del credito aveva rappresentato un ostacolo invalicabile per qualsiasi ipotesi ricostruttiva che, facendo riferimento all'accordo tra le parti, potesse in qualche modo evocare la natura dispositiva- transattiva dell'istituto. Com'è stato recentemente osservato, su questo specifico aspetto l'Autorevole dottrina che ha riproposto la teoria negoziale non ha sostanzialmente apportato alcun contributo di novità al dibattito pregresso¹⁴⁰.

Essa, infatti, anziché adottare un approccio unitario al problema e individuare una linea di pensiero condivisa, in modo da formulare una replica adeguata allo spessore delle obiezioni sollevate, si è divisa al suo interno. Da una parte si è posto chi ha ravvisato nelle norme che disciplinano l'accertamento con adesione una deroga al supposto principio d'indisponibilità¹⁴¹, senza invero interrogarsi sulla sua vigenza e portata attuale, preoccupandosi solo di escludere a priori ogni profilo d'incostituzionalità dell'istituto¹⁴².

¹⁴⁰ In questo senso, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 477. L'Autore, pur condividendo l'impostazione di partenza dei contrattualisti, osserva che il difetto principale delle moderne ricostruzioni dell'istituto favorevoli all'inquadramento negoziale consiste nel fatto di non aver adeguatamente affrontato e risolto "il profilo dogmatico" della questione, e di aver soltanto lambito gli argomenti che deponevano nella direzione opposta, sui quali, invece, gli unilateralisti si erano diffusamente intrattenuti, mostrando una ben altra sensibilità e "profondità di approccio".

¹⁴¹ Così F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 28, ove si afferma che "d'altra parte, se il legislatore conferisce all'amministrazione il potere di disporre del credito, sia pure nell'ambito di un procedimento specifico qual è l'accertamento con adesione, la previsione relativa stabilisce una deroga al principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria che, come tale, non può essere ignorata".

¹⁴² Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, cit., 28, il quale afferma che "il discorso sarebbe stato diverso se il principio d'indisponibilità risultasse da norma di rango costituzionale, non suscettibile di deroga", arrivando però alla conclusione, al termine di una breve analisi sul punto, che non esiste un fondamento costituzionale del principio d'indisponibilità". Su questo aspetto si rinvia a quanto esposto *infra* al cap. I, paragrafi 1.5, 1.6.

Dall'altra chi, dando per acquisita l'estraneità del dogma alla materia tributaria¹⁴³, ha concluso per l'assenza di qualsiasi preclusione all'ingresso nel settore fiscale di fattispecie negoziali, senza entrare nel merito delle argomentazioni contrarie, di cui, anzi, ha svalutato la portata concettuale, riducendole a meri pregiudizi ideologici privi di fondamento nell'attuale contesto normativo¹⁴⁴.

L'incertezza mostrata sotto il profilo dogmatico nei confronti di un tema cruciale, cavallo di battaglia delle opposte tesi unilateraliste, non è, peraltro, l'unica ragione di debolezza delle recenti tesi di derivazione negoziale.

Un limite ulteriore, evidenziato dalla dottrina pubblicistica, consiste nella scarsa attenzione riservata ai profili amministrativistici da parte dei moderni contrattualisti, apparsi insensibili agli stimoli provenienti dall'esterno e incapaci di cogliere le potenzialità espansive insite nei principi della l. 241/90. Proprio partendo da queste premesse, la dottrina più recente ha intuito la possibilità di utilizzare il substrato teorico e dogmatico che fa da sfondo ai nuovi strumenti del diritto amministrativo per avanzare una nuova proposta ricostruttiva dell'accertamento con adesione in termini di accordo bilaterale, consensuale ma non negoziale, che trae ispirazione dall'omologa figura dell'accordo amministrativo, pur non essendo direttamente riconducibile a questa¹⁴⁵.

¹⁴³ Questo è il pensiero di P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 118, per il quale, come noto, “il tanto decantato dogma dell'indisponibilità tributaria” costituisce “ormai, e a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che non un autentico principio informatore dell'attuale sistema”.

¹⁴⁴ La posizione è chiaramente espressa da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 97: l'Autore, nel confutare i rilievi critici formulati dai sostenitori della teoria unilaterale, afferma che “un tale ordine di idee (...) tradisce quell'approccio dogmatico che si è denunciato sopra, in definitiva muovendosi al di fuori del dato positivo (se non contro di esso) e patendo il prezzo dell'assoluta indefettibilità di un principio (*id est*, l'indisponibilità del credito tributario), invero e come ci si riserva di dimostrare, tutt'altro che scontata.”

¹⁴⁵ La dottrina tributarista appare sostanzialmente concorde nell'escludere la possibilità di ricondurre l'istituto dell'accertamento con adesione, ricostruito quale modulo convenzionale bilaterale, al *genus* degli accordi

Ora, prima di affrontare questo ulteriore percorso d'indagine, occorre esaminare brevemente anche l'evoluzione delle tradizionali tesi d'impronta unilaterale- pubblicistica. Come già osservato in precedenza, tutti i contributi dottrinali riconducibili a quest'impostazione teorica, pur nella varietà di ricostruzioni prospettate¹⁴⁶, assumono come base concettuale intangibile l'unilateralità della funzione di accertamento e la conseguente non negoziabilità del potere impositivo, inteso quale suprema espressione della sovranità statale, riservato in via esclusiva all'amministrazione finanziaria. Come è stato messo in evidenza, la *forte sensibilità dogmatica*¹⁴⁷ nei confronti dei tradizionali principi del diritto tributario rappresenta la causa principale dell'avversione per quelle tesi che, esaltando il profilo negoziale-dispositivo dei nuovi istituti consensuali, porterebbero a sostituire la fonte legale dell'obbligazione tributaria con una fonte negoziale, intaccando così il dogma dell'indisponibilità della pretesa fiscale. In quest'ottica, dunque, anche gli indirizzi più recenti della visione pubblicistica tendono a ridimensionare il ruolo della partecipazione del contribuente all'attività di accertamento, assimilandola a una mera forma di collaborazione esterna, funzionale unicamente all'obiettivo della corretta misurazione della base imponibile, e priva, dunque, del potere di influenzare il contenuto del nuovo atto.

amministrativi, di cui all'art. 11, l. 241/90, "dal momento che questi ultimi, costituendo esplicazione del potere autoritativo e discrezionale dell'amministrazione, attengono ad una modalità dell'agire amministrativo differente da quello proprio dell'amministrazione finanziaria" (così M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 179). Questo orientamento è condiviso da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 322, e da L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, cit., 31 ss.

¹⁴⁶ Nel filone ricostruttivo unilateralista dell'accertamento con adesione si collocano, pur nella diversità di modelli proposti, M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 1 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 476; Id., *Concordati, condoni e collette*, cit., 191 ss; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., *passim*; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 93 ss.

¹⁴⁷ L'efficace espressione è utilizzata da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 451.

Per tali ragioni, nel tentativo di salvaguardare le prerogative dell'ente impositore ma, al contempo, di giustificare in ottica pubblicistica la formula dell'adesione del soggetto passivo accertato, adottata anche dal legislatore del '94, viene riproposta in chiave moderna la teoria c.d. del *doppio atto*¹⁴⁸. In base a questo orientamento, vi sarebbe, da una parte, il provvedimento unilaterale dell'amministrazione finanziaria, emesso in sede di riesame dell'originaria pretesa impositiva, che equivale a un atto di secondo grado attraverso cui l'Ufficio provvede a correggere l'avviso di accertamento originario e a rideterminare l'imposta, a seguito dei nuovi elementi emersi attraverso il contraddittorio con il contribuente; dall'altra, su un piano completamente autonomo e distinto, viene a collocarsi la manifestazione di consenso del privato, equiparata a una forma di acquiescenza al contenuto del nuovo atto, espressivo della *giusta* imposizione.

Tuttavia, l'evoluzione del quadro normativo ha imposto una riflessione critica sulla tradizionale ricostruzione dell'istituto fondata sulla separazione del momento pubblicistico da quello privatistico: invero, la circostanza che il legislatore abbia disciplinato nel 1992 l'istituto dell'autotutela, attribuendo espressamente, in determinati casi, all'amministrazione finanziaria il potere di rivalutare la correttezza del proprio operato e di annullare gli atti riconosciuti illegittimi, è destinata a riflettersi sulla tesi del doppio atto, scardinando uno degli assi portanti su cui è stata eretta. Infatti, nel momento in cui viene introdotto uno strumento ad *hoc* che assolve la funzione di revisione della precedente attività, quale è l'autotutela, la teoria che riconduce l'accertamento concordato ad un provvedimento di secondo grado, espressione del potere di riesame dell'avviso originario, non ha più ragion d'essere, in quanto determina una indebita sovrapposizione tra due istituti che hanno natura e presupposti diversi. Pertanto, una volta che l'atto di secondo grado

¹⁴⁸ La teoria c.d. del doppio atto è stata riproposta da S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 254, il quale ritiene che l'accertamento con adesione debba essere configurato come il prodotto della composizione "di due distinti atti unilaterali, rispettivamente aventi ad oggetto l'emanazione (o revisione in autotutela) dell'accertamento, per un verso, e la disposizione del potere processuale di impugnazione dall'altro".

perde la sua autonomia concettuale ed è assorbito dall'esercizio del potere di autotutela, finisce per essere travolta l'intera costruzione dell'accertamento con adesione inteso come procedimento di riesame¹⁴⁹, di competenza esclusiva della p.a., finalizzato alla rimodulazione della originaria pretesa.

Inoltre, come è stato sottolineato da Autorevole dottrina, la moderna ricostruzione dell'accertamento con adesione in termini di provvedimento di secondo grado pone un problema di compatibilità con la nuova disciplina dell'istituto, oltre che di coerenza con il contesto normativo- culturale che fa da sfondo all'introduzione dei nuovi strumenti di attuazione concordata della norma. Mentre, infatti, la teoria unilaterale continua a privilegiare l'attività di revisione dell'amministrazione finanziaria, che resterebbe titolare indiscussa del potere di riduzione della precedente pretesa, relegando, così, l'adesione del contribuente a mero atto di acquiescenza esterno alla struttura dell'accertamento, il dato normativo sembra deporre in senso opposto: la disposizione che collega determinati effetti preclusivi all'adesione e, a maggior ragione, quella che subordina il perfezionamento dell'intera procedura al pagamento dell'importo concordato, costituiscono sicuri indici dell'intenzione del legislatore di attribuire rilievo decisivo al comportamento del contribuente, al quale viene, in definitiva, rimessa la scelta di concludere il procedimento di accertamento concordato oppure no, facendo, in tale ultimo caso, rivivere l'avviso di accertamento originario, ove già notificato. Di più, la scelta di spostare l'accento, ai fini della definitività dell'accertamento, dall'atto unilaterale della p.a. all'elemento più flessibile della consensualità e della cooperazione attiva del contribuente all'interno (e non all'esterno) dell'atto stesso, si inserisce a pieno titolo in quel percorso volto a valorizzare

¹⁴⁹ Questo rilievo critico è mosso da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 98 (nota n. 21), secondo il quale il modello ricostruttivo fondato sulla irriducibile dualità degli atti che compongono l'accertamento con adesione “non convince, non solo perché si scontra con un dato normativo che configura apertamente l'accertamento con adesione nei termini di atto bilaterale unitario, ma, a tacer d'altro, compromette la stessa autonomia concettuale dell'istituto che qui ci occupa”.

anche nel settore tributario i modelli di amministrazione democratica, fondati sulla ricerca del consenso¹⁵⁰.

Nonostante la tesi dell'atto unilaterale, sia pure considerata nella versione più evoluta di procedimento di riesame, non possa essere accolta per le ragioni di cui si è dato conto, ai moderni esponenti della corrente provvedimentale deve essere riconosciuto il merito di aver richiamato l'attenzione sui profili pubblicistici dell'istituto, generalmente trascurati dall'indirizzo negoziale.

Al di là del tentativo di forzare il tenore letterale del testo che disciplina l'accertamento con adesione, interpretando in una prospettiva unilateralista disposizioni di segno contrario, essi hanno individuato alcune norme da cui traspare effettivamente la volontà di assimilare l'accertamento con adesione non ad un contratto, ma ad una fattispecie procedimentale complessa. Sull'onda dell'introduzione della legge 241/90, infatti, il legislatore fiscale, pressato dalle esigenze deflative del contenzioso e animato dalla volontà di trovare uno strumento capace di accelerare l'acquisizione del gettito, individua nell'accertamento con adesione un meccanismo idoneo a superare lo stato d'incertezza che caratterizza in certi casi l'applicazione della norma tributaria, assumendo come modello di riferimento proprio il procedimento amministrativo, e mutuandone i principi fondamentali¹⁵¹.

Da questa consapevolezza prende le mosse una nuova ipotesi ricostruttiva della natura giuridica dell'istituto, ispirata dall'obiettivo di realizzare una sintesi tra le opposte visioni del concordato, e di superarne i limiti tradizionali, dovuti, spesso, più a preclusioni concettuali di tipo pregiudiziale che non a reali convinzioni di fondo. In questa prospettiva,

¹⁵⁰ Questi spunti di riflessione sono tratti da F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit., 428 ss.

¹⁵¹ I profili procedimentali del nuovo accertamento con adesione sono valorizzati, in particolare, da P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, *passim*, e da G. PUOTI- P. SELICATO, *Concordato tributario*, cit., *passim*, secondo i quali l'istituto *de quo* potrebbe essere inquadrato nella nozione di procedimento amministrativo, alla luce della recente legge generale n. 241/90. Pone l'accento sugli aspetti procedimentali del nuovo accertamento concordato anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 235/E del 1997.

Autorevole dottrina propone di inquadrare l'accertamento con adesione tra le fattispecie bilaterali, a carattere *consensuale*, ma *non negoziale*, non riconducibili né all'attività di diritto privato, né a quella autoritativa dell'amministrazione finanziaria¹⁵²: l'atto sottoscritto da entrambe le parti, contenente la nuova quantificazione della pretesa, costituisce, dunque, l'esito dell'accordo raggiunto dalle parti sulla dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto d'imposta, ricostruito correttamente grazie all'apporto fornito dal contribuente, la cui partecipazione al procedimento¹⁵³ consente all'amministrazione finanziaria di

¹⁵² Giunge alla conclusione che l'accertamento con adesione s'identifichi in un atto bilaterale, di natura consensuale, ancorché non contrattuale, F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit. 428 ss.; pur partendo da un'impostazione ricostruttiva di derivazione amministrativistica, e non propriamente tributaria, accede al medesimo inquadramento dell'istituto in termini di accordo bilaterale, consensuale ma non negoziale, M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico ed il problema della natura giuridica*, in *Rass. trib.*, 1998, 1231 ss.; Id., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1741ss.

¹⁵³ Sulla funzione della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento con adesione si rinvia al contributo di L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente* cit., 30. Secondo l'Autrice "nell'adesione si potrebbe configurare un modello di partecipazione diverso dagli altri già presenti nel procedimento tributario", non riconducibile né alla partecipazione-contraddittorio, né alla partecipazione- collaborazione (su cui vedi *infra* nel capitolo, nota n. 13) in quanto caratterizzato dall'assoluta libertà tanto in ordine alla possibilità di attivazione che in merito ai contenuti. Da questa prospettiva, la rilevata "singolarità" dello strumento partecipativo potrebbe offrire conferma a quelle tesi "che configurano sostanzialmente l'adesione come un procedimento di carattere premiale e transattivo in ordine ad una materia che lo stesso ufficio finanziario dimostra- prendendo l'iniziativa di concordare- ritenere dubbia". Per una diversa ricostruzione del ruolo della partecipazione del privato all'accertamento con adesione si veda A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 371 ss., secondo il quale l'intervento del privato si giustifica in un'ottica prevalentemente collaborativa, essendo finalizzato all'interesse dell'amministrazione alla stabilità dell'accertamento consensuale e alla deflazione del contenzioso.

ampliare il bagaglio di informazioni in suo possesso e di acquisire dati ed elementi utili all'accertamento¹⁵⁴.

La volontà, sottesa alla teoria dell'accordo bilaterale, di valorizzare il contraddittorio come strumento di ricerca della verità capace di condurre alla giusta misura del prelievo, oltre ad essere coerente con la rinnovata cornice normativa degli anni '90, rappresenta un forte elemento di discontinuità rispetto alla teoria provvedimentale. Quest'ultima infatti, essendo arroccata sulla difesa del principio di unilateralità della funzione impositiva, non ammetteva alcuna ingerenza nell'attività dell'amministrazione ed era, pertanto, costretta a qualificare l'adesione prestata dal contribuente come una forma di mera acquiescenza, separata dall'avviso di accertamento, in base alla nota teoria del doppio atto. Attraverso lo schema dell'accordo bilaterale, invece, la partecipazione del soggetto passivo torna ad acquisire un ruolo centrale nella struttura stessa dell'atto: la manifestazione di volontà del privato diviene, così, parte integrante della fattispecie e concorre anch'essa alla produzione degli effetti finali, unitamente alla dichiarazione provvedimentale emessa dall'amministrazione finanziaria. In tal modo, s'intende riconoscere una pari dignità alle

¹⁵⁴ Questo profilo è stato valorizzato in particolare da E. MARELLO, *L'Accertamento con adesione*, cit., 145 ss. L'Autore, nella sua opera monografica, assume come dato di partenza per un inquadramento teorico dell'istituto il *deficit* conoscitivo, considerato del tutto fisiologico, che sconta l'Amministrazione finanziaria nei confronti di una serie di informazioni e dati relativi alla posizione fiscale del contribuente sottoposto ad accertamento: si tratta di elementi sicuramente utili ai fini del corretto svolgimento dell'attività di controllo e della giusta determinazione dell'obbligazione tributaria, che, tuttavia, l'Ufficio non è in grado di procurarsi autonomamente, senza la collaborazione del diretto interessato. Dall'esigenza di colmare questo *gap* trae origine la teoria dell'accertamento con adesione inteso come procedimento partecipativo finalizzato a veicolare un "flusso di informazioni" dal contribuente all'amministrazione e a ripristinare "quell'equilibrio informativo" tra le parti del rapporto d'imposta che consentirà poi di giungere "alla corretta rappresentazione del presupposto in pienezza conoscitiva".

parti che però- e qui risiede la novità rispetto all'indirizzo negoziale- non corrisponde alla posizione di assoluta parità, tipica dei contraenti di diritto privato¹⁵⁵.

Infatti, di fronte al timore di agitare di nuovo lo spettro della (in)disponibilità della pretesa, infrangendo un tabù secolare, i sostenitori della teoria dell'accordo cercano di sottrarsi alle obiezioni mosse ai contrattualisti, optando per un modello ricostruttivo più prudente, che riconosce la bilateralità dell'istituto, del resto ormai innegabile anche alla luce del dato normativo, ma non si spinge oltre. La superiorità riconosciuta a una delle parti in ragione della rilevanza dell'interesse pubblico ad essa attribuito, del resto, è indice inequivocabile della volontà di prendere le distanze da ricostruzioni di tipo negoziale dell'istituto, in base alle quali l'accordo sull'entità dell'imposta dovuta sarebbe il frutto di reciproche concessioni, secondo una logica transattiva che postula la piena parità delle parti.

La determinazione del debito fiscale cui si perviene con l'accertamento con adesione deve considerarsi invece come il risultato di una valutazione critica e concorde di soggetti non pariordinati, ma disposti entrambi a superare lo stato d'incertezza della questione¹⁵⁶ e a trovare un punto di convergenza. Ciò tuttavia non implica, secondo questa impostazione, alcun potere di disposizione del debito d'imposta per la ragione fondamentale che un credito vero e proprio, ossia certo, liquido ed esigibile, non si è ancora formato, a causa della presenza di una *res dubia* potenzialmente destinata a sfociare in una controversia.

Quest'ultima considerazione, che, se condivisa, potrebbe aprire nuovi scenari ricostruttivi e rendere meno conflittuale il rapporto tra indisponibilità ed accordo nel diritto tributario, richiede ora di essere approfondita attraverso lo studio degli strumenti deflattivi di natura processuale, ai quali è dedicato, a completamento del nostro percorso d'indagine, il prossimo capitolo.

¹⁵⁵ Ci si riferisce, naturalmente al c.d. *primo contratto*, ovvero al modello civilistico tradizionale fondato sulla parità dei contraenti. Per un approfondimento su questo punto si rinvia a quanto già esposto nel capitolo, in particolare al paragrafo 2.2.1, nota n. 57.

¹⁵⁶ Così F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, cit., 433.

CAPITOLO III

LE MODALITÀ DI DEFINIZIONE ALTERNATIVA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE: L'IMPATTO DELLA CONCILIAZIONE E DELLA MEDIAZIONE SUL PRINCIPIO D'INDISPONIBILITÀ.

SOMMARIO: 3.1 Evoluzione storico- normativa della conciliazione tributaria: il progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione e il superamento dei limiti derivanti dall'indisponibilità della pretesa fiscale; 3.1.1. La compatibilità delle ricostruzioni dottrinali proposte con il principio d'indisponibilità; 3.2 Il reclamo- mediazione nel processo tributario: inquadramento teorico dell'istituto e lineamenti generali della disciplina; 3.2.1 La rilevanza normativa dei parametri di valutazione della proposta di mediazione: l'apertura del legislatore a forme di disponibilità condizionata del credito fiscale; 3.3 L'ammissibilità degli accordi nella fase della riscossione e l'(in)disponibilità del tributo; 3.3.1 Brevi considerazioni sulla transazione fiscale.

3.1 Evoluzione storico- normativa della conciliazione tributaria: il progressivo ampliamento dell'ambito di applicazione e il superamento dei limiti derivanti dall'indisponibilità della pretesa fiscale.

La terza e ultima parte del nostro percorso di ricerca intende proseguire nell'esame dei principali strumenti deflattivi del contenzioso tributario, mantenendo come filo conduttore dell'indagine proposta il rapporto col principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, al fine di verificare la coerenza e il grado di compatibilità dei singoli istituti deflattivi con un dogma tanto antico e sedimentato nell'ordinamento tributario, quanto sfuggente nel contenuto e nella portata applicativa¹.

Dopo aver ricostruito, nella prima parte del capitolo precedente, l'origine e i profili generali dei nuovi modelli di attuazione convenzionale della norma tributaria, focalizzando l'attenzione sul meccanismo certamente più conosciuto e più utilizzato per prevenire l'insorgere della controversia tributaria, ovvero l'accertamento con adesione, occorre ora completare la nostra indagine attraverso l'analisi di quegli ulteriori istituti, sempre di natura bilaterale² che, tuttavia, non operano nella fase procedimentale, ma nella successiva fase processuale. Questa caratteristica emerge in modo evidente se si prende in esame lo strumento della conciliazione che, a differenza dell'adesione, presuppone necessariamente

¹ Per considerazioni di teoria generale sulla categoria dell'indisponibilità giuridica e, in particolare, sul tema dell'indisponibilità della pretesa tributaria si rinvia a quanto ampiamente esposto *infra* al cap. I, paragrafi 1.4 e ss., anche per i richiami bibliografici ivi contenuti.

² S'intende richiamare, a tal proposito, la tradizionale distinzione operata dalla manualistica all'interno del *genus* degli istituti deflattivi del contenzioso tributario, tra gli strumenti di natura *bilaterale*, che presuppongono il necessario coinvolgimento del contribuente nella fase procedimentale o processuale, e gli strumenti a carattere *unilaterale*- che esulano dall'oggetto della nostra ricerca- i quali, al contrario, non prevedono alcuna forma di contatto e/o accordo tra amministrazione finanziaria e contribuente. Per un approfondimento di tali profili si rimanda, anche per la bibliografia ivi richiamata, *infra* al cap. II, paragrafo 2.1 (note n. 1- 2 in particolare).

l'esistenza di una lite in corso. Del resto, il legislatore ha introdotto tale istituto anche in campo tributario, superando la tradizionale diffidenza legata alle peculiarità della materia fiscale³, proprio allo scopo di ridurre la mole del contenzioso gravante sulle Commissioni Tributarie e di creare un percorso alternativo di risoluzione delle controversie più rapido rispetto al tradizionale canale giurisdizionale, incentivandone, peraltro, il ricorso attraverso la previsione di un consistente abbattimento delle sanzioni a beneficio del contribuente.

L'altro istituto tipicamente deflattivo che può essere collocato nella fase post procedimentale, di cui ci occuperemo in seguito, è la mediazione tributaria (*rectius*: reclamo/mediazione). Quest'ultima, a prescindere dalla natura complessa del procedimento, che si articola in due segmenti diversi, uno amministrativo e l'altro giurisdizionale, vive, secondo l'opinione dottrinale preferibile, in una dimensione processuale⁴. Tale conclusione è avvalorata sia dalla considerazione che l'atto introduttivo produce sin dall'inizio gli effetti tipici della domanda giurisdizionale⁵, indipendentemente dall'esito che avrà la proposta di

³ Come vedremo tra breve, la fonte legale e la natura pubblica dell'obbligazione tributaria, da cui discenderebbe il carattere indisponibile del credito tributario, hanno costituito "per lungo tempo insuperabile ostacolo all'utilizzo dell'istituto": così si esprime F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)* cit., 230.

⁴ Con riserva di trattare la discussa tematica della natura giuridica del reclamo/mediazione nel prossimo paragrafo, dedicato all'analisi dell'istituto, pare utile sin da ora richiamare il pensiero di autorevole dottrina, secondo la quale "il reclamo non è atto diverso dal ricorso: è il ricorso che, prima di valere come domanda al giudice (*editio actionis*), opera come atto rivolto all'Agenzia delle Entrate, avviando un procedimento amministrativo": in questi termini F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 149. Nella medesima ottica si pone M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 82, secondo il quale l'istanza di reclamo/mediazione introduce "una parentesi amministrativa, collocata tra la notificazione del ricorso e il suo deposito presso la segreteria della Commissione".

⁵ Questa osservazione è compiuta da G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 8, il quale sostiene che "il reclamo è *ab origine* il ricorso giurisdizionale, sin da quando viene notificato all'Amministrazione finanziaria, in quanto, sin da questo momento- come si vedrà a breve- produce gli effetti tipici del ricorso giurisdizionale". Questo indirizzo interpretativo appare ulteriormente

reclamo-mediazione avanzata dal contribuente, sia da una riflessione più generale sulla *ratio* ispiratrice dell'istituto. Questo nuovo strumento deflattivo, infatti, è stato concepito dal legislatore come una sorta di ultima *chance* concessa alle parti prima di imboccare definitivamente la via del contenzioso, una volta esaurite tutte le possibilità di giungere a una soluzione concordata della questione controversa nella fase amministrativa, e ciò presuppone, evidentemente, che i meccanismi di prevenzione della lite messi a disposizione dall'ordinamento nel corso dell'attività di accertamento⁶ non abbiano prodotto l'effetto sperato.

La nostra indagine intende ora prendere le mosse dall'esame del tradizionale strumento deflattivo di matrice processuale, la conciliazione tributaria, introdotta per la prima volta nel 1994. Nel medesimo testo normativo destinato ad accogliere la nuova versione del concordato tributario, ovvero l'accertamento con adesione, veniva prevista anche la possibilità di definire le controversie attraverso la conciliazione giudiziale, istituto noto da tempo alla tradizione processuale civilistica⁷, ma rimasto fino ad allora estraneo al processo tributario.

avvalorato da una recentissima modifica della disciplina della mediazione, introdotta dall'art. 9 del d.lgs. 156/2015, in vigore dal 1 gennaio 2016: il nuovo art. 17-*bis*, primo comma, infatti, capovolgendo la prospettiva adottata in precedenza, afferma che per le controversie di valore non superiore a 20 mila euro "il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo", pur rimanendo *improcedibile* fino alla scadenza del termine di 90 giorni previsto per lo svolgimento della procedura di reclamo-mediazione.

- ⁶ Ci si riferisce, procedendo in ordine logico-cronologico, agli strumenti: 1) dell'adesione al processo verbale di constatazione; 2) dell'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio, ai quali il contribuente potrà fare ricorso per i soli atti notificati fino al 31 dicembre 2015 (essendo stati soppressi dalla l. 190/2014 a partire dal 1 gennaio 2016: sul punto si rinvia *infra* al cap. II, paragrafo 2.1., nota n. 28); 3) dell'accertamento con adesione; 4) dell'acquiescenza; 5) del ravvedimento operoso. Sui rapporti tra la mediazione tributaria e gli altri istituti deflattivi del contenzioso tributario si tornerà nel prosieguo del nostro lavoro.
- ⁷ Uno dei più autorevoli studiosi del diritto processuale civile annovera la conciliazione giudiziale tra i c.d. "equivalenti del processo civile": così F. CARNELUTTI, *Istituzioni del processo civile italiano*, Roma, 1956, I, 60. Per un inquadramento sistematico dell'istituto della conciliazione giudiziale e per i suoi

La ragione principale dell'esclusione dal campo tributario di questo meccanismo alternativo di definizione delle liti risiedeva, secondo la dottrina prevalente, nella sua ontologica incompatibilità con la natura pubblicistica del rapporto d'imposta e con il carattere indisponibile del credito erariale. Del resto la ricostruzione in chiave negoziale-transattiva della natura giuridica dell'istituto, proposta dalla dottrina processualistica prevalente⁸, presuppone in capo alle parti proprio quella capacità di disporre dei diritti oggetto della lite che invece non può essere riconosciuta all'Amministrazione finanziaria in ragione dei ben noti limiti derivanti dal principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Da qui, dunque, deriva l'inevitabile avversione manifestata dalla dottrina tributaristica tradizionale nei confronti di uno strumento che, pur rappresentando una valida alternativa al percorso giurisdizionale classico, sperimentata con successo in ambito processual-civilistico, avrebbe finito per riprodurre i medesimi problemi di coerenza con i principi fondamentali dell'ordinamento tributario già sollevati dal concordato, mettendo a rischio una volta di più la tenuta complessiva del sistema⁹.

rapporti col processo civile si rinvia, nell'impossibilità di dare conto della vasta bibliografia specialistica, alle opere consultate in occasione di questo lavoro: A. R. BRIGUGLIO, *Conciliazione giudiziale*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., III, Torino, 1988, 226 ss.; F.P. LUISO, *La conciliazione giudiziale. La conciliazione stragiudiziale delle controversie agrarie e di lavoro*, in *I contratti di composizione delle liti*, (a cura di E. Gabrielli e F.P. Luiso) Torino, 2005, tomo I, 329 ss.; S. SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1966, II, 87 ss.; A. ROSSI, *Conciliazione (diritto processuale civile)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988, 12 ss.

- ⁸ In questo senso cfr. F.P. LUISO, *La conciliazione giudiziale. La conciliazione stragiudiziale delle controversie agrarie e di lavoro*, in *I contratti di composizione delle liti*, cit., 330, secondo il quale solo una parte minoritaria della dottrina "accentua il profilo processualistico, giungendo a qualificare la conciliazione come un provvedimento giurisdizionale, cui le parti forniscono- ma non in modo assolutamente vincolante- il contenuto". Il riferimento è a C.A. NICOLETTI, *La conciliazione nel processo civile*, Milano, 1963, 17 ss.
- ⁹ Questo è il pensiero espresso da F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)* cit., 229 ss., il quale sottolinea il carattere innovativo dell'istituto rispetto a quei principi fondamentali

All'inizio degli anni 90, tuttavia, il legislatore tributario ha modificato il proprio orientamento, introducendo espressamente la conciliazione giudiziale all'interno del processo tributario. Questo cambiamento di rotta può essere ricondotto a due ragioni di fondo, una teorica e l'altra pratica. Da un lato, infatti, è noto come la rivoluzione culturale avviata nel diritto amministrativo dalla legge 241/90 abbia influito in modo decisivo sulla nascita degli istituti deflattivi, contribuendo ad aprire una nuova stagione nei rapporti tra amministrazione fiscale e contribuente, fondati sui principi della partecipazione al procedimento e del contraddittorio anticipato. Dall'altro, l'esigenza contingente di contrastare l'esplosione del contenzioso ha reso inevitabile la previsione di meccanismi alternativi di composizione delle controversie, capaci di realizzare un immediato effetto deflattivo, anche se potenzialmente lesivi del dogma dell'indisponibilità della pretesa fiscale¹⁰.

La suddetta inconciliabilità tra il potere dispositivo dei diritti dedotti in lite, che costituisce la caratteristica fondamentale della conciliazione¹¹, e la natura indisponibile della controversia tributaria, consente di comprendere il motivo per cui il legislatore, nel momento in cui ha dato ingresso all'istituto anche in ambito tributario, superando la tradizionale resistenza opposta dalla dottrina, ha avvertito il bisogno di circoscriverne la portata applicativa, in modo da attenuare l'impatto sui principi generali del sistema fiscale. La prima versione della conciliazione giudiziale, disciplinata dal d.l. 452/1994, limitava, infatti, l'ambito di applicazione dell'istituto alle sole controversie “non risolubili in base a

dell'ordinamento tributario che rappresentano l'asse portante del sistema; Id, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 1029 ss.

¹⁰ Per un approfondimento di questi aspetti si rinvia alle considerazioni introduttive sull'origine degli istituti deflattivi, e sul contesto storico-normativo in cui si inseriscono, svolte nel capitolo II, paragrafo 2.1.

¹¹ Sottolinea la centralità del potere dispositivo che “costituisce la caratteristica fondamentale ed il maggior pregio della risoluzione negoziale della controversia”, F.P. LUISO, *La conciliazione giudiziale. La conciliazione stragiudiziale delle controversie agrarie e di lavoro*, cit., 331.

prove certe e dirette”¹². La formulazione della norma, in realtà, è apparsa sin da subito inadeguata in quanto non forniva alcun elemento interpretativo utile a chiarire la nozione di *prova certa e diretta*, rinviando ad un successivo decreto del Ministero delle Finanze la previsione delle controversie suscettibili in di essere risolte in sede di conciliazione¹³. Tuttavia, nonostante le critiche rivolte al legislatore per aver affidato a un criterio di distinzione ambiguo, qual è quello fondato sulla natura della prova, l’individuazione dell’ambito di operatività dell’istituto¹⁴, la dottrina prevalente aveva proposto

¹² Si veda l’art. 4 del d.l. 452/1994 il quale introduce nel corpo del d.P.R. 636/1972 l’art. 20-*bis*: esso stabilisce che ciascuna delle parti può, nel corso dell’udienza o anche prima, proporre all’altra la conciliazione della controversia per le sole questioni non risolvibili in base “a prove certe e dirette”.

¹³ Si fa riferimento al regolamento emanato con d.P.R. 592/1994 nel quale si precisa che le prove certe e dirette possono risultare dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai documenti allegati, dai questionari, dai verbali di ispezioni e verifiche eseguite anche nei confronti di altri soggetti, da qualsiasi altro documento in possesso dell’Ufficio o depositato in giudizio dal contribuente. Il legislatore intende fornire, in tal modo, una sorta di elenco dei mezzi probatori, in presenza dei quali risulta preclusa la conciliazione giudiziale, (così si esprime G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, cit., 29) che tuttavia ha un valore puramente esemplificativo, come dimostra l’utilizzo del termine “possono”. Per un esame dettagliato di questi aspetti si veda G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 83 ss. (note nn. 60 e 61).

¹⁴ Numerosi sono gli Autori che, in sede di primo commento della norma, hanno stigmatizzato l’oscurità del dato normativo, ponendo l’accento sugli inevitabili contrasti interpretativi che l’ambigua espressione era destinata a generare: cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 19 ss., per il quale “se l’individuazione delle prove certe già si presenta difficoltosa sul piano processuale civile, la legge fiscale alimenta tale difficoltà, se si pone mente ai casi in cui essa ammette rettifiche che, pure muovendo da fatti certi, si sviluppano secondo presunzioni semplici o legali, seppure relative”. Id., *La conciliazione giudiziale*, cit., 1029 ss.; Id., *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)* cit., 230 ss.; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, cit., 885, il quale fa notare che “la nozione della prova certa non allude ad una ben determinata categoria di prove, ma presuppone un giudizio caso per caso in relazione ai fatti dedotti dalle parti”; M. REDDI, *Conciliazione giudiziale: Anabasi di un istituto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 404; L. MALAGU’, *La conciliazione delle liti tributarie*, in *Boll. trib.*, 1994, 1399; F. AMATUCCI, *Perplexità e critiche sulla*

un'interpretazione restrittiva della norma: in coerenza con l'impostazione allora dominante che negava l'ammissibilità della conciliazione in ambito tributario, quest'ultima avrebbe potuto trovare applicazione solo rispetto a mere questioni di fatto, di tipo essenzialmente valutativo¹⁵. Con tale espressione si fa riferimento a quelle questioni controverse che ruotano intorno alla ricostruzione di elementi di fatto del rapporto tributario, caratterizzati, per loro natura, da un elevato grado di indeterminatezza¹⁶ che rende difficile, se non impossibile, stimarli e quantificarli nel loro esatto ammontare: la loro valutazione, infatti, si traduce in un apprezzamento di merito, relativo talvolta a profili tecnici di particolare complessità, che presenta inevitabilmente un margine oggettivo di opinabilità. In tali ipotesi, quindi, laddove non esiste un'unica soluzione predeterminata dalla legge, ma una pluralità di soluzioni astrattamente compatibili con lo spazio di discrezionalità lasciato alle

nuova conciliazione giudiziale, in *Il Fisco*, 1994, 9644 ss.; G. DE FRANCESCO- C. NOCERA, *Conciliazione giudiziale. Concetti generali di prove certe e dirette*, in *Il fisco*, 1995, 1771 ss.; F.M. FIORETTI, *La conciliazione giudiziale nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 1995, 3768 ss. Pur esprimendo il proprio dissenso rispetto al criterio, fondato sul giudizio in ordine alla certezza delle prove, adottato dal legislatore per delimitare l'ambito di applicazione dell'istituto, M. CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il Fisco*, 1995, 8138 ss., interpreta la norma identificando le prove *dirette* con quelle *storiche*, che hanno ad oggetto lo stesso fatto da provare, a cui si contrappongono quelle *indirette* o *critiche*, che hanno ad oggetto, invece, un fatto diverso, dal quale può essere desunto o che implica il fatto da provare.

- ¹⁵ Questo indirizzo interpretativo è accolto da M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 32. L'Autore sottolinea che "le ragioni addotte per sostenere, pur in assenza di una espressa indicazione normativa, la limitazione alle sole questioni di fatto della possibilità di addivenire alla conciliazione giudiziale si basano sulla considerazione che, mentre la definizione di aspetti materiali della fattispecie può risentire di loro intrinseche incertezze e/o di valutazioni soggettive, l'individuazione della corretta applicazione delle norme non può essere rimessa ad apprezzamenti di questo genere, ma deve seguire un procedimento su cui non possono farsi né concessioni, né compromessi, in quanto rivolto alla determinazione di un dato che si presume fornito di una sua obiettiva certezza".
- ¹⁶ In questo senso cfr. M. CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 8138, per il quale, coerentemente, la conciliazione deve considerarsi preclusa quando si sia in presenza di prove documentali che pongono il giudice nella condizione di apprendere direttamente il fatto oggetto della prova.

parti nel caso concreto, l'impossibilità fisiologica di giungere a una determinazione certa e incontestabile della questione oggetto di discussione giustifica il ricorso a soluzioni alternative al processo, fondate sull'accordo.

In quest'ottica l'intesa raggiunta tra amministrazione finanziaria e contribuente appare compatibile col principio dell'indisponibilità: la conciliazione, infatti, non va ad incidere sull'*an* del rapporto d'imposta, ovvero sull'esistenza stessa dell'obbligazione tributaria o sulla qualificazione giuridica della fattispecie, elementi ritenuti non negoziabili¹⁷, ma viene circoscritta ai soli profili estimativi della fattispecie, la cui determinazione non può che essere rimessa a un giudizio di normalità o di probabilità, condiviso dalle parti e non suscettibile di riscontro rigoroso¹⁸.

L'assetto originario dell'istituto delineato dal decreto legge del 1994 sembra dunque riflettere la preoccupazione del legislatore di salvaguardare il dogma dell'indisponibilità, e la volontà di allontanare a priori il sospetto di violazione paventato dalla dottrina prevalente che identificava da sempre la conciliazione con un accordo transattivo, o, in ogni caso, con un atto negoziale dispositivo di diritti.

Il suddetto decreto legge, reiterato più volte prima di essere definitivamente convertito in legge¹⁹, subisce poi alcune modifiche che tuttavia non alterano l'impostazione di fondo dell'istituto: la più importante consiste nell'eliminazione dell'aggettivo "dirette" che, insieme all'altro aggettivo "certe" qualificava le prove in presenza delle quali non era ammessa la conciliazione. In questo modo, dunque, l'unica preclusione alla possibilità di conciliare rimane per le liti definibili in base a prove certe, a prescindere dalla circostanza che esse siano dirette o indirette.

¹⁷ Su questi aspetti della problematica si sofferma diffusamente M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 32 ss.

¹⁸ Così si esprime F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, cit., 230.

¹⁹ Ci si riferisce alla reiterazione del d.l. 452/94 nel d.l. 538/94 e alla successiva reiterazione avvenuta con d.l. 630/94.

Anche se il legislatore era mosso dall'intenzione di chiarire la portata di quella locuzione che, come abbiamo appena visto, era fonte di numerosi dubbi interpretativi, l'auspicata semplificazione non ha prodotto risultati sul piano applicativo²⁰: il concetto di prova certa, infatti, sfugge, per sua natura, ad una definizione univoca, valida una volta per tutte, ma è destinato a variare a seconda del caso concreto e dell'apprezzamento soggettivo delle parti²¹. L'opinabilità del giudizio rendeva dunque impossibile tracciare una linea di demarcazione netta tra le controversie suscettibili di essere definite in conciliazione e quelle escluse²²; da ciò derivava, come logico corollario, il riconoscimento agli uffici fiscali di un'ampia discrezionalità che avrebbe potuto alimentare un nuovo filone di contenzioso sulla legittimità della valutazione compiuta nel caso concreto, contraddicendo così apertamente la finalità deflattiva che aveva ispirato l'introduzione dell'istituto²³.

²⁰ Secondo F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, cit., 230, la correzione operata dal legislatore con l'ultima reiterazione del decreto legge non è in grado di spostare i termini della questione relativa alla delimitazione dell'ambito di applicazione della conciliazione tributaria, che pertanto resta controversa.

²¹ Questo aspetto è ben evidenziato da M.CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 8135, secondo il quale anche la nuova formulazione adottata in sede di reiterazione del citato decreto legge "non perviene ad un grosso risultato ermeneutico perché se concettualmente il principio è chiaro, riesce arduo in concreto stabilire quando la prova debba ritenersi certa; a stretto rigore ciò non si può escludere neppure quando ci siano solo elementi indiziari i quali se certi, gravi, precisi e concordanti possono costituire prova".

²² Sotto questo profilo la dottrina ha proposto una pluralità di soluzioni astrattamente ipotizzabili, che vanno dall'esclusione dal campo di applicazione della conciliazione delle "questioni giuridiche", ovvero di quelle che riguardano "direttamente la sussistenza di obblighi tributari" (in questo senso si veda G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995, 652) all'inammissibilità dell'istituto in tutte quelle fattispecie concrete nelle quali le prove appaiono "talmente convincenti" da non lasciare spazio a soluzioni di compromesso (cfr., per tale interpretazione, R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, cit., 1867 ss.)

²³ Il rischio che i dubbi interpretativi legati all'opinabilità del giudizio sulla certezza delle prove, oltre ad alimentare il dibattito dottrinario, possano rappresentare una nuova occasione di contenzioso tra Amministrazione fiscale e contribuente, è stato prospettato da P. RUSSO, *Problemi vecchi e nuovi del*

L'incertezza relativa alla esatta individuazione dell'ambito di operatività della conciliazione, alimentata dall'oscurità delle espressioni utilizzate per delimitarne i confini, ha indotto negli anni successivi il legislatore a cambiare radicalmente approccio. Con il decreto legge 403/1995²⁴ è stato soppresso il tanto contestato riferimento alla natura delle prove, e si è deciso di disciplinare la conciliazione assumendo come modello di riferimento l'accertamento con adesione, mutuandone i presupposti, l'ambito di applicazione e le cause ostative.

L'appiattimento (quasi) completo della conciliazione rispetto al più noto strumento deflattivo del contenzioso è stato sottolineato dalla dottrina con accenti differenti²⁵.

Da una parte, infatti, vi è chi ha mostrato apprezzamento per questa opzione²⁶, rilevando come la tendenza a rendere omogenei i due istituti, attraverso la prevista identità di materie e di cause di esclusione, è perfettamente coerente con la loro storia: essi infatti appaiono legati da un destino comune sin dalla nascita, essendo stati introdotti contemporaneamente dal d.l. 452/94, e poi resi oggetto di successivi interventi, realizzati sempre contestualmente. Oltre che dalla vicinanza topografica, essi sono accomunati dalla finalità di arginare la

processo tributario, in *Rass. trib.*, 1996, 537 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, cit., 1031 ss.

²⁴ Decreto convertito in legge n. 495/1995.

²⁵ Per una disamina puntuale dei rapporti tra i due istituti, così come delineati dal citato decreto legge, e delle principali questioni problematiche da esso sollevate si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici ivi contenuti, a G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 1803 ss.

²⁶ Aderiscono a questo indirizzo interpretativo R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, 795.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 513 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1999, 372. Del resto già in precedenza autorevole dottrina aveva rilevato come la contiguità e la stretta connessione, strutturale e funzionale, esistente tra i due istituti richiedesse un trattamento uniforme sul piano normativo, auspicando un intervento del legislatore in questo senso: così F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, cit., 1493 ss.; S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, cit., 1095 ss.

proliferazione del contenzioso, ovvero di prevenire l'insorgere delle controversie o di estinguerle, qualora fossero già pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie. In quest'ottica, dunque, la conciliazione rappresenterebbe “*la proiezione sul terreno processuale dell'accertamento con adesione*²⁷” e la prevista coincidenza dell'ambito applicativo non sarebbe altro che la naturale conseguenza dell'identità sostanziale dei due istituti, che differiscono solo per la diversa fase in cui sono collocati, processuale in un caso e procedimentale nell'altro²⁸.

Dall'altra, autorevole dottrina ha manifestato dubbi sulla coerenza complessiva del nuovo impianto, facendo notare come l'equiparazione tra i due istituti rappresentasse una forzatura operata dal legislatore che non corrispondeva alla realtà dei fatti²⁹. In particolare, privare la conciliazione di una disciplina autonoma, assimilandola al nuovo concordato in nome della

²⁷ L'espressione è utilizzata da M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 21.

²⁸ Così P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 101, secondo il quale “non stupisce, quindi, che i medesimi vengano oggi generalmente ricostruiti, pur con le inevitabili peculiarità legate al diverso contesto di rispettivo intervento (processuale, l'uno, amministrativo, l'altro) secondo una certa uniformità di vedute”.

²⁹ In posizione di dissenso nei confronti della scelta compiuta dal legislatore di uniformare la disciplina dei due istituti si pone F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, cit., 1029, il quale osserva che “la contiguità all'accertamento con adesione, già percepibile nelle previsioni delle leggi n. 656 del 1994 e n. 85 del 1995 che assegnavano ai due istituti funzioni in qualche modo complementari nel duplice intento di alleggerire il contenzioso e di normalizzare l'imposizione sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo, si è trasformata in continuità, tanto che adesso, a prima vista, la conciliazione sembra non più che la versione giudiziale dello stesso concordato, il che comporta qualche disarmonia legata alla diversità originaria”. La medesima linea di pensiero è condivisa da L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, cit., 890, il quale parla espressamente di “vero e proprio stravolgimento dei connotati della conciliazione giudiziale”; Id., *Il Procedimento conciliativo in Il nuovo processo tributario* (a cura di L. Tosi e A. Viotto), Padova, 1999, 5 ss. Cfr. sul punto anche S. MENCHINI, *Conciliazione giudiziale*, in *Il nuovo processo tributario* (a cura di T. Baglioni, S. Menchini, M. Miccinesi), Milano, 1997, 411 ss.

comune vocazione deflattiva, significa, a loro avviso, disconoscere le peculiarità³⁰ di un istituto che ha solide radici nel diritto processuale comune, ma rappresenta una novità recentemente introdotta nell'ordinamento tributario, peraltro solo all'esito di un percorso tormentato³¹. Tale aspetto lo differenzia profondamente dall'accertamento con adesione che invece appartiene da sempre alla tradizione del diritto tributario, essendo discendente diretto di quel concordato tributario le cui prime forme di manifestazione risalgono addirittura alla fine dell'ottocento.

Per queste ragioni la diversa origine e natura degli istituti, la cui distanza non può essere colmata neppure valorizzando la *ratio* deflattiva che li collega, non giustifica il trattamento unitario imposto dal legislatore, destinato a produrre, secondo Autorevole dottrina, un vero e proprio stravolgimento dei connotati della conciliazione tributaria³².

A soli due anni di distanza, la conciliazione ha subito un nuovo *restyling* per effetto della l. 556/1996 che ha modificato l'art. 48 del d.lgs. 546/92. Il legislatore, infatti, preso atto dei profili di criticità che la precedente ricostruzione presentava, è tornato sui suoi passi e ha spezzato il rapporto di continuità tra i due istituti, eliminando in sede di disciplina della conciliazione il riferimento all'ambito di applicazione e ai limiti dell'adesione. In tal modo,

³⁰ Il riferimento è, naturalmente, alla presenza del giudice tributario prevista nella conciliazione ma non nell'accertamento con adesione. Sul ruolo del giudice all'interno dello schema conciliativo e sui riflessi del suo intervento sulla struttura e sulla natura giuridica dell'istituto ci soffermeremo nel prossimo paragrafo.

³¹ Questo orientamento è efficacemente espresso da P.F. CASULA, *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 414. A suo avviso “la *debacle* della conciliazione processuale tributaria trova giustificazioni anche tecnico giuridiche nella pigrizia della dottrina tributaria nel percepire che il dato fondamentale e differenziale del nuovo istituto andava cercato non già nell'accordo delle parti e nella connessa definizione della lite, ma piuttosto e soltanto nell'intervento del giudice in quanto tale in materia di diritti altrimenti indisponibili sul mero accordo delle parti, sicché non di un mero atto amministrativo o processuale si tratterà, ma di un vero e proprio atto di esercizio della giurisdizione.”

³² Così si esprime L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, cit., 890.

dunque, l'impianto dell'istituto risulta completamente rinnovato rispetto al passato: nella sua nuova fisionomia, esso si discosta sia dalla precedente versione, in quanto, sganciandosi dai presupposti applicativi del concordato, ha riacquisito la propria autonomia, sia dalla formulazione contenuta nel d.l. 630/94, dato che non è stato riproposto il requisito della certezza della prova, inteso come limite negativo alla possibilità di conciliare.

Allo stato attuale, dunque, in assenza dei vincoli e delle restrizioni del passato, la conciliazione ha assunto una dimensione più ampia anche rispetto all'accertamento con adesione, tanto da rappresentare un istituto utilizzabile a tutto campo e per qualsiasi tipologia di controversia tributaria³³. Permane, in realtà, un unico limite di carattere quantitativo all'operatività della conciliazione giudiziale: infatti, in virtù del coordinamento con la disciplina del reclamo/mediazione tributaria di cui all'art. 17 *bis* d.lgs.546792, la conciliazione deve ritenersi esclusa per le controversie in cui il reclamo è obbligatorio, ovverosia quelle di valore non superiore a 20 mila euro, determinato secondo le disposizioni di cui all'art. 12, comma 2, d.lgs. 546/92. Tuttavia anche la prevista alternatività tra conciliazione e mediazione deve ritenersi superata a seguito delle modifiche

³³ A tal proposito, occorre tener presente che tale conclusione non ha riscosso un consenso unanime in dottrina: nonostante l'ampiezza del dato normativo deponesse certamente a favore di un'applicazione generalizzata dell'istituto, sono stati prospettati dubbi interpretativi circa la possibilità di ricorrere alla conciliazione per determinate tipologie di controversie, in particolare per le cause di rimborso, per le cause aventi ad oggetto le cartelle di pagamento, e per le liti in materia di sanzioni: ognuna di tali categorie presenta, infatti, delle peculiarità che la renderebbero incompatibile con le caratteristiche proprie della normale procedura di conciliazione. Non potendo in questa sede approfondire la questione, per un'esauriente ricostruzione del dibattito dottrinale si rimanda ai contributi di G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, cit., 1803; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 29. La questione della conciliabilità delle cause di rimborso è stata trattata anche in un recentissimo contributo, successivo alle modifiche introdotte dal d. lgs. 156/2015 alla disciplina della conciliazione: il riferimento è a G. FRANSONI e R. SURACI, *L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 429 ss.

introdotte dall'art. 9 del d.lgs. 156/2015³⁴ alla disciplina della conciliazione tributaria³⁵ e del reclamo-mediazione³⁶, in vigore a partire dal 1 gennaio 2016: il nuovo art. 17-*bis* comma 1, infatti, non contiene più l'inciso in base al quale per le controversie soggette alla procedura di reclamo è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48. Ciò

³⁴ Si tratta del recente decreto legislativo contenente misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, approvato il 24 settembre 2015 in attuazione degli artt. 6, comma 6, e 10, comma 1, lett. a) e b) della legge 11 marzo 2014 n. 23, recante la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale.

³⁵ Il legislatore ha apportato modifiche significative alla disciplina della conciliazione tributaria, operative a partire dal 1 gennaio 2016. Sotto il profilo testuale, l'art. 48, che in precedenza racchiudeva l'intera disciplina dell'istituto, prevedendo sia l'ipotesi della conciliazione in udienza che fuori udienza, è sostituito da tre nuovi articoli: l'art. 48 dedicato solo alla conciliazione fuori udienza, l'art. 48-*bis*, recante la conciliazione in udienza, e l'art. 48-*ter*, che regola il regime di definizione e pagamento delle somme dovute. La novità più significativa consiste nella possibilità di conciliare la lite non più, improrogabilmente, in primo grado dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, ma anche in secondo grado, ovvero entro la prima udienza di trattazione davanti alla Commissione Regionale. A fronte di questa nuova opportunità per il contribuente, che testimonia la volontà legislativa di incentivare il ricorso a tale strumento deflattivo, è prevista, tuttavia, una rimodulazione del regime sanzionatorio: l'entità dell'abbattimento delle sanzioni viene ad essere graduata a seconda che l'accordo si raggiunga in primo grado o più tardi, in sede di Appello. Mentre nel primo caso le sanzioni continueranno ad essere ridotte al 40% del minimo edittale, nel secondo caso lo "sconto" sarà ovviamente inferiore, applicandosi una riduzione pari al 50% del minimo previsto per legge. Un'ulteriore novità è rappresentata dal nuovo regime di definizione della conciliazione: si stabilisce infatti che essa si riterrà perfezionata soltanto con la sottoscrizione dell'accordo (se la conciliazione avviene fuori udienza) o con la redazione del processo verbale (nel caso di conciliazione in udienza). Non sarà più necessario, quindi, il versamento entro venti giorni dell'intero importo o della prima rata accompagnata da garanzia fideiussoria, attualmente previsto quale requisito di efficacia dell'intera procedura conciliativa. Per una prima analisi della nuova disciplina della conciliazione tributaria si rinvia al recente contributo di E.MARELLO, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 1368 ss.

³⁶ Sulle modifiche relative al procedimento di reclamo-mediazione ci si soffermerà nel paragrafo successivo, dedicato all'analisi di questo istituto.

comporta, dunque, che anche le liti oggetto di mediazione non andate a buon fine potranno essere sottoposte a conciliazione e l'intesa potrà essere conclusa anche fuori udienza.

La scelta del legislatore di dare all'istituto applicazione generalizzata, superando progressivamente i limiti concettuali legati al profilo dell'indisponibilità del rapporto tributario, appare certamente dettata da esigenze contingenti di snellimento del contenzioso e di rapida acquisizione delle entrate tributarie, e si può inquadrare nella generale tendenza degli ultimi anni a potenziare i meccanismi deflattivi già esistenti e a crearne di nuovi. Ciò tuttavia non è sufficiente per obliterare la questione teorica che fa da sfondo a tutti gli istituti fondati sull'"accordo" tra le parti, ovvero la compatibilità con i principi generali dell'ordinamento tributario. Infatti, come avremo occasione di vedere tra breve analizzando le principali posizioni assunte dalla dottrina sul tema della natura giuridica della conciliazione, tutte le ricostruzioni proposte sono state condizionate dall'evoluzione normativa dell'istituto- che ora abbiamo sinteticamente richiamato- ma, soprattutto, dal modo d'intendere il principio d'indisponibilità, obbligando gli studiosi della materia a prendere posizione sul punto.

3.1.1 La compatibilità delle ricostruzioni dottrinali proposte con il principio d'indisponibilità.

Una volta delineato il quadro normativo della conciliazione giudiziale, ripercorrendo sinteticamente le tappe che hanno condotto alla sua configurazione attuale, risulta più agevole comprendere le diverse ricostruzioni teoriche prospettate dalla dottrina che si è occupata del tema della natura giuridica dell'istituto.

Come abbiamo avuto modo di vedere, l'evoluzione normativa, culminata con l'ultimo decreto legge che attribuisce alla conciliazione la massima estensione applicativa, riflette la volontà del legislatore di ampliarne progressivamente l'area di operatività, assecondando quella tendenza, in atto già da tempo nel diritto pubblico, a valorizzare moduli alternativi di esercizio del potere, fondati sulla partecipazione e sul consenso del privato interessato, piuttosto che sull'azione unilaterale e autoritativa della pubblica amministrazione. In ambito tributario tuttavia, il percorso di modernizzazione dei rapporti tra Stato e cittadino non è stato lineare: come noto, infatti, l'apertura a forme ritenute più flessibili ed efficienti dell'agire amministrativo ha incontrato storicamente maggiore resistenza a causa del contrasto con il carattere pubblicistico dell'obbligazione fiscale, in virtù del quale la medesima risulta assoggettata a un regime speciale che impedisce al creditore -ovvero l'ente impositore- di disporre del suo diritto di credito, così come avviene in un normale rapporto tra privati.

In questo scenario, l'inquadramento teorico della conciliazione non poteva che riproporre le medesime questioni problematiche già affrontate in occasione della qualificazione giuridica del concordato tributario, polarizzando il dibattito dottrinale e giurisprudenziale intorno ai due classici orientamenti contrapposti: pubblicistico-ricognitivo, da un lato, e contrattuale- transattivo, dall'altro.

Le difficoltà interpretative, tra l'altro, sembrano accentuate dalle peculiarità dell'istituto che non appartiene alla tradizione del diritto tributario, ma è stato importato dal diritto processuale civile e, in quanto tale, vive in una dimensione processuale, come dimostra la necessaria partecipazione del giudice ai fini del perfezionamento dell'accordo conciliativo. Non a caso, la definizione del ruolo del giudice tributario all'interno della conciliazione e la

portata del suo intervento hanno costituito tradizionale terreno di scontro tra gli opposti indirizzi, tanto da richiedere l'intervento chiarificatore della Corte Costituzionale³⁷. Di più, le modifiche normative susseguite a breve distanza l'una dall'altra, destinate a stravolgere nel giro di pochi anni la fisionomia dell'istituto, non potevano che alimentare il clima d'incertezza, precludendo a priori la possibilità di giungere a conclusioni stabili e condivise³⁸. Alla luce delle considerazioni appena svolte, appare del tutto naturale che la dottrina prevalente, approcciandosi per la prima volta alla conciliazione tributaria, abbia seguito l'indirizzo pubblicistico³⁹: la timidezza del legislatore che aveva sdoganato l'istituto nel settore tributario, ma al contempo ne aveva fortemente limitato le potenzialità operative, circoscrivendone l'ambito di applicazione alle sole questioni di fatto o estimative, rappresentava un chiaro indice della volontà di non infrangere il dogma dell'indisponibilità⁴⁰.

Coloro che aderiscono a questa tesi sostengono, infatti, coerentemente con l'impostazione seguita, che la conciliazione tributaria si differenzi dall'omonimo istituto di diritto processuale civile per la ragione fondamentale che quest'ultimo annovera, tra i suoi

³⁷ Ci si riferisce alla sentenza della Corte Costituzionale n. 433/2000, di cui ci occuperemo tra breve.

³⁸ Sottolinea questo aspetto M. REDI, *Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto*, cit., 402: ad avviso dell'Autore "sembra ragionevole parlare di anabasi della conciliazione giudiziale, cioè di un cammino tortuoso e faticoso, segnato da mutamenti non marginali della sua natura giuridica e, quindi, del suo ambito di applicazione.

³⁹ Tra i sostenitori del modello pubblicistico-ricognitivo possiamo annoverare: F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, cit., 1622; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 22; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 722 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 254; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 206; M. CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 8135 ss.; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., *passim*.

⁴⁰ Cfr. in questo senso M. REDI, *Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto*, cit., 406, secondo il quale proprio "questa caratteristica avrebbe consentito di configurare nella conciliazione un istituto specificamente inteso ad attuare la determinazione dell'imponibile in rapporto dialettico tra Amministrazione e contribuente, non un istituto riportabile alla nozione di transazione".

presupposti essenziali, proprio il potere delle parti di disporre dei diritti dedotti in lite, assente nelle controversie tributarie che, per definizione, hanno ad oggetto rapporti indisponibili.

In quest'ottica, tale modalità di definizione delle liti fiscali pendenti, pur presentando innegabili punti di contatto con l'analogo meccanismo di estinzione anticipata del processo civile⁴¹, contiene elementi di specialità che la rendono totalmente autonoma ed assimilabile ad uno strumento di diritto pubblico, di cui le parti si avvalgono per giungere a una ricostruzione condivisa della pretesa fiscale, quanto più aderente possibile alla realtà, laddove l'opinabilità delle questioni controverse non consente di accertare la fattispecie in termini rigorosamente oggettivi⁴². L'esigenza di porre termine alla controversia, quindi, viene soddisfatta non attraverso reciproche concessioni, aventi ad oggetto le rispettive pretese delle parti, nelle quali si sostanzia lo scambio tipico della transazione, ma tramite un percorso congiunto che consenta di definire con sufficiente grado di attendibilità, grazie

⁴¹ La conciliazione tributaria, a prescindere dalle dispute dottrinali sull'inquadramento teorico, possiede molti dei caratteri essenziali dell'omonimo istituto processualcivile; tra questi possiamo ricordare l'iniziativa del giudice nell'esperimento del tentativo di conciliazione, la facoltà di autonoma proposizione attribuita ad entrambe le parti, la libertà di adesione della parte destinataria della proposta, la funzione di mera omologazione dell'accordo conciliativo affidata al giudice, l'esecutorietà del verbale redatto in udienza. Per una disamina di questi profili si rinvia a P. SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso*, (a cura di S. Civitese Matteucci e L. Del Federico), Milano, 2010, 249 ss.

⁴² Questa è l'impostazione seguita da M. CANTILLO, *Conciliazione: III Processo tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 2002, 4 ss., per il quale "la conciliazione è autonomo istituto di diritto pubblico, funzionale allo scopo di porre termine alla controversia nel modo più conveniente per realizzare la giusta imposizione". Il pensiero dell'Autore è espresso in maniera esaustiva anche in M. CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, in *Il Fisco*, 1995, 8135.

alla collaborazione del contribuente e al suo apporto informativo, gli aspetti controversi del rapporto d'imposta⁴³.

Sul presupposto, dunque, che in determinate ipotesi l'amministrazione finanziaria non è in grado di individuare unilateralmente la giusta imposizione, a causa della natura incerta di alcuni elementi della fattispecie, suscettibili di apprezzamento discrezionale, il legislatore introduce uno strumento capace di condurre alla determinazione esatta dell'imponibile. La convergenza delle parti verso una soluzione condivisa, in grado di estinguere la controversia, sarebbe, in questo senso, la migliore garanzia dell'esattezza della ricostruzione prospettata, ovvero della corrispondenza della pretesa alla reale capacità contributiva manifestata nel caso concreto⁴⁴. Da qui i sostenitori del modello pubblicistico

⁴³ Si sofferma sulla dimensione procedimentale dell'istituto, sottolineando la centralità della collaborazione del privato finalizzata alla ricostruzione degli elementi controversi del rapporto d'imposta, P. SELICATO, *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, cit., 250. L'Autore che, del resto configura in termini di procedimento anche l'istituto dell'accertamento con adesione (si veda *infra*, capitolo II, nota n. 151) assume come dato di partenza della sua ricostruzione l'applicabilità della conciliazione ai soli casi in cui le carenze istruttorie siano tali da non consentire di raggiungere una certezza sugli assunti prospettati dalle parti, affermando poi che "con la conciliazione giudiziale le parti non dispongono a titolo transattivo di un loro diritto soggettivo ma, analogamente a quanto avviene per l'accertamento con adesione, si accordano soltanto sulla scelta di un diverso procedimento di determinazione del tributo, dopo aver constatato l'impossibilità di pervenire a un risultato soddisfacente attraverso gli ordinari rimedi contenziosi".

⁴⁴ L'opinione è espressa da M.T. MOSCATELLI, *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., 321; secondo l'Autrice la conciliazione, al pari dell'accertamento con adesione, incarna proprio una forma di determinazione dell'imposta dovuta in misura corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto, ed è caratterizzata dalla collaborazione del contribuente. Negli stessi termini cfr. E. DE MITA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000, 472, il quale, analizzando congiuntamente la natura giuridica della conciliazione e del concordato, precisa che "tali istituti, più che come patteggiamenti in una concezione meramente processualistica, debbano essere intesi come forma di partecipazione del cittadino alle valutazioni dei fatti tassabili e della loro misura da parte dell'Amministrazione, sicché la convergenza

arrivano alla conclusione che la conciliazione tributaria non produce un effetto dispositivo di diritti, ma meramente accertativo di quei profili dell'obbligazione tributaria incerti nell'*an* e nel *quantum*⁴⁵.

Nei primi anni di vita dell'istituto, dunque, la tesi anti-contrattualista aveva trovato un ampio consenso in dottrina; tale ricostruzione, del resto, trovava un solido fondamento testuale nel dettato normativo all'epoca vigente che, subordinando la possibilità di conciliare all'assenza di prove certe, sembrava implicitamente confermare la natura meramente ricognitiva dello strumento conciliativo⁴⁶.

Ma il panorama dottrinale era destinato ad evolversi in breve tempo a seguito delle modifiche apportate alla disciplina della conciliazione giudiziale coincidenti, come sappiamo, con una progressiva estensione del suo ambito di applicazione. In un primo momento, l'eliminazione del riferimento alla natura delle prove e la tendenza ad assimilare l'istituto all'accertamento con adesione hanno indotto la dottrina a riproporre le medesime

delle valutazioni renda la tassazione la più vicina alla realtà, non tocchi il profilo della legalità, neutralizzi l'interesse a ricorrere”.

⁴⁵ Così V. FICARI, *Il processo tributario*, in *Diritto tributario*, cit., 1018-19, secondo cui la conciliazione tributaria equivale ad “una definizione consensuale con carattere non dispositivo ma accertativo di profili dell'obbligazione tributaria che si rivelino incerti nell'*an* e nel *quantum* e, per tali ragioni, suscettibili di alimentare un giudizio”. Il percorso argomentativo è condiviso da M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 22, ad avviso del quale “anche la conciliazione opera come strumento che consente di raggiungere il punto di incontro tra contribuente ed amministrazione finanziaria in ordine alla pretesa controversa, senza tuttavia acquisire natura transattiva”.

⁴⁶ Pare significativo, sotto questo profilo, che anche F. Batistoni Ferrara, convinto sostenitore del modello negoziale della conciliazione, abbia sostenuto che nella prima fase di vita dell'istituto proprio la limitazione dell'ambito operativo alle sole controversie caratterizzate dall'assenza di prove certe e dirette avrebbe consentito “di configurare, nella conciliazione, un istituto specificamente inteso ad attuare la determinazione dell'imponibile in rapporto dialettico tra amministrazione e contribuente: non invece un istituto comunque riportabile alla nozione di transazione”: così F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, cit., 1031.

argomentazioni addotte in passato per inquadrare, rispettivamente, in chiave unilaterale o contrattuale il concordato tributario.

A sostegno dell'indirizzo unilaterale- pubblicistico viene invocata di nuovo la tesi c.d. del doppio atto, sia pur adattata alle peculiarità della conciliazione: in quest'ottica, l'esito della definizione conciliativa costituisce non il frutto di un accordo transattivo, ma il risultato della combinazione di due distinti atti unilaterali, l'uno, proveniente dall'Amministrazione finanziaria, volto alla revisione in autotutela dell'accertamento, l'altro consistente nella rinuncia da parte del contribuente al processo pendente, una volta soddisfatte, in tutto o in parte, le sue ragioni in sede amministrativa⁴⁷.

Dalla premessa, comune ad entrambi gli istituti, in base alla quale all'amministrazione finanziaria non possono essere attribuiti poteri dispositivi di diritti in ossequio al dogma dell'indisponibilità, prende le mosse altra parte della dottrina, sempre fedele al modello pubblicistico; quest'ultima tende, da un lato, a ridimensionare il momento dell'accordo tra le parti e a negare il valore negoziale dello stesso a causa dell'assenza di parità tra i contraenti e, dall'altro, a riqualificare l'atto che scaturisce dall'accordo come un provvedimento amministrativo di rettifica dell'originaria pretesa impugnata, accompagnato dalla contestuale accettazione del contribuente⁴⁸.

Nell'altro filone interpretativo si collocano quegli Autori che mettono in evidenza alcuni profili della disciplina della conciliazione, mutuati dall'accertamento con adesione, già valorizzati da quella dottrina che aveva in precedenza qualificato in termini negoziali-

⁴⁷ La tesi del doppio atto, già prospettata con riferimento all'accertamento con adesione (si veda *infra*, capitolo II, nota n. 148) viene riproposta, con le opportune varianti, dal medesimo Autore con riferimento alla conciliazione tributaria: cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 410.

⁴⁸ Accede a questo modello ricostruttivo F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 195 ss., per il quale "l'atto che scaturisce dall'accordo è un provvedimento amministrativo che rettifica l'atto impugnato con la contestuale accettazione del contribuente".

transattivi il concordato tributario⁴⁹. Il riferimento è, chiaramente, al regime di perfezionamento dell'accordo conciliativo⁵⁰ che, al pari dell'adesione, richiede il tempestivo pagamento da parte del contribuente degli importi dovuti in forza della

⁴⁹ Propendono per l'inquadramento negoziale-transattivo della conciliazione giudiziale, in perfetta simmetria con l'orientamento espresso in riferimento all'accertamento con adesione, F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione tributaria (dir. trib.)*, cit., 229 ss.; Id., *La conciliazione giudiziale*, cit. 1029 ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 101 ss.; Id., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., 193 ss.; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, cit., 917 ss., "il quale sembra tuttavia distinguere, nell'ambito dell'unico istituto della conciliazione giudiziale, tra le ipotesi transattive e quelle che invece risultano prive di tale carattere, in particolare nei casi in cui l'effetto estintivo della controversia consegue all'accettazione *tout-court* da parte del contribuente delle contestazioni mossegli" (così M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 205, nota n. 133) Aderisce all'impostazione negoziale, pur con le peculiarità della sua ricostruzione- su cui ci soffermeremo nel prosieguo- M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 420 ss. In questo filone ricostruttivo può iscriversi anche G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, cit., 118 ss., la quale, tuttavia, a conclusione della sua approfondita indagine, giunge a definire la conciliazione come una *transazione speciale*, valorizzando le peculiarità dell'istituto in campo tributario e sottolineando, in particolare, la natura pubblicistica della controversia che forma oggetto di composizione concordata.

⁵⁰ Come già anticipato, a partire dal 1 gennaio 2016 il regime di perfezionamento della conciliazione è destinato a cambiare per effetto del nuovo art. 48-bis, che, ai fini del completamento della procedura conciliativa, non richiede più il versamento dell'intero importo o della prima rata, ma soltanto la sottoscrizione dell'accordo tra le parti, o la redazione del processo verbale, a seconda che la conciliazione avvenga fuori udienza o in udienza; l'accordo costituisce in ogni caso titolo per la riscossione delle somme dovute all'ufficio. Per un approfondimento sui profili applicativi della conciliazione e, in particolare, sul regime di perfezionamento dell'atto nonché sulle conseguenze del mancato perfezionamento della fattispecie- ovviamente con riferimento alla disciplina all'epoca vigente- si rinvia al contributo di M. CANTILLO, *Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2001, 64 ss.

definizione concordata⁵¹ (ovvero, in caso di rateazione, della sola prima rata, accompagnata dalla prestazione di una garanzia fideiussoria). Ora la disposizione che qualifica il versamento come requisito di validità o, a seconda delle tesi proposte, di efficacia dell'istituto⁵², stabilendo che, in difetto, l'accordo non può considerarsi concluso, né il processo estinto per cessata materia del contendere, esprime l'esigenza primaria dell'Amministrazione di procedere a una pronta e rapida riscossione delle entrate: la riduzione della pretesa e il consistente abbattimento delle sanzioni rappresenterebbero, infatti, la contropartita offerta al contribuente in cambio del versamento immediato e della rinuncia a coltivare il ricorso, secondo lo schema tipico della transazione. Da questo punto di vista si comprende la ragione per cui il meccanismo premiale previsto nella fisiologia dell'istituto non possa più operare nel momento in cui si entra nella fase patologica, ovvero quando il contribuente non assolve all'obbligo di puntuale pagamento delle somme definite in sede di conciliazione, alterando così l'equilibrio raggiunto attraverso le reciproche concessioni. Solo dunque in una logica sanzionatoria, esattamente inversa a quella premiale, si spiega perché la conciliazione non produca effetti in caso d'inadempimento, in conformità, peraltro, alla regola sancita dall'art. 1976 cod. civ. proprio con riguardo alla transazione⁵³.

⁵¹ Il pagamento, in base alla previsione contenuta nell'art. 48 d.lgs. 546/92, può avvenire anche in forma dilazionata: in caso di rateazione è sufficiente, ai fini del perfezionamento della conciliazione, anche il versamento della sola prima rata, accompagnata dalla prestazione di un'adeguata garanzia fideiussoria.

⁵² Per una ricognizione della pluralità di soluzioni prospettate dalla dottrina con riferimento all'analogha questione posta dall'accertamento con adesione si rinvia a quanto ampiamente esposto *infra*, capitolo II, paragrafo 2.3.

⁵³ L'affermazione secondo cui il regime di perfezionamento della conciliazione, e le conseguenze del mancato perfezionamento, *richeggiano* la regola sancita dall'art. 1976 del codice civile in tema di transazione, per cui quest'ultima si risolve in caso d'inadempimento, è espressa da P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 107, il quale rinvia alle medesime conclusioni già formulate con riferimento all'accertamento con adesione.

Il dettato normativo pertanto risulta, da un lato, perfettamente coerente con l'impostazione negoziale-transattiva e, dall'altro, sembra contraddire apertamente le conclusioni cui perviene l'orientamento opposto⁵⁴: se, infatti, la conciliazione fosse realmente uno strumento concepito dal legislatore per giungere alla esatta determinazione della fattispecie imponibile, e la partecipazione del contribuente all'accertamento avesse la sola finalità di colmare il *deficit* informativo che sconta in determinate ipotesi l'amministrazione

⁵⁴ E' appena il caso di sottolineare che la modifica normativa recentemente approvata, che introduce il nuovo regime di perfezionamento della conciliazione, sganciandone l'efficacia dal versamento integrale del debito o della prima rata, potrebbe in apparenza travolgere una delle argomentazioni più solide, ancorata peraltro al dato letterale della norma, tradizionalmente utilizzata dalla dottrina per sostenere la natura negoziale della conciliazione; tuttavia, a conferma di una incoerenza di fondo del legislatore o, più verosimilmente, di un mal celato disinteresse per le questioni teoriche sottese all'istituto, si può notare che la nuova formulazione dell'art. 48 fa per la prima volta riferimento ad un'istanza, da presentare alla Commissione Tributaria provinciale o regionale, *congiunta sottoscritta* da entrambe parti. Tale locuzione sembra di nuovo esprimere la preferenza del legislatore per il modello contrattuale, rafforzando così le convinzioni già in passato manifestate da uno dei più autorevoli esponenti dell'indirizzo negoziale: secondo F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)* cit., 232, infatti, la scelta di utilizzare la terminologia di cui all'art. 48, che parla di *proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia preventivamente aderito*, ricorrendo a una perifrasi per indicare l'accordo delle parti, può essere compresa solo in relazione "alla tradizionale riluttanza a concepire accordi che riguardino l'obbligazione tributaria". Sottolinea l'irrelevanza del nuovo regime di perfezionamento della conciliazione ai fini del dibattito sulla natura giuridica dell'istituto anche E. MARELLO, *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, cit., 1374. L'Autore, infatti, afferma che "Per vero, non sembra che il mutamento nel momento del perfezionamento infici le tesi transattive: infatti, si poteva dubitare che il perfezionamento mediante pagamento fosse realmente un argomento di peso nel dibattito, in quanto- se si prende a riferimento il modello civilistico- la transazione è contratto consensuale, che esplica i propri effetti nel momento in cui le parti raggiungono l'accordo, come anche dimostrato dall'art. 1976 cod. civ. Emerge, quindi, che le modifiche intervenute sul perfezionamento non incidano realmente sui termini del dibattito dottrinale e giurisprudenziale concernente la natura e la struttura interna della conciliazione". Per una riflessione sul nuovo regime della conciliazione (e della mediazione tributaria) si rinvia anche al recentissimo contributo di G. FRANSONI e R. SURACI, *L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, cit., 429 ss.

finanziaria, il meccanismo che subordina il perfezionamento dell'accordo conciliativo al pagamento non avrebbe alcuna giustificazione logica. Appare evidente che una volta raggiunta la convergenza delle parti verso una soluzione condivisa, e individuata, per tale via, la *giusta imposizione*, quest'ultima dovrebbe rimanere indefettibilmente ferma e non essere rimessa in discussione a causa di un evento esterno, quale il mancato pagamento, che può venire in rilievo sotto altri profili⁵⁵ ma non può certo interferire sull'esatta determinazione della pretesa, ormai cristallizzata nel relativo accordo⁵⁶.

Il modello negoziale della conciliazione tributaria, proposto in un primo tempo da quella dottrina che ha condotto in parallelo l'indagine sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione, valorizzando i profili comuni dei due istituti, ha trovato in seguito una nuova fonte di legittimazione nelle modifiche normative introdotte nel 1996: il superamento dei vincoli imposti dal legislatore nelle precedenti formulazioni ha, come sappiamo, stravolto i connotati della conciliazione giudiziale, che attualmente rappresenta uno strumento deflattivo del contenzioso tributario di applicazione generalizzata.

Ciò implica che esso è utilizzabile non solo per le questioni *di fatto* o estimative, con riferimento alle quali era più facile sostenere una definizione consensuale della controversia a carattere (non dispositivo ma) accertativo di quegli elementi dell'obbligazione tributaria caratterizzati da incertezza e insuscettibili di essere correttamente ricostruiti dall'Amministrazione finanziaria senza la cooperazione del contribuente stesso. Ora che il legislatore attribuisce all'Ufficio il potere di risolvere in conciliazione qualunque tipo di

⁵⁵ Il riferimento è alla procedura di riscossione coattiva del credito che potrebbe essere azionata in presenza di un titolo regolarmente formato, come nel caso di specie, ma che dovrebbe avere ad oggetto l'importo definito attraverso l'accordo conciliativo e cristallizzato nel verbale di conciliazione.

⁵⁶ Sul punto si riportano le riflessioni critiche di P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 108, secondo il quale “non può non osservarsi, al riguardo, che se la funzione di detto istituto fosse quella di mirare ad una ricognizione del reale modo di essere del rapporto obbligatorio d'imposta, allora, per un verso, il suo perfezionamento non dovrebbe farsi dipendere dal pagamento delle somme dovute e, per altro verso e comunque, la sua efficacia ricognitiva dovrebbe rimanere indefettibilmente ferma”.

controversia, anche quelle riguardanti questioni interpretative *di diritto*, appare evidente la volontà di rendere maggiormente flessibile l'azione amministrativa, ammettendo la possibilità di compiere atti dispositivi del credito laddove l'interesse pubblico lo richieda⁵⁷. Di fronte alla chiarezza del dato normativo, che depone inequivocabilmente a favore della possibilità di disporre dell'obbligazione tributaria, i sostenitori della teoria negoziale avvertono il pericolo di intaccare il tradizionale dogma dell'indisponibilità. Anche in questa occasione, tuttavia, come già successo per il concordato, non si calano nella questione teorica di fondo relativa alla sua attuale vigenza e portata, ma si limitano ad affermare che il legislatore ha considerato irrilevante nel caso di specie il suddetto principio, ovvero ha inteso implicitamente derogarvi, in nome di interessi ritenuti di rango superiore, quali sarebbero quello alla certa e sollecita riscossione dei tributi e alla definizione anticipata delle controversie⁵⁸.

Questa ricostruzione del rapporto tra conciliazione e principio d'indisponibilità è figlia, in termini generali, di quell'approccio pragmatico che ha permeato gli interventi legislativi degli anni '90, dettati dalle esigenze contingenti di snellimento del contenzioso e (soprattutto) di acquisizione del gettito, piuttosto che dalla volontà di realizzare una riforma organica, in grado di inserire armonicamente i nuovi istituti deflattivi nel quadro dei

⁵⁷ Come vedremo tra breve, la definizione dei criteri che devono orientare la pubblica amministrazione nell'esercizio del potere dispositivo e nella decisione relativa all'*an* e al *quantum* dell' "accordo" giocherà un ruolo fondamentale ai fini del giudizio complessivo di compatibilità dei singoli strumenti deflattivi con i principi costituzionali, tanto da meritare, di recente, una previsione legislativa espressa nell'art. 17-*bis* del d.lgs. 546/92, dedicato alla mediazione tributaria, istituto che sarà esaminato nel prossimo paragrafo.

⁵⁸ In questa prospettiva risulta inequivocabile la posizione assunta da F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, cit., 234, secondo cui "la constatazione della possibile valenza transattiva della conciliazione è di per se sufficiente per rilevare che, introducendo l'istituto nel processo tributario, il legislatore non ha assegnato rilevanza al principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria o, comunque, ha inteso derogarvi consentendo all'amministrazione di togliere di mezzo le liti pendenti attraverso l'abbandono del credito tributario".

principi generali dell'ordinamento tributario, salvaguardando così la coerenza complessiva del sistema⁵⁹.

Analizzando la problematica sotto un profilo più specifico, si può rilevare che l'inquadramento negoziale della conciliazione e, con esso, il ridimensionamento del principio dell'indisponibilità, sembrano aver trovato l'autorevole avallo della giurisprudenza di legittimità⁶⁰ e un'indiretta conferma da parte della Corte Costituzionale.

⁵⁹ Cfr., a tal proposito, A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 65 ss., il quale, procedendo a una ricostruzione in chiave critica delle plurime modifiche normative che hanno interessato la conciliazione giudiziale, stigmatizza apertamente la tecnica di produzione normativa adottata che, riflettendo una tendenza ormai generalizzata in materia fiscale, risulta fondata sul metodo casistico e caratterizzata dalla "mancanza di sistematicità, armonia e di una logica unitaria".

⁶⁰ L'inquadramento in chiave negoziale e, segnatamente, transattiva della conciliazione tributaria sembra aver trovato conferma in una giurisprudenza della Corte di Cassazione ormai piuttosto consolidata: cfr., sul punto, P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 109; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 445, con i richiami alle pronunce più significative della Cassazione civile e penale ivi contenuti; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 75 ss., cui si rinvia per i dettagliati riferimenti alla giurisprudenza di legittimità e di merito. Sotto questo profilo, la sentenza della Cassazione civile che assume maggiore rilievo è la n. 12314/2001, ove si afferma espressamente che la conciliazione tributaria si configura 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 l'Erario del credito d'imposta": la sentenza è commentata da M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 725 ss. Questa chiara affermazione di principio è stata successivamente ripresa e sviluppata sul piano delle concrete conseguenze applicative: si veda la sentenza n. 21325/2006, nella quale la Corte, pur riconoscendo "l'indubbia specificità" dell'istituto, ribadisce che "la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 attiene all'esercizio di poteri dispositivi delle parti". La pronuncia è stata censurata dai sostenitori del modello pubblicistico, in particolare da M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 197 (nota n.118), la quale ha stigmatizzato le conclusioni cui giunge la Corte nella fattispecie concreta, ritenute "benché coerenti con la ricostruzione negoziale, francamente aberranti solo se

Quest'ultima ha avuto modo di esprimersi su un tema delicato, oggetto da sempre di ampio dibattito tra gli opposti orientamenti, che investe il ruolo assegnato al giudice tributario ai fini del perfezionamento della conciliazione e, in particolare, l'ampiezza dei poteri riservatigli in sede di verifica "della sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità della conciliazione", propedeutica alla dichiarazione di estinzione del giudizio.

La circostanza che la legge subordini l'efficacia della conciliazione al previo intervento del giudice costituisce tradizionalmente una delle argomentazioni più solide, utilizzate dai fautori del modello pubblicistico, per escludere la natura negoziale dell'istituto⁶¹: posto che l'accordo conciliativo non è sufficiente da solo ad estinguere la controversia ma è richiesta la partecipazione di un terzo estraneo all'intesa, qual è il giudice tributario, è evidente che le parti non abbiano alcun potere dispositivo autonomo dei diritti oggetto della lite. Del resto, se veramente l'intesa tra contribuente e amministrazione finanziaria avesse natura contrattuale, non sarebbe neanche astrattamente concepibile il sindacato giurisdizionale sul contenuto dell'accordo, pena la violazione di un principio cardine dell'autonomia privata. Nella loro prospettiva, invece, il giudice dovrebbe esercitare un controllo sostanziale sul merito dell'intesa, che non si limiti a vagliare esclusivamente la legittimità formale della procedura di conciliazione, ma si spinga a valutare la congruità dell'importo concordato, rifiutando di pronunciare il decreto estintivo del giudizio laddove l'accordo abbia un

ci si sofferma anche fuggacemente a riflettere sulla natura di una delle parti dell'accordo e sulla funzione pubblica cui è deputato l'esercizio del potere attribuito all'amministrazione finanziaria".

⁶¹ Su questa posizione si attestano gli Autori che aderiscono al modello pubblicistico della conciliazione: si veda M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 24; S. MENCHINI, *Conciliazione giudiziale*, cit., 413. Pur appartenendo alla corrente dottrinale che propende per l'inquadramento negoziale della conciliazione, F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale (dir. trib.)*, cit., 235, sembra ammettere che in casi eccezionali il sindacato del giudice possa spingersi oltre il mero controllo esterno di legittimità, laddove, in particolare, le tesi di merito prospettate dalle parti presentino una erroneità talmente evidente da condurre ad una definizione della lite in termini manifestamenti iniqui che come tale non può essere tollerata.

contenuto transattivo che sottenda la violazione del principio d'indisponibilità della pretesa⁶².

Sul versante opposto, coerentemente con la lettura in chiave negoziale, ha prevalso la tendenza a svalutare la portata dell'intervento del giudice, ritenendo che la funzione di controllo assegnata alla Commissione tributaria debba fisiologicamente esaurirsi in un mero riscontro esterno di legittimità, attinente alle condizioni procedurali di ammissibilità dell'istituto⁶³. Riconoscere al giudice il potere di valutare nel merito l'opportunità dell'intesa significherebbe, infatti, ammettere che gli effetti dell'accordo conciliativo non dipendono solo dalla volontà delle parti, ma anche dalla cooperazione di un soggetto terzo,

⁶² Secondo M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione*, cit., 24, “il giudice tributario deve sempre verificare non solo la legittimità formale della conciliazione,- la sua conformità alle varie regole procedurali che l'art. 48 fissa- ma anche la ricorrenza dei presupposti di tipo sostanziale, e, fra questi, a nostro avviso, la natura non meramente dispositiva della conciliazione cui l'ufficio da seguito; ad esempio potrebbe ritenersi oggettivamente non ammissibile la conciliazione con la quale l'ufficio rinunci ad una determinata qualificazione di diritto dal medesimo prospettata e fatta valere in altre controversie, creando quella situazione di disparità di trattamento fra contribuenti che è l'inevitabile, diretto riflesso di una gestione in termini dispositivi- negoziali dell'istituto in esame”.

⁶³ L'interpretazione riduttiva dei poteri del giudice è stata proposta dai sostenitori dell'indirizzo negoziale-transattivo: cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., 103 ss.; G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, cit., 47; P. RIVELLO, *La conciliazione giudiziale. Natura dell'istituto e rapporti con il diritto penale*, in *Il Fisco*, 1996, 8787; P.F. CASULA, *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario- Dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata*, in *Boll. trib.*, 1996, 943, per il quale addirittura il giudice non sarebbe altro che “un testimone muto e servile”; G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, cit., 1808 ss., il quale afferma che “una volta venuta meno ogni distinzione in punto di questioni suscettibili di definizione concordata nella fase pre-contenziosa ed in quella processuale, le ragioni di un intervento “tutorio”- se così fosse inteso quello del giudice- riescono del tutto inspiegabili”; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 42, secondo il quale “l'intera normativa contenuta nell'art. 48 sembra in effetti oggi rivolta a mantenere la conciliazione, per quanto riguarda i suoi contenuti, al di fuori dell'intervento del giudice tributario, sia che esso avvenga in udienza, sia che avvenga fuori udienza”.

estraneo all'intesa: ciò appare incompatibile con la struttura della conciliazione giudiziale, la cui caratteristica principale consiste, secondo l'interpretazione accolta dalla dottrina processualistica prevalente, proprio nella capacità delle parti di disporre dei diritti oggetto della controversia.

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 433/2000⁶⁴, ha accolto questa seconda opzione interpretativa: nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 d.lgs. 546/92, sollevata in relazione agli artt. 97, 53 e 104 Cost., ed incentrata proprio sul ruolo del giudice tributario⁶⁵, ha avuto modo di precisare che il potere di controllo riconosciuto alla Commissione deve ritenersi circoscritto alla sola verifica delle condizioni e dei presupposti di ammissibilità dell'istituto, reputando illegittima qualsiasi forma di ingerenza nel merito della conciliazione che possa sfociare in un sindacato sull'opportunità dell'accordo e sulla congruità della somma concordata. La limitazione del perimetro d'intervento riservato al giudice tributario non vale, peraltro, secondo la Consulta, a scalfirne le prerogative essenziali, dato che la sua funzione all'interno del meccanismo conciliativo rimane comunque decisiva ai fini del perfezionamento dell'intera procedura e dell'estinzione del giudizio, alla quale le parti da sole non potrebbero pervenire⁶⁶. La Corte,

⁶⁴ Si veda Corte Cost. del 12 ottobre 2000 n. 433: per un commento a tale sentenza si rinvia a E. DE MITA, *Fisco e Costituzione, III, 1993-2002*, Milano, 2003, 960 ss.

⁶⁵ Il giudizio di legittimità costituzionale era stato promosso dalla Commissione Tributaria di Firenze, con ordinanza del 28 giugno 1999, la quale prospettava il contrasto con gli artt. 97, 53 e 104 Cost. della previsione contenuta nell'art. 48 d.lgs. 546/92 nella parte in cui, a fronte dell'ampia discrezionalità riconosciuta agli Uffici tributari in sede di determinazione del tributo, circoscriveva i poteri della Commissione Tributaria alla sola verifica formale delle condizioni e dei presupposti di ammissibilità della procedura di conciliazione, precludendo la possibilità di sindacare nel merito la congruità delle determinazioni raggiunte dalle parti, ovvero dell'importo concordato.

⁶⁶ Secondo la Corte Costituzionale, infatti, la prevista limitazione dei poteri di controllo del giudice non è in grado di pregiudicare l'integrità della funzione attribuita all'organo giudicante "in ragione del ruolo che a lui resta affidato (...) e che, essendo preordinato alla definizione del giudizio, alla quale le parti non

pertanto, sembra giungere per tale strada ad una conclusione equilibrata che valorizza la distinzione tra i due ambiti in cui si articola l'istituto: quello negoziale, occupato dall'accordo conciliativo, frutto unicamente della volontà delle parti, e quello processuale, che delimita un'area riservata alla competenza esclusiva del giudice ma, al contempo, ne segna anche il confine invalicabile.

In posizione intermedia tra l'indirizzo pubblicistico che, in ossequio al principio d'indisponibilità, nega la natura negoziale/transattiva della conciliazione, qualificandola come un istituto a carattere collaborativo in vista dell'esatta determinazione della pretesa, e la ricostruzione negoziale che invece esalta il valore dispositivo dell'intesa, ridimensionando la portata del suddetto principio, si pone un ulteriore orientamento dottrinale autorevolmente sostenuto⁶⁷. Pur aderendo sostanzialmente al modello negoziale, l'Autore che l'ha proposto non condivide l'approdo al quale giungono i sostenitori delle teorie contrattualistiche "pure" con riferimento al dogma dell'indisponibilità: pertanto, mosso dall'obiettivo di trovare una sintesi tra il rigoroso rispetto del dogma dell'indisponibilità, ormai anacronistico, e la sua totale svalutazione, altrettanto eccessiva, egli individua una nuova chiave di lettura del fenomeno conciliativo, in grado di superare la rigidità delle opposte posizioni.

Partendo dal presupposto che la conciliazione presuppone l'esistenza di una controversia in corso, si sostiene che sarebbe proprio la presenza della *res litigiosa* ad escludere l'incompatibilità dell'istituto con il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Per poter integrare un atto di disposizione in senso proprio del credito occorre, infatti, che quest'ultimo sia definito in tutti i suoi elementi, ovvero si presenti come certo, liquido ed esigibile, secondo i ben noti criteri civilistici. Queste caratteristiche sarebbero del tutto assenti laddove la pretesa sia ancora *sub iudice*: in tal caso le parti sarebbero animate

potrebbero altrimenti pervenire, appare di decisivo rilievo e tale da riportarsi all'essenza stessa della funzione giurisdizionale".

⁶⁷ Il riferimento è al fondamentale contributo dottrinale di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 494 ss.

unicamente dalla volontà di evitare la prosecuzione del contenzioso, percorrendo la strada alternativa della conciliazione, e, in quest'ottica, le reciproche concessioni che l'istituto fisiologicamente sottende non avrebbero come termine di riferimento l'obbligazione tributaria nella sua configurazione astratta che rimane ignota, bensì le pretese delle parti, sottoposte ancora al vaglio del giudice tributario⁶⁸.

Sotto questo profilo, dunque, il dogma dell'indisponibilità non deve essere né enfatizzato, né sottovalutato; più semplicemente esso non viene in gioco nel caso di specie, in quanto destinato ad operare su un piano completamente diverso⁶⁹, presupponendo quella certezza del credito tributario che nella conciliazione deve ritenersi per definizione assente.

Anche questo contributo dottrinale non è andato esente da rilievi critici; la replica ha preso le mosse dalla contestazione dell'assunto di fondo della tesi in esame, in base al quale è

⁶⁸ In questi termini si esprime M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 508, per il quale “l'unica via che rende possibile evitare o far cessare la lite è quella di individuare, passo dopo passo, un percorso fatto di probabili e progressive concessioni reciproche, le quali hanno come termine di riferimento non già l'obbligazione tributaria nella sua configurazione astratta che rimane ignota, bensì le proprie pretese quali risulteranno, rispettivamente, dalla dichiarazione (dell'una) e dall'accertamento ovvero dalle verifiche (dell'altra). La medesima impostazione si ritrova in R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, cit., 1861, per il quale “Non si tratta qui, come qualcuno affermava, di consentire all'amministrazione finanziaria atti dispositivi sul credito tributario: il “credito tributario” è qui ancora tutto da dimostrare e determinare, di fronte a un contribuente disposto a percorrere tutti i gradi di un contenzioso di dubbio esito”.

⁶⁹ Così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 494: l'Autore parla espressamente di “eterogeneità dei piani, vale a dire quello, ove opera la norma impositrice- l'obbligazione in fattispecie non contestate- e quello, ove opera il consenso- l'obbligazione in fattispecie litigiose”, precisando poi che “L'ambito di operatività delle norme sull'accertamento con adesione e sulla conciliazione giudiziale è, in effetti, strettamente limitato alle situazioni caratterizzate dalla litigiosità (attuale o potenziale) ove, cioè, la richiesta dell'amministrazione finanziaria si confronta con il diritto all'impugnazione in capo al contribuente e, al di là dell'arcaico ed obsoleto tratto di intangibilità con cui un tempo la si caratterizzava, subisce, invece, come qualunque altra pretesa sorta dall'attuazione di una norma, l'alea tipica e naturale del possibile contenzioso” (*Ibidem*, 349).

sufficiente la semplice pendenza di una controversia e, con essa, l'alea che fisiologicamente accompagna l'esito, per legittimare atti dispositivi dei diritti oggetto della lite⁷⁰, introducendo una sorta di zona franca ove il principio d'indisponibilità non trova applicazione⁷¹. Si è messo in evidenza come tale prospettiva interpretativa non può essere condivisa in quanto farebbe dipendere l'operatività di un principio cardine dell'ordinamento tributario da un evento esterno, qual è la ricorrenza di una *res litigiosa*. Del resto, si afferma, non basta la circostanza che la pretesa fiscale sia soggetta al vaglio giudiziale per rendere automaticamente incerta l'obbligazione sottostante e privarla di un suo connotato ontologico, qual è appunto l'indisponibilità.

Gli interessanti spunti argomentativi offerti dal dibattito in oggetto sono stati sviluppati dalla dottrina più recente che ha in parte modificato il piano d'indagine, focalizzando l'attenzione su un aspetto diverso. Preso atto, per un verso, che la conciliazione rappresenta uno strumento irrinunciabile dalle indiscusse potenzialità deflattive e, per altro verso, che non si può prescindere dalla natura pubblicistica del rapporto tributario e dai limiti da essa imposti, si è compreso che l'unica possibilità di contemperare queste due esigenze contrapposte fosse rimessa all'intervento del legislatore. In questo senso sia la dottrina che la giurisprudenza lamentavano l'assenza di una previsione normativa che stabilisse i criteri cui l'Amministrazione finanziaria deve attenersi nella decisione in ordine all'*an* e al *quantum* della conciliazione, sollecitando il legislatore ad introdurre delle regole operative

⁷⁰ Questi profili di criticità della ricostruzione tesa ad escludere l'incompatibilità della conciliazione col principio d'indisponibilità sono stati evidenziati da A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 80, il quale afferma esplicitamente che “non è sufficiente la semplice contestazione da parte del contribuente, che determini la ricorrenza della *res litigiosa*, né tanto meno una latente o potenziale litigiosità, perché si realizzi un contesto nel quale l'indisponibilità non spieghi la sua efficacia o risulti inconferente”.

⁷¹ Secondo A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 81, infatti, non possono esistere “zone d'ombra” in cui il principio d'indisponibilità non arriva”.

⁷²funzionali alla corretta rideterminazione della pretesa fiscale⁷³. Tali parametri, di fonte legislativa⁷⁴, avrebbero proprio il compito di presidiare in concreto il principio

⁷² L'esigenza di integrare il dettato normativo "proprio attraverso l'introduzione di precisi criteri che, rappresentando la proiezione applicativa dei principi costituzionali su cui si fonda l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, individuino il percorso entro il quale l'Amministrazione debba muoversi nell'esercizio di tale delicata attività" (così A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 84) è avvertita come prioritaria da gran parte della dottrina: in tal senso, non sono mancati gli appelli al legislatore ad intervenire: cfr. S. MENCHINI, *Conciliazione giudiziale*, cit., 407, per il quale "è doveroso l'invito al Parlamento a che si dia cura di fissare con legge in modo rigoroso i criteri che devono essere utilizzati nell'applicazione della conciliazione giudiziale, in ossequio al disposto degli artt. 2, 23 e 53 Cost". Il legislatore in realtà non è apparso del tutto insensibile alle sollecitazioni provenienti dall'esterno, intervenendo nel 1997 con una norma che però si è rivelata inadeguata allo scopo: con l'introduzione del comma 4- *bis* all'art. 37 del d.lgs. 546/92 che devolveva ai singoli dirigenti degli Uffici finanziari il compito di fissare "le condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione" il problema non veniva risolto a monte, ma semplicemente trasferito a valle. L'assenza di criteri generali ed astratti, definiti una volta per tutte in via normativa, generava peraltro il rischio di condotte difformi da ufficio a ufficio, compromettendo l'unità dell'ordinamento.

Anche la giurisprudenza di merito non ha mancato di stigmatizzare l'omessa predeterminazione normativa di criteri all'interno dell'art. 48, tanto da sottoporre al vaglio di costituzionalità la citata norma sul presupposto che "la carenza di una corretta procedimentalizzazione di criteri legali ed amministrativi di definizione della conciliazione delle controversie tributarie" avrebbe potuto produrre "abusi non consentiti in uno Stato di diritto (...) inserendo nell'esercizio di una funzione statale regole proprie dell'impresa", finendo, in tal modo, per dare ingresso nell'ordinamento tributario al "principio di imposizione negoziata, anzi della determinazione concordata dell'obbligazione tributaria". Sul tema la Corte Costituzionale è intervenuta con ordinanza n.435/2000, ma non ha avuto modo di esprimersi nel merito, dichiarando la manifesta inammissibilità della questione nei termini in cui era stata prospettata dal giudice remittente.

⁷³ Cfr. M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, cit., 41, il quale fa riferimento alla necessità di prevedere "una serie di criteri onde razionalizzare e mantenere in un alveo di correttezza il processo di determinazione degli uffici in ordine alla realizzazione delle intese".

⁷⁴ Al riguardo, infatti, si è fatto notare come gli indirizzi già in passato forniti dall'Amministrazione finanziaria attraverso la prassi applicativa (si veda circ. 8 agosto 1997, n. 235/E; circ. 27 giugno 2001, n.

d'indisponibilità, orientando e limitando il potere discrezionale dei singoli dipendenti, la cui eccessiva ampiezza è fonte di potenziali abusi e disparità di trattamento⁷⁵.

Il legislatore ha recepito di recente le istanze provenienti dall'esterno⁷⁶, codificando nella norma dedicata alla mediazione tributaria dei veri e propri principi che devono presiedere

66/E) appaiono non idonei a colmare la lacuna normativa a causa sia della loro provenienza, ossia l'amministrazione stessa che è parte in causa della controversia e non un soggetto terzo e imparziale, sia della fonte da cui promanano, gerarchicamente subordinata rispetto alla norma primaria.

⁷⁵ Sotto questo profilo A. CUVA, *Conciliazione giudiziale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, cit., 83, prospetta un duplice rischio collegato all'assenza, sul piano normativo, di parametri di riferimento in grado di orientare l'azione amministrativa nel caso concreto: oltre a favorire la diffusione di condotte poco virtuose da parte dei funzionari pubblici che possono sfociare in veri e propri mercanteggiamenti sul *quantum* dovuto, la mancanza di regole potrebbe anche determinare, sul versante opposto, un effetto "disincentivante" nell'utilizzo dell'istituto, dovuto al timore di incorrere nella responsabilità patrimoniale prevista dall'art. 2- *septies*, d.l. 564/ 94 a carico dei dipendenti pubblici che gestiscono il contenzioso. A tal proposito, si deve rilevare come il legislatore abbia voluto successivamente attenuare questo effetto introducendo, a beneficio dei rappresentanti dell'amministrazione finanziaria che concludono la conciliazione tributaria, la limitazione della responsabilità per danni erariali ai soli fatti commessi con dolo, escludendo dunque la rilevanza della colpa grave: tale previsione, contenuta nell'art. 29, comma 7, del d.l. 78/2010, è stata poi estesa anche alla mediazione tributaria per effetto dell'art. 39, comma 10, del d.l. 98/2011. Per un'indagine approfondita- sia pur anteriore alle ultime modifiche legislative di cui si è appena dato conto- su questi aspetti si rinvia alla trattazione di G. GIANGUZZI, *La responsabilità amministrativa contabile dei funzionari nella gestione del contenzioso tributario*, in *La finanza locale*, 2001, 281 ss.

⁷⁶ Da questo punto di vista, come sottolineato da G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 97 (nota n. 95), autorevole dottrina (cfr. F. GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, cit., 1492) anticipava la rilevanza dei criteri oggi valorizzati dall'art. 17-*bis*, affermando che "l'unica interpretazione accettabile" fosse quella "per cui la riduzione della pretesa è frutto non di un vero e proprio "sconto" transattivo, ma di una rideterminazione del reddito sul presupposto di una (oggettivamente) incerta soluzione della questione di fatto per la quale la riduzione della pretesa non sarebbe stata il frutto di una transazione, ma di una rideterminazione motivata dalla incertezza oggettiva sulla soluzione della questione di fatto e dunque della maggiore o minore sostenibilità della pretesa tributaria".

alla valutazione della proposta di mediazione, senza tuttavia colmare la lacuna in materia di conciliazione. Ciò ha sollevato il problema, di cui ci occuperemo nel prossimo paragrafo, della loro diretta applicabilità alla conciliazione, pur in assenza di un richiamo legislativo espresso.

3.2 Il reclamo- mediazione nel processo tributario: inquadramento teorico dell'istituto e lineamenti generali della disciplina.

L'indagine fin qui condotta sulla natura giuridica dei tradizionali istituti deflattivi del contenzioso tributario a vocazione bilaterale, ossia l'accertamento con adesione e la conciliazione, e sul loro rapporto di compatibilità con il principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, richiede di essere completata con l'analisi del reclamo-mediazione tributaria.

Introdotta, come noto, nel 2011 attraverso l'inserimento di una norma *ad hoc* nel d.lgs.546/92, l'istituto condivide con gli strumenti deflattivi già conosciuti dall'ordinamento la finalità di decongestionare il contenzioso tributario, caratterizzato da un elevato numero di controversie di modesto valore, e di porre altresì un freno all'irragionevole durata del processo, intervenendo non tanto sulle sue dinamiche, quanto promuovendo percorsi alternativi alla giustizia statale⁷⁷. Del resto, l'intento sotteso al nuovo art. 17- *bis* di creare un filtro con finalità conciliative, prevedendo una (ulteriore) possibilità di pervenire alla composizione della controversia in via anticipata rispetto alla normale definizione in sede giudiziale, riflette la tendenza dell'ordinamento, avviata a partire dagli anni 90, a valorizzare modelli di esercizio del potere di stampo consensuale, alternativi all'agire autoritativo e unilaterale tipico dell'amministrazione finanziaria, e a

⁷⁷ Queste considerazioni di carattere generale, svolte con riferimento all'istituto della "mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali", di cui si occupa il d.lgs.28/2010, ma estendibili anche alla c. d. mediazione tributaria di cui all'art. 17-*bis* d.lgs. 546/1992, sono espresse da R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011, 1 ss., cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti dell'argomento e per gli ampi riferimenti bibliografici ivi contenuti. Il tema è trattato anche da F.P. LUISO, *Gli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie tra prassi ed interventi del legislatore*, in *Quarto Rapporto sulla diffusione della giustizia alternativa in Italia*, e-book a cura di Isdaci, Unioncamere, Camera di commercio di Milano, Camera arbitrale di Milano, 2010, reperibile sul sito www.camera-arbitrale.it, 111 ss.

costruire su basi nuove i rapporti con i contribuenti, ispirati ai valori di lealtà, fiducia e correttezza reciproche⁷⁸.

L'obiettivo di ridurre il carico di ricorsi pendenti davanti alle Commissioni tributarie, offrendo al privato l'opportunità di difendersi in via anticipata prima di instaurare la controversia, appare rafforzato dalla scelta del legislatore di rendere obbligatoria la procedura del reclamo-mediazione: infatti, a differenza di quanto previsto dagli altri meccanismi di definizione consensuale della pretesa, attivabili esclusivamente per volontà del contribuente, in questo caso egli è tenuto, per le controversie di valore non superiore a 20 mila euro relative ad atti adottati dall'Agenzia delle Entrate⁷⁹ alla presentazione di un'istanza di reclamo, volta all'annullamento totale o parziale dell'atto, esponendo le ragioni di fatto e di diritto su cui si fonda la richiesta di riesame. Tale obbligo, peraltro, era originariamente presidiato da una sanzione particolarmente stringente: la mancata presentazione del reclamo o la costituzione in giudizio da parte del contribuente prima del decorso del termine di 90 giorni, previsto per l'espletamento della procedura di reclamo-mediazione, determinava *l'inammissibilità* del ricorso (rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio), precludendo definitivamente l'accesso alla tutela giurisdizionale. La previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 17-*bis*, è stata poi modificata

⁷⁸ In questo senso si esprime F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 75.

⁷⁹ Si ricorda che, a seguito delle modifiche introdotte dal recentissimo d.lgs. 156/2015 contenente "misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 10 e 10, comma 1, lettera a) e b) della legge 11 marzo 2014, n. 23", l'art. 17-*bis* è stato in parte modificato dall'art. 9 del citato decreto: quest'ultimo estende l'ambito applicativo dell'istituto, stabilendo che, a partire dal 1 gennaio 2016, anche le controversie, sempre di valore non superiore a 20 mila euro, riguardanti atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate- ovvero Agenzia delle Dogane, Monopoli di Stato, Agente o Concessionario privato della Riscossione, Enti locali- devono essere assoggettate alla procedura di reclamo-mediazione. Allo specifico aspetto dell'applicabilità della mediazione agli atti della riscossione, e alle connesse problematiche interpretative, si farà accenno nella parte finale del presente paragrafo.

dalla legge 147/2013⁸⁰ che, per gli atti notificati a partire dal 1 marzo 2014, ha attenuato l'effetto prodotto dall'omissione dell'istanza di reclamo, trasformando l'inammissibilità in mera *improcedibilità* del ricorso, e stabilendo che la mancata attivazione della procedura o la costituzione anticipata delle parti in giudizio impongono solo un rinvio dell'udienza che si traduce in un semplice differimento della tutela giurisdizionale e non più in una perdita definitiva del diritto di agire in giudizio.

La novella legislativa ha anticipato di qualche mese il contenuto della pronuncia della Corte Costituzionale⁸¹, il cui intervento sul punto era stato sollecitato da alcune Commissioni Tributarie⁸² che avevano censurato la norma nella parte in cui commina(va) l'inammissibilità del ricorso, ritenendo che tale sanzione fosse in contrasto con l'art. 24 Cost., oltre che con l'orientamento consolidato della Consulta in tema di c.d. giurisdizione condizionata⁸³. La Corte, esaminando tale questione di legittimità insieme alle numerose altre sottoposte al suo vaglio⁸⁴, ha accolto l'eccezione e dichiarato illegittima la previsione

⁸⁰ Legge di stabilità 27 dicembre 2013 n. 147.

⁸¹ Si fa riferimento alla sentenza della Corte Costituzionale 16 aprile 2014, n. 98, pubblicata, *ex plurimis*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 439.

⁸² La questione di legittimità costituzionale *de qua* è stata sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso, con ordinanza del 17 aprile 2013, e dalla Commissione Tributaria Provinciale di Benevento, con ordinanza del 18 aprile 2013.

⁸³ Sul concetto di giurisdizione condizionata si rinvia a quanto esposto *infra* al cap. II, paragrafo 2.1, nota n. 33.

⁸⁴ In relazione alla formulazione originaria dell'art. 17-*bis*, erano state sollevate, nell'arco di un breve periodo di tempo, da più Commissioni Tributarie, diverse ed articolate questioni di incompatibilità costituzionale della norma nella parte in cui: 1) prevede(va) l'inammissibilità del ricorso in caso di mancata presentazione del reclamo; 2) nega(va) la possibilità di accedere alla tutela cautelare; 3) affida l'analisi del reclamo ad un organo della stessa Amministrazione finanziaria; 4) si applica solo ai tributi imposti dalla Agenzia delle Entrate e non agli altri tributi provenienti da Enti impositori diversi; 5) si applica solo alle controversie di valore non superiore a ventimila euro; 6) introduce una regolamentazione delle spese del procedimento di reclamo/mediazione solo per l'eventualità che si pervenga alla fase giurisdizionale; 7) comporta che il contenuto del reclamo sia identico a quello del ricorso eventualmente proponibile nella

dell'inammissibilità. La pronuncia, da questo punto di vista, s'inserisce perfettamente nel solco della giurisprudenza della Corte⁸⁵ che ha sempre considerato costituzionalmente legittimi sia l'obbligo di far precedere la fase giurisdizionale da un esame della fattispecie in sede amministrativa sia l'effetto che ne deriva, consistente nel differimento dell'esercizio dell'azione giudiziaria, purché tali limitazioni siano giustificate *da esigenze di ordine generale o superiori finalità di giustizia*⁸⁶, e non comportino oneri eccessivamente gravosi per il ricorrente. Qualora, invece, la previsione di forme di giurisdizione condizionata si traduca in una compressione penetrante del diritto di azione, ostacolandone o rendendone difficoltoso l'esercizio, fino ad arrivare alla negazione radicale e definitiva della tutela giurisdizionale, esse devono essere considerate costituzionalmente illegittime⁸⁷. E' proprio

fase successiva; 8) non regola la possibilità di proporre un ricorso cumulativo, impedendo la riunione di controversie aventi il medesimo oggetto ed inibendo la possibilità di un'unica discussione; 9) è fonte di potenziali ed ingiustificati allungamenti dei tempi di accesso alla tutela giurisdizionale. Poiché sarebbe un fuor d'opera analizzare in questa sede tutte le complesse questioni problematiche sollevate dai giudici rimettenti, nonché le soluzioni prospettate dalla Corte Costituzionale nella citata sentenza, si rinvia, per una approfondita ed accurata disamina di questi profili, a F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 550 ss.; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 467 ss.; A. GIOVANNINI, *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 313 ss.; G. MARINI, *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss.; Id., *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 1782 ss.

⁸⁵ Cfr., sul punto, le seguenti sentenze: 1) Corte Cost. 23 novembre 1993, n. 406; 2) Corte Cost. 27 luglio 1994, n. 360; 3) Corte Cost. 24 febbraio 1995, n. 56; 4) Corte Cost. 4 luglio 1996, n. 223. Per i riflessi dell'orientamento della Consulta sul processo tributario si rinvia a F. GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11 ss.

⁸⁶ Così si esprime Corte Cost. 2 aprile 1992, n. 154, peraltro in conformità a pronunce precedenti: si veda Corte Cost. n. 15/1991, n. 470/90 e n. 530/1989.

⁸⁷ Queste circostanze che rendono illegittime le forme di giurisdizione condizionata sono state individuate con precisione sia dalla Corte Costituzionale nella sentenza 13 luglio 2000, n. 276, relativa alla questione di legittimità costituzionale degli artt. 410-bis e 412-bis c.p.c. allora vigenti, nella parte in cui disponevano

ciò che avveniva, secondo la Corte, nel caso del reclamo, ove dalla mancata attivazione del reclamo/mediazione, sanzionata con la decadenza dal diritto di azione, derivava un pregiudizio definitivo al diritto di difesa del contribuente⁸⁸.

Il legislatore del 2013, incidendo in maniera significativa sulla disciplina dell'istituto, ha colto l'occasione per risolvere anche altre questioni controverse, portate all'attenzione della Consulta per i profili di costituzionalità che ne erano coinvolti, ma sulle quali la Corte non ha poi avuto modo di pronunciarsi nel merito in quanto ritenute non rilevanti nel giudizio *a quo*, e quindi non in grado di integrare uno dei due presupposti richiesti per il suo intervento. Nell'impossibilità in questa sede di ripercorrere le tappe dell'articolato dibattito dottrinale e giurisprudenziale che ha accompagnato l'evoluzione dell'istituto il quale, pur non avendo superato ancora i 5 anni di vita, ha già alle spalle una storia travagliata, ci limiteremo a sviluppare quegli spunti di riflessione, offerti in parte dalla stessa pronuncia della Consulta, che ripropongono con rinnovata attualità il tema della disponibilità della pretesa impositiva.

Punto di partenza della nostra indagine non può che essere la rubrica dell'art. 17-*bis*, che facendo riferimento espressamente al reclamo e alla mediazione, sembra evocare in ambito tributario una disciplina in qualche modo assimilabile a quella della *mediazione* introdotta nel giudizio civile ad opera del d.lgs. 28/2010⁸⁹. Alla base del citato decreto vi era

l'obbligatorietà del tentativo di conciliazione in tema di controversie di lavoro, sia dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza 18 marzo 2010, cause riunite C- 317/08, C 318/08, C 319/08, C 320/08, menzionata peraltro anche dalle Commissioni Tributarie nelle citate ordinanze di rimessione.

⁸⁸ In questi termini G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 455.

⁸⁹ Il d.lgs. 28/2010 è stato emanato in attuazione dell'art. 60 della l. 18 giugno 2009 n. 69, che delegava il Governo ad adottare "uno o più decreti legislativi in materia di mediazione e di conciliazione in ambito civile e commerciale". Con la sentenza del 24 ottobre 2012 n. 272 la Corte Costituzionale ha dichiarato incostituzionale l'art. 5 del d.lgs. 28/2010 nella parte in cui prevedeva l'obbligatorietà della procedura di mediazione per contrasto sia con i principi e criteri direttivi indicati dalla citata legge delega, sia con la direttiva 2008/52/CE. Successivamente è di nuovo intervenuto il legislatore reintroducendo la mediazione

l'esigenza di individuare nuovi modelli di risoluzione delle controversie nel settore civile e commerciale che rappresentassero una concreta alternativa alla giustizia tradizionale⁹⁰, incapace ormai da tempo di far fronte alla crescita esponenziale del contenzioso. Ora non v'è dubbio che il legislatore tributario, pressato dalle medesime esigenze deflative, sia intervenuto nel 2011, a un anno solo di distanza dall'introduzione della mediazione civilistica, con la volontà di mutuarne, oltre al nome, anche i benefici attesi sotto il profilo della riduzione del carico dei ricorsi pendenti.

A dispetto, tuttavia, dell'identità lessicale, il reclamo- mediazione tributaria presenta profonde differenze sul piano strutturale e contenutistico rispetto alla mediazione civile classica⁹¹. Analizzando la disciplina contenuta nell'art. 17-*bis*, comma 7, secondo cui “il

obbligatoria (*rectius*, ripristinando il procedimento di mediazione quale condizione di procedibilità della domanda giudiziale nei casi elencati dall'art. 5, comma 1, d.lgs. 28/2010).

⁹⁰ Sulla natura giuridica della mediazione civilistica intesa come “una alternativa alla giustizia” e non come “una giustizia alternativa”, si rinvia a R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, cit., 3 ss. In particolare, secondo l'Autrice, “occorre considerare che nel panorama generale delle ADR, la conciliazione (*rectius*, “mediazione” nella scelta del decreto delegato) si colloca in posizione originale rispetto alle altre. La catalogazione in un unico *genus* di tutti gli strumenti alternativi alla giustizia civile non è infatti utile se non per una definizione in negativo, nel senso che sono tali tutti i rimedi diversi dalla giurisdizione volti ad impartire la tutela dichiarativa. Nell'ampio *genus* occorre però distinguere una “giustizia alternativa” da una “alternativa alla giustizia”. La prima – strumento “eteronomo” di soluzione della lite, come la giurisdizione- punta a rendere una decisione, ad individuare regole di condotta contenute in un atto che, in quanto idoneo a risolvere una controversia, è vincolante per le parti (...). “L'alternativa alla giustizia”- mezzo “autonomo”- è invece costituita dagli strumenti che per il componimento del conflitto prescindono dalla verifica della realtà sostanziale preesistente ed hanno natura negoziale, fondandosi sulla sola positiva valutazione di opportunità dell'accordo (sugli interessi delle parti, piuttosto che sulla fondatezza delle pretese)”. Sul tema cfr. anche F.P. LUISO, *Giustizia alternativa o alternativa alla giustizia?*, in www.judicium.it.

⁹¹ Osserva opportunamente F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, cit., 563, che “le affinità tra l'istituto civilistico e quello tributario sono, almeno nell'attuale configurazione di quest'ultimo, solo nominalistiche; appare, pertanto, alquanto infelice (ed

reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa", si deduce che la procedura di mediazione rappresenta una fase *eventuale* del procedimento che ha origine dall'istanza di reclamo; quest'ultima infatti, volta a sollecitare l'intervento dell'amministrazione finanziaria attraverso la richiesta di annullamento totale o parziale dell'originario atto impositivo, *può* (ma non deve immancabilmente) essere accompagnata da una motivata proposta di mediazione attraverso cui il contribuente, in subordine al mancato accoglimento dell'istanza di reclamo, prospetta all'Ufficio una ricostruzione alternativa della vicenda impositiva per pervenire ad una diversa quantificazione della pretesa⁹². Ciò significa, dunque, che non sussiste alcun obbligo né per il contribuente di corredare l'istanza di reclamo con una proposta alternativa, né per l'Ufficio di formulare una contro-proposta, qualora non ritenga di annullare, in tutto o in parte, l'atto originario sulla base dei motivi dedotti dall'istante, o di accettare la mediazione prospettata del contribuente. In tal modo, dunque, se il privato ritiene che, al di là dell'accoglimento del reclamo nei termini prospettati nell'istanza, non esistano altre soluzioni intermedie che possano soddisfare i suoi interessi e l'amministrazione non intende a sua volta proporre un'alternativa, insistendo sulla fondatezza della pretesa, il procedimento di mediazione vero e proprio (autonomo dal reclamo) può essere completamente omissivo.

La natura eventuale e facoltativa della mediazione tributaria *strictu sensu* intesa segna la distanza dalla struttura della mediazione civile delineata dal d.lgs. 28/2010, concepita dal legislatore come la necessaria "attività comunque denominata, svolta da un terzo imparziale e finalizzata ad assistere due o più soggetti sia nella ricerca di un accordo amichevole per la composizione della controversia, sia nella formulazione di una proposta per la risoluzione

impropria) la scelta del legislatore tributario di usare il termine mediazione (forse giustificata solo da motivi di *appeal*, ma non da motivi sistematici)".

⁹² In questi termini si esprime F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, cit., 557.

della stessa”⁹³. Dalla definizione di mediazione ivi contenuta si evince un’altra profonda differenza con la normativa tributaria, valorizzata anche dalla giurisprudenza di merito che ha ritenuto di sollevare sul punto questione di legittimità costituzionale dell’art. 17-*bis*, comma 5: infatti, mentre l’art. 1, comma 1, lett. a) del decreto del 2010 affida la gestione del procedimento di mediazione ad un soggetto *terzo e imparziale*⁹⁴, ai sensi del suddetto comma 5 dell’art. 17-*bis* “il reclamo va presentato alla Direzione Provinciale o regionale che ha emanato l’atto le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse e autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti reclamabili”.

Il confronto tra le due previsioni normative mostra chiaramente che nella mediazione tributaria non viene rispettato il requisito della necessaria terzietà dell’organo chiamato a gestire la procedura di reclamo, coincidendo quest’ultimo con una struttura interna all’Agenzia delle Entrate. Né la circostanza che il potere di mediazione sia attribuito ai funzionari preposti all’Ufficio legale, ossia a soggetti diversi da quelli che hanno condotto l’attività di accertamento ed emesso l’atto impositivo, ma pur sempre legati dal medesimo rapporto organico con l’Amministrazione finanziaria, è ritenuta sufficiente ad assicurare i requisiti d’imparzialità, indipendenza e neutralità⁹⁵ richiesti al mediatore⁹⁶.

⁹³ Art. 1, lett. a), d.lgs. n. 28/2010.

⁹⁴ La necessità di garantire l’imparzialità e l’indipendenza del soggetto chiamato a gestire il tentativo di mediazione è considerata da sempre condizione imprescindibile per assicurare il buon esito della procedura. Anche il legislatore del 2010 sembra attribuire particolare rilevanza a quest’aspetto: le diverse disposizioni previste nel d.lgs. 28/2010 che assoggettano il mediatore ad una serie di garanzie e di obblighi particolarmente stringenti (cfr. gli artt. 9, 10, 14 e 16) confermano proprio la volontà di fornire una “dimensione etica” all’istituto e di costruire “un ruolo eticamente rilevante intorno alla figura del mediatore”, accreditandone l’immagine di un soggetto “terzo che coopera al componimento di una lite”, rimanendo equidistante dalle parti: così R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, cit., 39, cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti dell’argomento.

⁹⁵ Secondo R. TISCINI, *La mediazione civile e commerciale*, cit., 42, pur in assenza di una esplicita menzione nel d.lgs. 28/2010 della *neutralità* come requisito soggettivo richiesto al mediatore, “essa può

La non sovrapponibilità della mediazione tributaria a quella civilistica, per difetto di terzietà⁹⁷ dell'organo di fronte al quale deve compiersi il tentativo di mediazione, pare confermata anche da un ulteriore elemento di natura procedimentale.

Autorevole dottrina⁹⁸, infatti, ha avuto modo di segnalare un'altra peculiarità dell'art. 17-*bis* rispetto alla disciplina contenuta nel decreto 28/2010. Mentre quest'ultimo prevede espressamente il contraddittorio tra le parti, considerandolo un momento indefettibile della procedura di mediazione, l'art. 17-*bis* nulla dispone al riguardo; tale lacuna è stata successivamente colmata dall'Amministrazione finanziaria che nella sua prima circolare esplicativa⁹⁹ ha precisato che, laddove l'ufficio incaricato della procedura valuti favorevolmente la possibilità di una mediazione, dovrebbe instaurare un contatto con il contribuente, anche solo di natura epistolare, al fine di avviare una fase di interlocuzione preventiva. Ora, se si considera che il contraddittorio rappresenta la sede naturale di confronto tra soggetti portatori di interessi contrapposti, ne consegue che esso dovrebbe

intendersi come un precipitato della imparzialità da imporre perciò al mediatore quale soggetto che non deve avere un interesse diretto nella controversia”.

⁹⁶ Osserva a tal proposito A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.* 2013, 54 (nota n. 5), che “il fatto che la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 (...) richiamando il comma 5 dell'art. 17-*bis*, tenti di accreditare gli uffici legali delle direzioni provinciali e regionali alla stregua di organi autonomi e indipendenti, deputati alla valutazione del reclamo (e della mediazione) non ha nessun fondamento sostanziale e men che meno di pregio strutturale. E' solo un modo, sempre più frequente, di veicolare *slogan* privi di aderenza alla realtà e, in particolare, alla realtà giuridica”.

⁹⁷ Per rispettare il requisito della necessaria terzietà del mediatore, adeguando così la disciplina della mediazione tributaria a quella civilistica di cui al d.lgs. 28/2010, F. D'AYALA VALVA, *La Corte costituzionale pronuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 100, propone di individuare nel Garante del Contribuente, previsto dall'art. 13 dello Statuto dei diritti del contribuente, il soggetto terzo ed indipendente cui affidare il procedimento di mediazione.

⁹⁸ Cfr. sul punto F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 66; G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 55.

⁹⁹ Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 marzo 2012, n. 9/E, paragrafo 6.2.

necessariamente svolgersi tra il contribuente e l'ufficio accertamento, da cui materialmente proviene l'atto, senza la partecipazione, almeno in questa prima fase, del mediatore. Al contrario, il fatto che la circolare preveda che la dialettica con il privato istante debba essere attivata proprio dall'Ufficio legale cui è affidata la gestione della mediazione, né sia in alcun modo contemplato il coinvolgimento di chi ha emesso l'avviso di accertamento, ossia di una delle parti in senso proprio del rapporto d'imposta, dimostra una volta di più che né la legge né l'Amministrazione finanziaria hanno concepito il mediatore come un soggetto realmente terzo e imparziale, estraneo agli interessi in gioco, secondo i canoni previsti per la mediazione civile.

I dubbi di legittimità costituzionale in tal senso prospettati dalla Commissione tributaria provinciale di Perugia¹⁰⁰ sono stati ritenuti infondati dalla Consulta che ha dichiarato inconfidente il parametro di costituzionalità invocato dal giudice *a quo*, rappresentato dalla direttiva n. 2008/52/CE, per la ragione che quest'ultima, per espressa previsione normativa, si applica “nelle controversie transfrontaliere in materia civile e commerciale, con l'espressa esclusione della “materia fiscale, doganale, e amministrativa¹⁰¹”, cioè proprio di una delle materie che viene in rilievo nel caso di specie¹⁰².

¹⁰⁰ Con ordinanza di rimessione del 7 febbraio 2013.

¹⁰¹ Si veda l'art. 1, comma 2, della direttiva 2008/52/CE, nonché il punto 7.2 della sentenza della Corte Costituzionale n. 98/2014.

¹⁰² Ai fini della nostra indagine sul rapporto col principio d'indisponibilità, è interessante sottolineare che la Corte Costituzionale dichiara inconfidente il richiamo alla direttiva 2008/52/CE, invocata dalla Corte remittente quale parametro di costituzionalità, sulla base della semplice lettura dell'all'art. 1, comma 2 del testo che esclude espressamente dal suo ambito di applicazione le controversie in materia fiscale. In realtà la Corte avrebbe potuto fondare tale conclusione anche su un altro argomento testuale, valorizzando il contenuto del *considerando n. 10* della suddetta direttiva, in base al quale il procedimento di mediazione ivi delineato non si applica “ai diritti e obblighi su cui le parti non hanno facoltà di decidere da sole in base alla pertinente legge applicabile”, ovvero ai rapporti indisponibili. Se, dunque, la controversia civile e commerciale deve vertere su diritti disponibili per essere mediabile (art. 2, comma 1, d.lgs. 28/2010) e se assumiamo come presupposto di partenza che l'obbligazione tributaria è invece ontologicamente

La Corte, in realtà, pur confermando la legittimità costituzionale dell'impianto della mediazione tributaria, ha condiviso l'impostazione del giudice rimettente: essa ha infatti riconosciuto l'impossibilità di attribuire il ruolo di mediatore ad un ufficio *interno* all'amministrazione finanziaria, precisando, tra l'altro, che la mancanza di un organo terzo deputato a svolgere la mediazione segna una distanza profonda dal modello della mediazione civilistica cui il legislatore tributario intendeva chiaramente ispirarsi, tanto da indurre a dubitare della stessa riconducibilità dell'istituto all'ambito mediatorio propriamente inteso¹⁰³.

Respinto, così, il tentativo di assimilare la mediazione tributaria all'omonima figura civilistica, la Consulta ha provato a definire i lineamenti generali dell'istituto, qualificandolo come "una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie, basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti (senza l'ausilio di terzi) che agiscono su un piano di parità". Le parole utilizzate dalla Corte sembrano riecheggiare la formula tradizionalmente adottata dalla giurisprudenza di legittimità per esprimere la natura della conciliazione giudiziale, con cui peraltro la procedura di reclamo-

indisponibile, vi sarebbe un'altra ragione per escludere le controversie in materia fiscale dal perimetro applicativo della direttiva sulla mediazione civile. Ma la Corte Costituzionale non intende evidentemente affrontare nel merito la complessa questione della natura disponibile o meno della pretesa fiscale, limitandosi a individuare un'unica causa di esclusione *ratione materiae*. Per una diversa impostazione si veda F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 65, il quale, partendo dall'affermazione che i rapporti tributari "sicuramente disponibili non sono per l'Amministrazione finanziaria" ravvisa proprio nel limite della disponibilità dei diritti oggetto della lite, operante nella mediazione civile ma non in quella tributaria, una delle principali differenze tra i due procedimenti.

¹⁰³ La tesi fatta propria dalla Corte Costituzionale era stata sostenuta in precedenza da A. GIOVANNINI *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 59 ss., il quale aveva chiaramente affermato che "la mediazione alla quale si riferisce l'art. 17-bis non è riconducibile al modello, nei termini fin qui riassunti, della mediazione civilistica, essendo priva, tra l'altro, di un elemento indefettibile: il mediatore". Ulteriori differenze tra disciplina tributaria e disciplina civilistica della mediazione sono richiamate da F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 65-66.

mediazione presenta molteplici punti di contatto, a partire dal regime di alternatività previsto dal 1 comma dell'art. 17-*bis*¹⁰⁴.

Del resto, già prima della citata sentenza autorevole dottrina¹⁰⁵ aveva ricondotto la nuova mediazione tributaria ad una sorta di conciliazione preprocessuale, esterna al processo, che richiama, nel suo *iter* procedurale, il modello della conciliazione realizzata fuori udienza, sottolineando, però, un'unica ma sostanziale differenza sul piano strutturale: il procedimento di cui all'art. 17-*bis* non contempla l'intervento del giudice, obbligatoriamente previsto in sede di conciliazione, neppure in funzione di mero garante della legittimità, secondo quell'interpretazione riduttiva del ruolo della Commissione Tributaria provinciale, proposta dalla dottrina favorevole all'inquadramento negoziale della conciliazione ed accolta anche dalla Corte Costituzionale.

La sostanziale assimilazione della mediazione alla conciliazione, già sostenuta in dottrina ed avallata ora dalla Consulta, ha finito così per offrire un nuovo terreno di scontro ai due tradizionali schieramenti che da sempre si contendono il campo nell'indagine sulla natura giuridica degli istituti deflattivi del contenzioso: i fautori della visione pubblicistica, da un lato, e i sostenitori del modello negoziale- transattivo, dall'altro. Senza voler ritornare su argomenti ampiamente trattati nelle parti precedenti, è opportuno comunque soffermarsi sulle peculiarità che la nuova mediazione tributaria presenta rispetto al panorama tradizionale degli strumenti deflattivi fino ad ora conosciuti: i tratti di originalità dell'istituto, infatti, hanno certamente contribuito a rinnovare e ad arricchire il dibattito dottrinale, anche con riferimento al tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Ora non vi è dubbio che alcuni elementi di novità abbiano catalizzato l'attenzione degli interpreti. In tal senso, la circostanza che il giudice debba rimanere completamente estraneo

¹⁰⁴ Come abbiamo già avuto occasione di vedere, il regime di alternatività non è più previsto a partire dal 1 gennaio 2016, a seguito delle modifiche apportate alla disciplina della conciliazione e della mediazione tributaria dal d.lgs. 156/2015.

¹⁰⁵ Il riferimento è ad A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 60.

alla procedura è stata valorizzata come indice sintomatico della natura privatistica dell'istituto da coloro che in passato avevano qualificato negli stessi termini la conciliazione giudiziale. Peraltro, se si tiene presente che nella conciliazione l'intervento del giudice è comunque necessario, pur se limitato a un mero riscontro esterno di legittimità della procedura, risulta evidente come la mediazione possa assumere *a fortiori* una connotazione negoziale ancora più netta. Di più, anche l'assenza di un organo terzo estraneo alla lite che svolga la funzione di mediatore, considerata costituzionalmente legittima, confermerebbe la volontà del legislatore di porre le parti del rapporto d'imposta in una posizione di parità, riconoscendo così all'amministrazione finanziaria il potere di scendere sul terreno pattizio e di disporre della pretesa impositiva¹⁰⁶.

¹⁰⁶ Questa l'opinione di A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 60, secondo cui “nella nostra disciplina, infatti, è strutturalmente previsto che la partita sia giocata sempre e soltanto a due ed è strutturalmente previsto che entrambi i giocatori continuino ad essere, sempre e soltanto, i medesimi soggetti parte del rapporto d'imposta”.

3.2.1 La rilevanza normativa dei parametri di valutazione della proposta di mediazione: l'apertura del legislatore a forme di disponibilità condizionata del credito fiscale.

La novità certamente più rilevante introdotta dall'art. 17-*bis* è rappresentata dall'individuazione normativa di criteri specifici in forza dei quali l'Amministrazione può formulare d'ufficio una proposta di mediazione o valutare quella eventualmente contenuta nell'istanza di reclamo, avanzata dal contribuente¹⁰⁷. La previsione normativa di regole puntuali in grado di orientare l'amministrazione finanziaria nell'attività di rideterminazione della pretesa è stata accolta con favore dalla dottrina che, come abbiamo avuto modo di vedere, da tempo ne lamentava l'assenza con riferimento alla conciliazione giudiziale, invocando l'intervento del legislatore¹⁰⁸.

All'indomani dell'introduzione dell'art. 17- *bis*, tuttavia, la dottrina stessa si è divisa sulla portata applicativa da attribuire a tali parametri. Per un verso, infatti, alcuni Autori hanno evidenziato il loro contenuto innovativo, confermato dalla circostanza che il legislatore ha inteso codificare per la prima volta i principi generali che devono presiedere alla mediazione, senza nulla disporre in merito alla conciliazione¹⁰⁹. Per altro verso, altra parte

¹⁰⁷ Ancorché tale ultima ipotesi non sia contemplata espressamente dalla norma, ad avviso di G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, cit., 518, “tali parametri, al di là del dato formale della disposizione, orientano l'Amministrazione anche con riguardo alla valutazione delle proposte provenienti dal reclamante”.

¹⁰⁸ Né il tentativo dell'Amministrazione finanziaria di supplire al vuoto normativo, fornendo indirizzi interpretativi attraverso l'emanazione di circolari esplicative, era stato ritenuto idoneo allo scopo, in quanto non in grado di assicurare quell'uniformità di trattamento che solo la fissazione, per opera del legislatore, di regole generali ed astratte può garantire.

¹⁰⁹ La portata innovativa dei suddetti parametri, assenti nella conciliazione, è tale, secondo F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, cit., 67, da giustificare il diverso inquadramento giuridico della mediazione rispetto alla conciliazione. L'Autore, infatti, pur muovendo da una prospettiva

della dottrina ha prospettato la possibilità, pur in assenza di un rinvio espresso, di estendere sul punto la disciplina prevista per la mediazione anche alla conciliazione, valorizzando la sostanziale continuità dei criteri ora indicati dal legislatore con gli indirizzi interpretativi dettati in passato dall'Amministrazione finanziaria, proprio al fine di sopperire all'assenza dei presupposti di conciliabilità delle liti stigmatizzata sia dalla dottrina, sia dalla giurisprudenza¹¹⁰.

A prescindere dal dibattito sulla specifica questione di cui ci siamo appena occupati, i criteri dettati dall'art. 17- *bis* sono destinati ad assumere una rilevanza centrale anche ai fini dell'indagine sulla natura giuridica della mediazione e sul rapporto col principio d'indisponibilità: di essi, per questa ragione, s'impone ora una breve disamina¹¹¹.

Il primo parametro fissato dal legislatore impone all'amministrazione di valutare, ai fini della proposta di mediazione, l'eventuale *incertezza* delle questioni controverse, intesa sotto il profilo giuridico. La norma contiene dunque un riferimento esplicito alle c.d. liti interpretative, che hanno ad oggetto l'applicazione di norme dalla formulazione oscura o dal contenuto ambiguo, o che rinviano a concetti per loro natura indeterminati, quale ad

pubblicistica della conciliazione, qualificata alla stregua di una "congiunta attività di accertamento", ritiene che l'espressa codificazione di regole di comportamento cui l'amministrazione finanziaria deve attenersi consenta di attribuire alla mediazione una connotazione transattiva estranea alla conciliazione.

¹¹⁰ Questa linea argomentativa è sviluppata da A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 60, secondo il quale "i criteri di valutazione che l'Agenzia delle Entrate deve seguire per formulare la proposta e addivenire all'accordo ricalcano quelli che la stessa agenzia talvolta utilizza in sede conciliativa, da tempo indicati, seppure senza il crisma legislativo, in circolari esplicative". In senso conforme G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 93, secondo cui con l'art. 17- *bis* hanno assunto "dignità normativa i criteri già espressi nella precedente prassi amministrativa concernente la conciliazione giudiziale".

¹¹¹ Un'analisi, sintetica ma esaustiva, dei citati criteri è presente in F. RASI, *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, cit., 558 (note nn. 20, 21 e 22).

esempio l'inerenza di un determinato costo¹¹². In questi casi l'ufficio legale, chiamato a gestire la procedura di mediazione, deve innanzitutto affidarsi al c.d. *diritto vivente*, ovvero verificare se sussistano precedenti giurisprudenziali che permettano di formulare, con sufficiente grado di attendibilità, un giudizio prognostico sull'esito della controversia soggetta a reclamo. In tal modo, laddove dalla ricognizione di tali precedenti emerga che la ricostruzione della vicenda impositiva proposta dall'Amministrazione sia coerente con l'orientamento consolidato della Cassazione¹¹³ non vi potranno essere margini per la mediazione, e l'Ufficio, pertanto, sarà tenuto a difendere in giudizio la propria originaria pretesa. Qualora, invece, il prevalente indirizzo della giurisprudenza di legittimità sembri deporre a favore della tesi sostenuta dal contribuente, è evidente che la strada del contenzioso esporrebbe la parte pubblica a un rischio di soccombenza troppo elevato, e perciò dovrà essere abbandonata per cercare una soluzione concordata in sede di mediazione¹¹⁴.

Il secondo criterio, che attiene alla *sostenibilità* della pretesa fiscale, fa riferimento non più alle questioni giuridiche coinvolte nella vicenda impositiva, ma al rapporto d'imposta nella sua dimensione concreta e fattuale, così come ricostruito nell'atto impositivo. In questo caso, dunque, l'ufficio legale dovrà compiere un completo esame documentale della

¹¹² Per un esame approfondito di tali aspetti si rinvia a G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, cit., 520.

¹¹³ Secondo la Circolare n. 9/E del 2012, in caso di contrasto tra l'orientamento della giurisprudenza e la posizione sostenuta dall'Amministrazione in un documento di prassi, gli uffici sarebbero tenuti ad attenersi alle indicazioni interne: ciò avrebbe la finalità di preservare "le esigenze di uniformità ed imparzialità del comportamento degli uffici". Tale soluzione presta il fianco a diversi rilievi critici per l'esame dei quali si rinvia a G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit. 89 ss.; M. LOGOZZO, *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1510.

¹¹⁴ Ciò potrà avvenire, naturalmente, solo ove non sussistano le condizioni per accogliere la richiesta avanzata dal contribuente in sede di reclamo e annullare totalmente o parzialmente la pretesa sulla base dei motivi prospettati: in tal caso, infatti, non vi possono essere margini per attivare la fase della mediazione.

fattispecie, sottoponendo a vaglio critico tutto il materiale probatorio allegato all'istanza di reclamo-ricorso presentata dal contribuente¹¹⁵. Soltanto all'esito di tale indagine, infatti, sarà possibile verificare il grado di fondatezza degli elementi addotti dall'istante e, di riflesso, deliberare, attraverso una valutazione di tipo prognostico, la sostenibilità in giudizio dell'originaria pretesa, acquisendo così tutti gli elementi necessari per valutare se sussistono in concreto le condizioni di mediabilità della controversia; naturalmente, ove l'Agenzia si rappresenti il possibile esito sfavorevole del giudizio, dovrà predisporre alla mediazione, mentre in caso contrario potrà e dovrà coltivare il contenzioso.

Il terzo ed ultimo parametro che deve orientare la formulazione della proposta di mediazione implica una valutazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'*economicità* dell'azione amministrativa. Con tale espressione si intende far riferimento, secondo l'interpretazione fornita dalla prassi¹¹⁶, ad un criterio di ottimizzazione economica delle risorse e dei procedimenti che impone all'ufficio di giungere a una rapida ed efficiente conclusione della propria attività amministrativa, evitando, ove possibile, il rischio di soccombenza in sede processuale e di condanna al pagamento delle spese di lite. Il rispetto del principio di economicità, che affonda le radici nei valori costituzionali d'imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost., dovrebbe dunque tradursi sul piano concreto nella necessità di eseguire di nuovo un esame preventivo dell'esito della controversia, condotto, questa volta, attraverso il metodo di analisi economica fondata sulla comparazione dei costi/benefici legati alla prosecuzione del contenzioso.

La prevista valutazione del rapporto costi -benefici rappresenta, in quest'ottica, una sorta di clausola generale di chiusura, richiamata non a caso come ultimo dei tre criteri operativi che devono ispirare la condotta dell'amministrazione in sede di mediazione. Solo, infatti,

¹¹⁵ In questi casi, secondo l'indirizzo interpretativo fornito dalla citata Circolare n. 9/E del 2012, l'ufficio deve verificare l'orientamento delle Corti di merito circa la valutazione delle questioni di fatto coinvolte, esaminando in via prioritaria i precedenti della Commissione Tributaria Provinciale e della Commissione Tributaria Regionale nelle cui circoscrizioni ha sede l'ufficio competente.

¹¹⁶ Cfr. ancora la Circolare n. 9/E del 2012.

nelle ipotesi in cui il previo scrutinio sull'incertezza delle questioni controverse e sul grado di sostenibilità della pretesa non abbia dato un riscontro univoco, rimettendo in sostanza all'apprezzamento discrezionale dell'ufficio la scelta se insistere nella difesa in giudizio della pretesa o abbandonarla per cercare la mediazione, può entrare nel prisma valutativo dell'amministrazione anche il parametro dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa¹¹⁷. Tutto ciò dimostrerebbe, secondo Autorevole dottrina, che il suddetto criterio di economicità non può essere considerato *autosufficiente*¹¹⁸, ovvero in grado da solo di giustificare la rideterminazione della pretesa in sede di mediazione, anche a prescindere dall'esistenza di profili d'incertezza di natura giuridica, collegati all'interpretazione di norme, o di tipo fattuale, inerenti alla ricostruzione in concreto della fattispecie impositiva.

Questa lettura necessariamente congiunta dei tre criteri operativi, tesa a negare autonoma rilevanza al principio di economicità, è stata valorizzata da una parte dottrina la quale, occupandosi della natura giuridica della mediazione in rapporto col principio d'indisponibilità, è pervenuta alla conclusione che la disciplina di cui all'art. 17-*bis* conterrebbe un implicito superamento del divieto assoluto di disporre dell'obbligazione tributaria. Ciò non significa, tuttavia, che il potere di rideterminazione della pretesa attribuito all'ufficio in sede di mediazione debba essere senza limiti; al contrario, il legislatore ha inteso fissarne i confini proprio attraverso la previsione espressa dei citati parametri. Secondo tale interpretazione, infatti, le condizioni che possono giustificare un accordo con il contribuente sull'entità del tributo, legittimando un atto dispositivo del

¹¹⁷ Su questo punto cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 100 (nota n. 19), per il quale “solo in presenza di incertezze ricostruttive o interpretative incidenti su quel rapporto individuale, allora, l'economicità dell'azione, quale criterio di ottimizzazione dell'agire pubblico, può entrare nel prisma valutativo e contribuire ad orientare la scelta dell'ufficio di abbandonare o proseguire la lite”.

¹¹⁸ Così si esprime A. GIOVANNINI, *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, cit., 79, secondo cui il criterio dell'economicità non può essere utilizzato dall'ufficio “quale criterio autosufficiente di valutazione, sganciato dall'incertezza e “processabilità” della situazione controversa”.

credito, coincidono esclusivamente con l'incertezza (giuridica) della questione controversa e con l'insostenibilità (fattuale) della pretesa impositiva¹¹⁹. In assenza di tali presupposti, laddove la pretesa sia fondata su elementi certi, non controvertibili né in fatto né in diritto, non vi possono essere margini per una ricostruzione alternativa della fattispecie, che darebbe luogo altrimenti ad una forma arbitraria di esercizio del potere, contraria ai principi costituzionali di legalità ed imparzialità dell'azione amministrativa¹²⁰.

In tali ipotesi peraltro, come abbiamo avuto già modo di vedere, non potrebbe venire neanche in rilievo il principio dell'economicità come criterio autonomo, capace di orientare l'amministrazione in ordine alla proposta di mediazione; la decisione di proporre la mediazione, infatti, non potrebbe certo essere condizionata dalla valutazione preventiva circa le possibilità che in concreto avrebbe l'Erario di recuperare le somme dovute dal contribuente, qualora quest'ultimo fosse destinatario di un atto impositivo ritenuto dalla stessa amministrazione assolutamente legittimo e fondato. In altri termini, se lo stato d'insolvenza del debitore potrebbe indurre l'ufficio, alla stregua di un'analisi del rapporto costi-benefici, a ridimensionare attraverso la mediazione una pretesa che, pur incontrovertibile, non ha alcuna possibilità di essere soddisfatta a causa delle condizioni economiche del contribuente, i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva, di cui l'indisponibilità dell'obbligazione costituisce un corollario applicativo, non consentono un tale esito¹²¹.

In tal senso, il diritto alla perequata imposizione e alla giusta distribuzione degli oneri fiscali rappresenta uno dei valori supremi dell'ordinamento tributario, posto al vertice della scala gerarchica dal legislatore Costituente, e, in quanto tale, non suscettibile di essere

¹¹⁹ Secondo A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 106, è proprio questa incertezza a produrre "per così dire, un ingorgo di rapporti giuridici e il rischio che quell'ingorgo di rapporti si risolva in ingorgo del processo".

¹²⁰ Sul punto si rinvia alle riflessioni di G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 91.

¹²¹ Questo profilo è colto da G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, cit., 91.

sacrificato e neppure bilanciato con interessi di rango inferiore, come quello all'economicità dell'azione amministrativa. Quest'ultimo parametro è destinato, dunque, a trovare applicazione soltanto in via residuale, allorché le valutazioni condotte sulla base dei criteri precedenti non abbiano dato un responso definitivo, in grado di determinare l'amministrazione o in un senso o nell'altro, lasciando al suo apprezzamento discrezionale la scelta di avanzare la proposta di mediazione oppure proseguire il contenzioso. In simili ipotesi, il principio di economicità appare finalizzato proprio a ridurre gli spazi di autonomia valutativa di cui l'ufficio fisiologicamente dispone, offrendo una regola di condotta "finale", che valorizza dati esterni alla fattispecie concreta, visto che i criteri precedenti, fondati sulla valutazione degli elementi costitutivi della pretesa, non permettono di giungere ad un risultato utile¹²². Tale principio, infatti, impone all'amministrazione, come regola generale di condotta, di operare sempre in una logica efficientistica di tensione al risultato, secondo un canone di proficuità dell'azione e di ottimizzazione delle risorse pubbliche.

Alla luce di tali considerazioni, appare chiaro come la tesi da ultimo esposta, che considera la disciplina della mediazione come un chiaro indice della volontà del legislatore di ammettere una forma di disponibilità, ancorché condizionata, del credito fiscale, costituisca la naturale evoluzione di quella teoria c.d. intermedia, elaborata con riferimento alla conciliazione giudiziale. Quest'ultimo indirizzo interpretativo, infatti, faceva perno proprio

¹²² Secondo la ricostruzione dell'istituto proposta da A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 100, peraltro valida, secondo l'Autore, anche per gli altri istituti "concordatari" affini alla mediazione, l'Amministrazione finanziaria è chiamata a rideterminare l'obbligazione "mediante criteri valutativi (...) di situazioni di fatto e di diritto connaturate da incertezza e che, per questo motivo, fanno dell'alea processuale il movente anche di una valutazione ulteriore, incentrata su elementi non costitutivi del diritto controverso, come quello dell'economicità dell'agire pubblico. Insomma, lo dico in parole diverse: essa non seleziona e non pondera interessi, ma compie un'operazione prognostica proiettata su elementi di fatto e di diritto costitutivi dell'obbligazione e, casomai, almeno nella mediazione, relaziona l'esito di quella prognosi all'economicità dell'azione, quale metro valutativo dell'efficienza della gestione, sganciato dagli elementi strutturali del diritto soggettivo".

sull'incertezza della pretesa, connaturata alla presenza di una *res litigiosa*, per escludere la natura dispositiva dell'accordo conciliativo, rilevando che in assenza di un credito certo, liquido ed esigibile, che evidentemente presuppone un atto impositivo divenuto definitivo e non *sub iudice*, non potesse rinvenirsi alcun profilo dispositivo nell'intesa raggiunta dalle parti, volta esclusivamente a rimuovere una situazione di conflitto, risolvibile altrimenti solo in sede contenziosa¹²³. Proprio tale impostazione appare recepita dal legislatore del 2011 che del resto ha ritenuto di accogliere le istanze espresse da gran parte dottrina, provvedendo a fissare in un testo normativo i criteri che devono guidare la condotta dell'amministrazione, pur se con esclusivo riferimento alla mediazione, lasciando così aperta la questione della loro applicabilità alla conciliazione.

Un ultimo aspetto merita di essere segnalato: il recentissimo d.lgs.156/2015, in vigore dal 1 gennaio 2016, contiene un'importante modifica della disciplina della mediazione che interferisce col tema oggetto della nostra indagine: l'art. 17-*bis*, infatti, modificato dall'art. 9 del citato decreto, dispone che saranno oggetto di reclamo anche le controversie, di valore non superiore a 20 mila euro, riguardanti gli atti emessi dall'Agente della riscossione, ovvero le cartelle di pagamento che contengono una pretesa ormai divenuta definitiva. Tale novità è destinata ad aprire un nuovo dibattito sull'ammissibilità dell'accordo in sede di riscossione, e, di conseguenza, sulla portata del principio d'indisponibilità nella fase acquisitiva del prelievo fiscale. Di tale questione tratteremo in breve, a completamento della nostra indagine, nel prossimo paragrafo dedicato anche ad una rapida disamina dell'istituto della transazione fiscale.

¹²³ Chiarissimo, in tal senso, il pensiero di A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., 111, il quale, a conclusione di un'ampia ed articolata disamina sul rapporto tra istituti deflattivi del contenzioso tributario- con particolare riferimento alla mediazione- e il principio d'indisponibilità della pretesa fiscale, afferma che, mentre l'assenza di margini di dubbi ricostruttivi o interpretativi non consentirebbe nessuna forma di rideterminazione del debito, laddove, invece, "è l'incertezza a costituire il motivo dell'ingorgo dei rapporti di diritto sostanziale e del possibile, ulteriore ingorgo processuale, la sua rimozione può legittimare la disponibilità del diritto e la conseguente rinuncia alla successiva fase processuale, senza, per questo, che possa dirsi leso l'interesse dello Stato-collettività alla equa ripartizione del carico".

3.3 *L'ammissibilità degli accordi nella fase della riscossione e l'(in)disponibilità del tributo.*

Il previsto ampliamento della sfera applicativa della mediazione tributaria che, come accennato, potrà riguardare anche le cause aventi ad oggetto il ruolo e la cartella di pagamento (ovvero gli atti della riscossione) è destinato a riproporre all'attenzione della dottrina il tema dell'ammissibilità degli accordi realizzati in sede di riscossione e a rinnovare il dibattito sulla rilevanza del principio d'indisponibilità all'interno della fase, successiva all'accertamento, c.d. acquisitiva del prelievo fiscale.

Come noto, l'attività dell'amministrazione finanziaria si compone di due funzioni principali, separate dal punto di vista logico e cronologico: all'accertamento, consistente nella determinazione autoritativa di esistenza ed entità del tributo, segue la fase della riscossione, che prende avvio una volta che il debito tributario risulti definitivamente accertato e cristallizzato nel suo esatto ammontare, e mira alla soddisfazione della pretesa fiscale mediante l'acquisizione spontanea o coattiva del *quantum* dovuto a titolo d'imposta¹²⁴.

Proprio questa rigida distinzione tra i due momenti in cui si articola il procedimento di attuazione del prelievo, in parte attenuata negli ultimi anni per effetto della recente tendenza del legislatore ad avvicinare l'attività dell'accertamento a quella della riscossione¹²⁵, ha accompagnato il dibattito sull'ammissibilità dei meccanismi di

¹²⁴ La distinzione tra attività di accertamento e attività di riscossione è descritta in questi termini da A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 172 ss., cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti sull'argomento. Cfr. sul punto anche M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 304 ss.

¹²⁵ Il percorso di avvicinamento progressivo della riscossione all'accertamento, concepite come "parti distinte di un'attività amministrativa indirizzata verso uno stesso risultato finale", nell'ottica di "una gestione unitaria di tutte le fasi della funzione impositiva" (così si esprime M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 148) è

definizione consensuale della pretesa ed è alla base del diverso approccio seguito dalla dottrina nelle ipotesi in cui “l’accordo” si collochi nella fase dell’accertamento piuttosto che nella riscossione.

In questo senso, mentre il tema del rapporto tra l’attività di accertamento e il principio d’indisponibilità rappresenta un terreno abbondantemente arato tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, che si sono occupate della questione sin dalla comparsa, all’inizio del secolo scorso, delle prime forme di definizione concordata dell’imponibile, gli studi sull’utilizzabilità degli strumenti negoziali nella fase della riscossione e le relative implicazioni in punto d’indisponibilità del tributo sono comparsi solo in epoca più recente nel panorama dottrinale ¹²⁶.

La ragione principale del rinnovato interesse per un argomento tradizionalmente confinato ai margini del dibattito scientifico è data certamente dall’introduzione, a partire dal 2002, della c.d. transazione fiscale dei crediti iscritti a ruolo ¹²⁷ che, come vedremo tra breve, pone diversi problemi di compatibilità con alcuni principi fondamentali dell’ordinamento

culminato con la riforma del sistema della riscossione che ha introdotto a partire dal 2010 il c.d. avviso “impoesattivo”. Come noto, l’art. 29, comma 1, lett. a) del d.l. 78/2010, ha soppresso l’iscrizione a ruolo e ha attribuito natura di titolo esecutivo all’avviso di accertamento emesso dall’Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta sul valore aggiunto, e al connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, determinando l’assorbimento della funzione propria del ruolo esattoriale nell’atto impositivo. Sul nuovo assetto della riscossione si rinvia, *ex plurimis*, a G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 464 ss.; G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, cit., 463 ss.

¹²⁶ Tra i contributi più recenti sull’argomento si segnalano le opere di A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., *passim*; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e attività negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, cit., 304 ss.

¹²⁷ La transazione fiscale dei crediti iscritti a ruolo è stata introdotta dall’art. 3, comma 3, d.l. 8 luglio 2002 n. 138 (convertito nella l. 178/2002), successivamente abrogato dall’art. 151 del d.lgs. 9 gennaio 2006 n. 5 che ha riformulato la disciplina dell’istituto, inserendo nel corpo della legge fallimentare- R.D. n. 267/1942- l’art. 182-*ter*, rubricato come “transazione fiscale”.

tributario, in particolare, per ciò che interessa in questa sede, con quello della supposta natura indisponibile dell'obbligazione tributaria.

Prima di esaminare la natura giuridica e delineare i tratti essenziali dell'istituto, con particolare riferimento a quei profili, sostanziali e procedurali, della disciplina che interferiscono in modo problematico col principio d'indisponibilità, è opportuno passare in rassegna i principali orientamenti espressi dalla dottrina in merito alla questione relativa alla sussistenza o meno del potere dispositivo in capo all'amministrazione finanziaria in sede di riscossione¹²⁸.

L'ostacolo principale rispetto alla possibilità per l'amministrazione di raggiungere un accordo con il contribuente sull'entità dell'imposta dovuta anche in un momento successivo all'accertamento è stato tradizionalmente individuato nel carattere indisponibile che il credito viene ad assumere nella fase c.d. acquisitiva del prelievo: una volta giunti a questo stadio del procedimento, infatti, la pretesa risulta ormai definita in tutti i suoi elementi e non più suscettibile di essere rimessa in discussione, con la conseguenza che il relativo credito, quantificato dall'Ufficio e incorporato nella cartella di pagamento, deve considerarsi intangibile, destinato unicamente ad essere riscosso dall'Erario attraverso gli strumenti previsti dall'ordinamento¹²⁹.

L'impossibilità di ammettere atti dispositivi che abbiano ad oggetto un credito dotato dei requisiti di certezza, liquidità ed esigibilità, idonei ad attribuirgli il carattere della stabilità, è stata sostenuta, com'era naturale, da quella dottrina più intransigente che, riconoscendo un fondamento costituzionale al principio d'indisponibilità, tende a negare qualunque forma di

¹²⁸ I termini del dibattito relativo alla questione dell'ammissibilità degli accordi in fase di riscossione sono riassunti in maniera efficace da S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 313 ss. (317, nota n. 7 in particolare).

¹²⁹ Proprio l'esistenza di una pretesa ormai definitivamente accertata e non più suscettibile di essere rimessa in discussione è alla base delle perplessità sollevate in dottrina in merito alla possibilità di ammettere la conciliazione anche nelle cause aventi ad oggetto atti della riscossione (ruolo e cartella di pagamento): su questo specifico aspetto si rinvia a quanto esposto *infra* in questo capitolo, paragrafo 3.1.1., nota n. 33, e alla bibliografia ivi richiamata.

disposizione *latu sensu* negoziale dell'obbligazione tributaria, sia nella fase dell'accertamento che della riscossione¹³⁰.

In realtà, secondo una lettura alternativa autorevolmente sostenuta sarebbe solo la presenza di un credito divenuto definitivo, consolidato in un atto impositivo non più emendabile, a rendere l'obbligazione indisponibile, precludendo all'amministrazione finanziaria la facoltà di rideterminare la pretesa in via negoziale- transattiva. La conclusione sarebbe invece diversa ove l'attività di accertamento sia ancora in corso: in tali casi, infatti, il debito del contribuente potrebbe risultare ancora incerto nella suo esatto ammontare, a causa delle ben note difficoltà di quantificazione di determinati elementi della fattispecie impositiva o dei dubbi interpretativi che sovente investono l'applicazione delle norme al caso concreto. Per queste ragioni la possibilità di fissare l'entità della pretesa in contraddittorio col contribuente, avvalendosi di strumenti collaborativi che consentono di giungere a una definizione condivisa dell'imponibile, deve considerarsi fisiologica fino a quando la fase dell'accertamento non sia ancora esaurita e sussistano margini per una revisione quali-quantitativa dei presupposti dell'avviso di accertamento¹³¹.

¹³⁰ Il riferimento è a G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1058, secondo il quale “la rinuncia totale o parziale all'incasso dell'imposta “dovuta” e da riscuotere ferirebbe *ab imis* il principio fondamentale di perequata ripartizione della spesa tra i consociati in ragione della capacità contributiva che sta a base della vigente costituzione fiscale. Perciò rinunce che tocchino l'*an* e il *quantum* non sono legittime. Ed eventuali leggi ordinarie che abbiano potuto disporre nel passato o che potranno essere introdotte in futuro in violazione dei predetti parametri non potrebbero sfuggire a declaratoria di illegittimità costituzionale”.

¹³¹ La tesi è sostenuta da M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, cit., 130, il quale se, da un lato, riconosce la “difficoltà di ammettere, dopo l'iscrizione a ruolo, forme di definizione transattiva, o di riduzione del debito risultante dalla cartella di pagamento”, dall'altro ritiene che “finché il debito è di incerta quantificazione, finché è in corso l'accertamento, la determinazione dell'entità dello stesso può anch'essere in qualche misura “transattiva” o “partecipata”, il che non sembra possa accadere quando l'obbligazione tributaria è precisamente incorporata in un titolo esecutivo: riacquista peso prevalente l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria,

Sul versante opposto si collocano quegli Autori che approdano ad una soluzione diversa, riconoscendo l'esistenza di limitati ambiti di discrezionalità nella gestione del credito fiscale nella sola fase della riscossione¹³². Questa tesi si fonda sull'esigenza costituzionale di garantire l'equa ripartizione del carico impositivo, di cui il principio d'indisponibilità costituisce diretta espressione, che appare incompatibile con qualsiasi atto di disposizione negoziale compiuto dall'amministrazione in sede di accertamento. Del resto, se a quest'ultima fosse attribuito il potere di incidere sull'*an* e sul *quantum* dell'obbligazione tributaria, ovvero di ricostruire la vicenda impositiva in modo difforme da quanto previsto dalla legge, si potrebbe correre il rischio di alterare la corretta distribuzione dell'onere fiscale, ledendo il principio di capacità contributiva. Tale pericolo invece non sussiste nella successiva fase della riscossione, deputata unicamente all'acquisizione dei tributi definitivamente accertati¹³³; laddove infatti l'ammontare del credito risulti esattamente

collegata alla sua derivazione da un dovere costituzionale inderogabile di concorso al finanziamento della spesa pubblica”.

¹³² Aderiscono a questa impostazione A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, cit., 134 ss.; Id, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 261 ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., *passim*; A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), Milano, 2007, 367 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 252.

¹³³ Cfr. A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, cit., 134, secondo il quale “una volta determinata, in applicazione dei criteri stabiliti dalla legge, la misura del concorso del singolo contribuente alle pubbliche spese, potrebbe infatti ritenersi esaurita la funzione di riparto che caratterizza i profili sostanziali della fiscalità”. Condivide questa ricostruzione M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., XIV ss. che, mettendo in evidenza il diverso profilo funzionale assegnato alla riscossione rispetto all'accertamento, rileva che “nell'attività di acquisizione delle entrate sono già risolti, o comunque non inerenti all'attività qui esercitata dall'amministrazione, i profili perequativi in cui consiste il *proprium* della funzione impositiva e l'agire dell'amministrazione finanziaria ha una funzione meramente soddisfattoria delle pretese patrimoniali del fisco”.

definito e pronto per essere acquisito nelle casse dell'Erario, non sussistono più quei profili di incertezza ricostruttiva dell'obbligazione, tipici della fase dell'accertamento, destinati ad aprire inevitabili spazi di discrezionalità che, se mal governati dalla P.A., possono sfociare in abusi e causare disparità di trattamento. Ciò significa, dunque, che l'amministrazione finanziaria, dismesse le vesti dell'autorità chiamata a svolgere l'attività d'indagine ed accertamento fiscale, viene ad essere equiparata in sede di riscossione ad un normale creditore di diritto privato, ma con una sostanziale differenza di fondo: mentre quest'ultimo può disporre liberamente del suo diritto di credito, nell'esercizio della propria autonomia negoziale, l'Ufficio finanziario dovrà sempre attenersi al rigoroso rispetto dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento che devono presiedere ad ogni attività della pubblica amministrazione¹³⁴.

Per queste ragioni, una volta terminata la fase pubblicistica dell'accertamento e della formazione della pretesa, si potrebbero dunque ammettere, secondo un'interpretazione evolutiva del principio d'indisponibilità, atti dispositivi del credito, purchè risultino funzionali alla migliore realizzazione dell'interesse pubblico, rappresentato in questo caso dalla rapida acquisizione delle entrate tributarie. In tale prospettiva lo Stato- creditore, procedendo ad un'analisi economica costi-benefici, potrebbe valutare più conveniente rinunciare a una parte del credito che avrebbe scarsa possibilità di essere riscosso a causa dell'accertata condizione di difficoltà economica in cui versa il contribuente, e puntare all'incasso immediato e sicuro della somma residua, piuttosto che attivarsi per recuperare l'intero importo attraverso la procedura di riscossione coattiva. Quest'ultima, infatti, potrebbe rivelarsi, al termine di un lungo e dispendioso *iter*, del tutto infruttuosa, in assenza di apprezzabili variazioni patrimoniali nel frattempo intervenute nella sfera del debitore,

¹³⁴ Il profilo è sottolineato ancora una volta da A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, cit., 134, il quale sostiene che così “come si è ammesso che l'autonomia negoziale dei privati si espliciti liberamente sulle situazioni giuridiche soggettive ad essi facenti capo, si potrebbe anche ammettere che la riscossione dei crediti dell'ente impositore sia rimessa all'amministrazione finanziaria con il solo vincolo funzionale dell'economicità (buon andamento)”.

vanificando così gli sforzi compiuti dall'amministrazione in termini di energie e risorse pubbliche inutilmente spese nel tentativo di soddisfare integralmente il proprio credito, in spregio al canone di efficienza dell'azione amministrativa¹³⁵.

Tuttavia, l'apertura della dottrina a fattispecie negoziali nel contesto della riscossione è stata, almeno fino ai primi anni del 2000, piuttosto timida: del resto anche quegli Autori meno sensibili al valore dell'indisponibilità, che si sono occupati della questione prima che venisse introdotta la transazione fiscale, hanno mantenuto un atteggiamento prudente: consapevoli della circostanza che ammettere l'operatività senza limiti di atti dispositivi del credito tributario significava cancellare un principio cardine dell'ordinamento tributario, hanno cercato di attenuarne l'impatto eversivo, restringendo l'ambito applicativo dei suddetti accordi. Per tale ragione, proprio al fine di renderli compatibili col principio d'indisponibilità, è parso opportuno delimitarne l'oggetto, sul presupposto che le pattuizioni tra l'amministrazione in veste di creditore e il contribuente- debitore, per essere considerate legittime, non potrebbero mai intaccare il profilo relativo all'*an* e al *quantum* dell'imposta dovuta, ovvero il nucleo intangibile dell'indisponibilità¹³⁶.

¹³⁵ Questa ricostruzione è proposta da M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, cit., 146, per il quale “anche nella riscossione si è fatta strada l'idea di una funzionalità complessiva, affidata anche a valutazioni di economicità dell'azione rimesse alla discrezionalità dell'autorità precedente. L'ostacolo costituito dalla difficoltà di concepire forme di disposizione del credito a proposito di obbligazioni cui si ritiene connaturato il carattere dell'indisponibilità (...) è oggi dalla normativa aggirato configurando istituti nei quali la posizione e l'agire dell'Ufficio finanziario non sono considerati quelli di un creditore, ma quelli di una pubblica amministrazione che, nel rispetto dei principi di buon andamento e imparzialità, non può essere chiamata ad agire ad ogni costo, ben potendo valutare possibilità di desistenza o di accordo, funzionali alla migliore realizzazione possibile dell'interesse pubblico alla riscossione dei tributi”.

¹³⁶ In questo senso si esprime M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., XVII, secondo cui gli accordi negoziali conclusi tra l'amministrazione fiscale e il contribuente in sede di riscossione sono assimilabili a “forme di pattuizione a carattere solutorio, riguardanti le modalità di acquisizione del prelievo e tali da non intaccare il profilo relativo all'*an* e al *quantum* dell'imposta”.

Una volta esclusa la possibilità di incidere in via negoziale sugli elementi essenziali del tributo, le uniche forme di disposizione del credito ammesse, in grado di salvaguardare il principio d'indisponibilità, sarebbero quelle che hanno ad oggetto aspetti collaterali dell'obbligazione tributaria, senza pregiudicare la sostanza del rapporto d'imposta. In questa categoria rientrano certamente i c.d. *accordi di dilazione* del debito¹³⁷ che prevedono in genere modalità temporali di adempimento dell'obbligazione tributaria più favorevoli al contribuente. In tal caso l'amministrazione, invece di pretendere il versamento dell'importo dovuto in un'unica soluzione, concorda col debitore un piano di rientro, articolato in più rate scaglionate nel tempo, che risulti compatibile con le sue condizioni finanziarie, tenuto conto anche dell'esposizione debitoria complessiva, in modo da consentirgli di onorare più agevolmente il proprio debito.

Questa tipologia di accordi, cui si è fatto crescente ricorso negli ultimi anni a causa dell'acuirsi della crisi economica, sarebbe dunque valida solo a condizione che la pattuizione negoziale non contenga riduzioni o abbattimenti dell'imposta, ma si limiti soltanto a differire nel tempo l'adempimento dell'obbligazione, che resta integralmente esigibile: la rinuncia anche parziale da parte del Fisco a una pretesa ormai consolidata si porrebbe, infatti, in insanabile contrasto con il principio d'indisponibilità¹³⁸.

Come accennato, a partire dal 2002 il panorama dottrinale, già di per se frastagliato a causa della presenza di orientamenti discordanti in merito all'ammissibilità e alla portata delle

¹³⁷ Per una disamina accurata in merito alla fattispecie dei c.d. accordi dilatori del debito fiscale si rinvia a S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, cit., 323 ss.; cfr. anche A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 295; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 316 ss.;

¹³⁸ Secondo M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 316, l'accordo può essere ritenuto ammissibile solo a condizione che le parti si limitino a convenire "pattuziamente modalità di pagamento implicanti la dilazione nella corresponsione degli importi dovuti, poiché in tal caso il creditore non rinuncia a una parte della sua pretesa, restando fermo l'impegno del debitore all'adempimento integrale della propria obbligazione, seppure con modalità o tempi nuovamente concordati con il creditore".

fattispecie consensuali in sede di riscossione, si arricchisce a seguito dell'introduzione della transazione fiscale. Il difficile inquadramento teorico dell'istituto e la complessa disciplina costringeranno, infatti, la dottrina ad uno sforzo di ricostruzione sistematica che, al di là dell'esito raggiunto, rappresenta un ulteriore passo avanti nell'indagine sul tema oggetto del nostro percorso di ricerca¹³⁹.

¹³⁹ Osserva a tal proposito L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso* (a cura di S. Civitese Matteucci e L. Del Federico), Milano, 2010, 274, come “il recente inserimento della norma sulla transazione fiscale offra lo spunto per verificare nuovamente il grado di attualità e di effettiva applicazione del principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria nel nostro ordinamento”.

3.3.1 Brevi considerazioni sulla transazione fiscale.

Nella consapevolezza di poter dedicare in questa sede solo qualche breve considerazione ad un argomento complesso- quale è la transazione fiscale- che meriterebbe ben altro approfondimento¹⁴⁰, è comunque opportuno ai nostri fini prendere in esame quei profili più evidenti di contrasto con il principio d'indisponibilità sui quali si è concentrato l'interesse sia della dottrina che della giurisprudenza più recente.

Del resto, già dalla rubrica dell'art. 3 d.l. 138/2002, allora vigente¹⁴¹, emerge il primo elemento distonico rispetto ai ben noti caratteri del credito tributario: il legislatore infatti battezza con il nome "transazione fiscale" il nuovo istituto, finalizzato a consentire all'imprenditore in stato di crisi di accordarsi con l'amministrazione finanziaria per definire in via bonaria la propria posizione fiscale, concordando l'entità della pretesa, a titolo di imposte, sanzioni e interessi, e le relative modalità di pagamento¹⁴². La scelta di rievocare

¹⁴⁰ La transazione fiscale, pur essendo un istituto relativamente giovane, ha già alle spalle una cospicua produzione bibliografica: per un'indagine approfondita sull'argomento, impossibile in questa sede, si rinvia ad alcuni dei principali contributi dottrinali: L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071 ss.; Id., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 273 ss.; Id., *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi* (a cura di F. Paparella), Milano, 2013, 647 ss. L. DEL FEDERICO, *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2007, 3657; Id., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 2377 ss.; V. FICARI, *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, 68 ss.; G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 1193 ss.; Id., *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., 661 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1115 ss.;

¹⁴¹ Abrogato nel 2006 e sostituito dall'attuale art. 182- *ter*. L.F. Sul punto si rinvia a quanto detto *infra* nel capitolo, paragrafo 3.3 (nota n. 129).

¹⁴² Si esprime così L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 276.

la transazione civilistica in un contesto completamente diverso è stata giudicata dalla dottrina prevalente del tutto infelice¹⁴³, in quanto sembra ignorare completamente il noto dibattito sulla natura giuridica degli strumenti deflattivi che vede da sempre contrapposti i fautori dell'orientamento contrattuale transattivo ai sostenitori del modello pubblicistico unilaterale, senza peraltro mai raggiungere conclusioni veramente appaganti. Ora pensare che una discussione antica, capace nel corso del tempo di stimolare la ricerca scientifica su una delle questioni più controverse del diritto tributario, possa essere risolta in un sol colpo da una previsione estemporanea di un legislatore tradizionalmente poco incline a valutare le implicazioni sistematiche delle proprie decisioni, non è seriamente immaginabile. In questo senso, sarebbe stato certamente preferibile un atteggiamento più cauto e soprattutto più sensibile alle esigenze di coerenza del quadro normativo generale¹⁴⁴.

¹⁴³ Il dissenso manifestato dalla dottrina rispetto alla scelta del nome attribuito dal legislatore all'istituto appare unanime; cfr. G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1065, secondo il quale “quantunque la legge n. 138/2002, all'art. 3, chiami per ben tre volte l'accordo da esso disciplinato una transazione, il dubbio circa la natura realmente transattiva e comunque dispositiva dell'istituto in questione è più che ragionevole”. Si veda anche M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 310 ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 334 ss.; L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 276 ss. Si sofferma su questo aspetto anche A..A. DOLMETTA, *Relatività dei nomina in diritto civile e in diritto tributario: la nozione di transazione nella legge n. 178/2002*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 1519, il quale rivolge feroci critiche al legislatore non solo per l'utilizzo improvvido dell'espressione *transazione fiscale* ma anche per la scarsa qualità, sul piano linguistico, della norma che, a suo dire, “non ha- né oggettivamente potrebbe, comunque, possedere- pretese di tecnicismo giuridico” e presenta invero “problemi di lingua italiana: e gravi.”

¹⁴⁴ Secondo G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1066, non bisogna farsi “disorientare o fuorviare dall'impegnativo vocabolo (“transazione”) impiegato, che induce a pensare subito all'art. 1965 c.c., e, sull'onda di questa prima “intuitiva” scelta, all'attribuzione di un potere di disporre in ordine all'*an* e al *quantum* di un credito già munito di forza esecutiva”.

Di più, l'utilizzo del termine transazione appare non solo inappropriato per le ragioni di principio cui ora abbiamo accennato, ma anche, per altro verso, fuorviante: confrontando infatti il modello civilistico tradizionale di transazione con l'omonima figura introdotta nel 2002, risalta subito l'assenza dei requisiti essenziali del contratto di transazione, individuati come noto nell'esistenza di una controversia – la c.d. *res litigiosa* o la *res dubia* potenzialmente in grado di sfociare in una lite - e nelle reciproche concessioni- il c.d. *aliquid datum/ aliquid retentum*- attraverso cui le parti intendono porvi fine (o prevenirne l'insorgenza).

Ora nel caso di specie, com'è stato prontamente sottolineato dalla dottrina, non può dirsi esistente una situazione di conflitto, né in atto né potenziale, per la ragione evidente che l'*iter* di formazione della pretesa deve ritenersi ormai completato e il debito che ne è scaturito definitivamente consacrato in un atto impositivo non più soggetto a revisione; pertanto, una volta che il *quantum* dovuto dal contribuente a titolo d'imposta è incorporato nella cartella di pagamento, la fondatezza della pretesa non può più essere messa in discussione¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Questo profilo è esaminato in particolare da M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 340, la quale osserva che nella transazione fiscale “non è configurabile la sussistenza del requisito della lite secondo l'interpretazione correntemente accolta, non potendosi includere a tali fini, come già detto, il caso della c.d. lite esecutiva, in cui è incontestata la fondatezza della pretesa, ma incerta la sua concreta soddisfazione”. Partendo da questa premessa, l'Autrice nega la natura transattiva dell'istituto, a dispetto del *nomen iuris* attribuito dal legislatore, per concludere che “l'accordo concluso tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente va invece inquadrato nell'ambito dei negozi solutori in cui, venendo in considerazione non la fondatezza della pretesa del fisco, ma la sua soddisfazione, le parti pattuiscono diverse modalità di adempimento fino a convenire una riduzione dell'importo dovuto a fronte dell'impegno alla certezza e celerità del pagamento”. Alla medesima conclusione giunge A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, cit., 134, per il quale la figura negoziale più adatta per descrivere la fattispecie denominata *transazione fiscale* sarebbe “una forma di contratto solutorio e/o remissorio, comportante, oltre ad eventuali dilazioni, un parziale “abbuono” del debito a fronte di un sollecito pagamento e della prestazione di idonee garanzie”.

Allo stesso modo, basta riflettere sulla *ratio* sottesa all'istituto per constatare la mancanza anche dell'altro presupposto della transazione civilistica. Appare chiaro, infatti, che il reciproco sacrificio delle rispettive posizioni, inteso dalla giurisprudenza nel senso di una bilaterale e congrua riduzione delle opposte pretese che consenta di addivenire ad un regolamento di interessi intermedio rispetto alle prospettazioni iniziali¹⁴⁶, non può ricorrere nel caso della transazione fiscale: in tale ipotesi è solo l'amministrazione finanziaria ad accettare, nei limiti previsti dalla legge a seconda della natura chirografaria o privilegiata del credito, la decurtazione proposta dal contribuente, senza ricevere in cambio alcuna controprestazione¹⁴⁷. Il debitore pertanto appare il solo beneficiario dell'accordo che perciò non presenta un contenuto transattivo ma si configura come una rimessione del debito, eccezionalmente ammessa in quanto finalizzata, nelle intenzioni del legislatore, a contemperare due opposte esigenze: scongiurare il fallimento dell'impresa in crisi ed assicurare al contempo la rapida riscossione del tributo, sia pure in misura ridotta.

La versione attualmente vigente della transazione fiscale, che si sostanzia nella facoltà concessa all'amministrazione di aderire alla proposta di riduzione del carico fiscale¹⁴⁸

¹⁴⁶ Così, *ex plurimis*, Cass. 6 ottobre 1999, n. 11117; Cass. 18 novembre 1997, n. 11471; Cass. 8 luglio 1994, n. 6444. In senso conforme cfr. E. DEL PRATO, *Superamento della lite e transazione, nota al lodo arbitrale reso in Catanzaro il 17 luglio 1999*, in *Riv. arbitrato*, 2002, 365 ss.

¹⁴⁷ Si esprime chiaramente sul punto G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1064, secondo cui in questo caso, mentre sono evidenti le concessioni dell'erario all'imprenditore in crisi, meno limpide appaiono le concessioni dell'imprenditore all'erario".

¹⁴⁸ Si ricorda che l'attuale art. 182-ter delimita sul piano oggettivo l'ambito di applicazione dell'istituto, prevedendo che possono essere oggetto di transazione i soli "tributi amministrati dalle Agenzie fiscali e i relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezioni dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea". Sui dubbi interpretativi sollevati dalla formulazione della norma, con riferimento in particolare alla discussa nozione di tributi *costituenti risorse proprie dell'Unione europea*, e al dibattito che quest'ultima locuzione ha suscitato in ordine alla qualificazione dell'IVA e alla conseguente possibilità di ammettere o meno la falcidia del relativo credito, non possiamo soffermarci in questa sede; la problematica è peraltro abbondantemente trattata in tutti i contributi dedicati alla transazione fiscale, citati in precedenza. Sul tema specifico della

avanzata dal contribuente in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione del debito¹⁴⁹, presenta ulteriori profili di contrasto con il principio d'indisponibilità rispetto all'istituto originario della transazione dei tributi iscritti a ruolo, vigente fino al 2006. Quest'ultima, infatti, consentiva all'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo soltanto in caso di "accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva"¹⁵⁰. Erano stati dunque individuati i due criteri cui l'amministrazione fiscale doveva attenersi nel valutare l'opportunità di acconsentire all'abbattimento della pretesa chiesto dal contribuente, piuttosto che rifiutare la proposta e pretendere la soddisfazione integrale del credito, attivando la procedura di riscossione coattiva. In tal modo, dunque, il legislatore intendeva circoscrivere la discrezionalità dell'Amministrazione, offrendo dei parametri di valutazione, ispirati alla logica aziendalista dell'analisi costi-benefici, che, per quanto

transigibilità del credito IVA si segnalano in particolare i recenti contributi di F. AMATUCCI, *La transazione fiscale tra disciplina comunitaria dell'IVA e divieto di aiuti di Stato*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, cit., 687 ss; S. NASTA, *Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi*, in *Corr. trib.*, 2015, 779 ss.: quest'ultimo contributo è aggiornato alla sentenza della Corte Costituzionale n. 225 del 2014, che contiene importanti precisazioni in ordine alla natura giuridica dell'istituto e alla questione del trattamento dell'IVA in sede di transazione fiscale.

¹⁴⁹ A partire dal 2008 è prevista la possibilità che la transazione fiscale s'inserisca, oltre che nell'ambito della procedura di concordato preventivo (di cui agli artt. 160 e ss. L.F.), anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi di ristrutturazione dei debiti, disciplinati dall'art. 182-bis della medesima L.F.

¹⁵⁰ Per una disamina completa dell'istituto si rinvia a M.T. MOSCATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.* 2005, 483 ss. Un'analisi comparata tra la prima versione della transazione fiscale e quella attualmente vigente è compiuta da A. VISCONTI, *Riflessioni sull'impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi tributari*, 2006, 453 ss.

elastici¹⁵¹ avevano la funzione di orientare la decisione dell'Ufficio in una direzione piuttosto che nell'altra.

La circostanza che il riferimento all'*economicità* e alla *proficuità* sia stato espunto dall'art. 182-ter è stata interpretata dalla dottrina come un indice inequivocabile della volontà legislativa di ampliare i margini di manovra degli Uffici finanziari¹⁵²: a questi ultimi verrebbe ad essere attribuito, di fatto, il potere di “trattare” con il contribuente ovvero di definire consensualmente l'*an* e il *quantum* di una pretesa ormai cristallizzata in un atto definitivo¹⁵³, senza alcun limite esplicito, ad eccezione dei vincoli quantitativi, peraltro non espressi in maniera puntuale, posti dal legislatore con riferimento all'entità del credito

¹⁵¹ Sottolinea tale aspetto V. BUSA, *La fiscalità delle procedure concorsuali alla luce della riforma del diritto fallimentare: spunti e prospettive operative*, in *Problematiche fiscali del fallimento* (a cura di L. Tosi), Padova, 2005, 25, secondo cui “la norma prefigura l'esercizio di una potestà che incide sugli interessi vitali dell'Amministrazione Finanziaria e che per ciò stesso deve essere necessariamente ancorata a presupposti da definire ed accertare in termini rigorosi e puntuali”.

¹⁵² Gli effetti della mancata riproposizione nell'attuale art. 182-ter dei criteri di economicità e proficuità a cui ancorare la valutazione di convenienza della transazione fiscale, demandata agli uffici fiscali, sono evidenziati da G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, cit., 1064, secondo il quale l'assenza di parametri rigidi per l'applicazione dell'istituto “permetterà perciò all'amministrazione finanziaria di valutare caso per caso, con larghi margini discrezionali da un punto di vista economico, se aderire o no ad una proposta di concordato preventivo caratterizzata da forti connotati dispositivi in ipotesi di accettazione della proposta stessa da parte dell'amministrazione finanziaria e del venire in essere della “transazione”. L'illustre Autore, proprio valorizzando questa (ed altre) differenze tra la versione attuale e quella precedente della transazione fiscale, giunge a conclusioni diverse in ordine alla natura giuridica dell'istituto, sostenendo che, mentre nella transazione di cui al precedente art. 3 la presenza del profilo dispositivo è dubbia, “nella “transazione” dell'art. 182-ter il connotato dispositivo dell'atto con cui l'Agenzia aderisce alla proposta dell'imprenditore in crisi e che è desideroso di stipulare un “concordato preventivo” è, per contro, più chiaro che la stessa luce del sole”.

¹⁵³ Così si esprime L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 294.

fiscale suscettibile di essere falcidiato¹⁵⁴ in sede di concordato fallimentare o di accordi di ristrutturazione dei debiti.

Ma un ulteriore e significativo *vulnus* al principio d'indisponibilità si annida nell'aspetto procedurale della transazione fiscale: il contrasto, in particolare, trae origine da un'omissione del legislatore che non ha chiarito un punto importante della disciplina, rimettendo così alla giurisprudenza il delicato compito di colmare tale lacuna. Invero la soluzione proposta è stata censurata dalla dottrina tributarista, in quanto sembra destinata a minare alla radice il dogma dell'indisponibilità.

Il dubbio interpretativo ruota intorno al rapporto che intercorre tra la transazione fiscale e il concordato preventivo nell'ambito del quale la proposta di transazione deve necessariamente inserirsi: il legislatore, infatti, ha voluto legare in maniera indissolubile l'istituto di diritto tributario alle procedure concorsuali (concordato preventivo e accordi di ristrutturazione del debito) sin dall'avvio del procedimento transattivo, prevedendo che la proposta di transazione debba essere presentata congiuntamente alla domanda di concordato¹⁵⁵. Tuttavia la norma omette di precisare se il necessario collegamento debba intendersi in maniera biunivoca o univoca: posto che certamente non potrebbe essere presa in considerazione una proposta transattiva a se stante, avanzata al di fuori delle procedure concorsuali, ci si è interrogati in dottrina e in giurisprudenza sulla possibilità di giungere

¹⁵⁴ Il legislatore ha previsto un regime diverso a seconda della natura chirografaria o privilegiata del credito fiscale oggetto della proposta di transazione: l'art.182-*ter*, comma 1, infatti, stabilisce che “se il credito tributario o contributivo è assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie; se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari, ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole”.

¹⁵⁵ Cfr. art. 182-*ter*, comma 1, che richiama espressamente il piano di cui all'art. 160 L.F.

comunque a una definizione delle pendenze fiscali pur senza transitare obbligatoriamente per lo strumento della transazione fiscale¹⁵⁶.

Le prime corti di merito¹⁵⁷ che hanno avuto occasione di esprimersi sulla natura obbligatoria o facoltativa della transazione fiscale, hanno ritenuto legittima quest'ultima opzione, valorizzando il carattere peculiare della procedura di concordato che, al pari degli altri procedimenti concorsuali, si ispira al principio di parità di trattamento tra i creditori titolari di diritti di credito omogenei. Una volta dunque che sia stata individuata la natura-chirografaria o privilegiata- del credito fiscale, e definita la sua collocazione nella rispettiva classe di appartenenza, esso dovrebbe essere assimilato ad un comune credito e sottoposto al trattamento ordinario previsto per legge. Come noto, la procedura concordataria, a differenza dagli accordi di ristrutturazione del debito¹⁵⁸, non richiede un accordo ad *hoc* tra ogni singolo creditore e il debitore sull'entità dell'abbattimento del debito, ma rimette la sorte del singolo credito alla decisione dell'adunanza dei creditori chiamati ad approvare a maggioranza il piano di rientro complessivo proposto dal debitore. In quest'ottica, secondo la giurisprudenza, qualora si subordinasse la possibilità di una

¹⁵⁶ La problematica è trattata diffusamente da G. MARINI, *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, cit., 668 ss.

¹⁵⁷ Cfr. Tribunale Monza, 15 aprile 2010, in *Fallimento*, 2011, 82 ss., con nota di E. STASI, *Obbligatorietà o facoltatività della transazione fiscale?*, ivi, 85 ss.; Tribunale Venezia, 27 febbraio 2007, in *Fallimento*, 2007, 29, 12, con nota di D.FINARDI, *Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo*, ivi, 1466 ss.

¹⁵⁸ La problematica di cui si discute, relativa all'obbligatorietà o meno della transazione fiscale, non si pone con riferimento agli accordi di ristrutturazione del debito di cui all'art. 182-bis L.F. Mentre, infatti, in sede di concordato preventivo gli effetti liberatori si producono anche nei confronti dei creditori minoritari non aderenti alla proposta avanzata dal debitore, gli accordi di ristrutturazione dei debiti vincolano solo i creditori che vi aderiscono, alla stregua di ordinarie pattuizioni di diritto privato. Qualora, pertanto, la proposta di riduzione del credito erariale sia formulata nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dei suddetti accordi, la transazione fiscale risulta essere l'unico strumento per raggiungere un accordo tra il contribuente-debitore e l'Amministrazione finanziaria- creditrice, dal cui consenso non si può prescindere.

riduzione del debito fiscale al voto favorevole dell'Ufficio finanziario, come avverrebbe se la transazione fiscale dovesse considerarsi modalità esclusiva di decurtazione della pretesa erariale, si finirebbe per introdurre un vero e proprio statuto speciale per i crediti del Fisco, riservando una sorta di potere di veto all'amministrazione finanziaria in sede di assemblea dei creditori, del tutto incompatibile con la logica della parità concorsuale propria del concordato.

Quest'indirizzo giurisprudenziale si è andato progressivamente consolidando ed è stato poi definitivamente recepito da una della sentenza del 2011 della Corte di Cassazione¹⁵⁹ che, nel ribadire la natura facoltativa della transazione fiscale, ha affermato che in sede di concordato il voto dell'amministrazione non può avere un peso specifico diverso e superiore rispetto a quello dei creditori privati¹⁶⁰; pertanto, l'eventuale dissenso espresso dall'amministrazione in merito alla proposta avanzata dal contribuente può essere superato, al pari di quello manifestato da un singolo creditore, dal voto della maggioranza favorevole ad approvare il piano di concordato. Alla base di tale orientamento vi è la convinzione che la peculiare natura pubblicistica e tendenzialmente indisponibile del credito tributario debba essere per così dire neutralizzata in un contesto concorsuale che, per sua natura, non ammette posizioni di privilegio e non tollera alcuna deroga alla parità di trattamento.

La conclusione della Suprema Corte, favorevole all'ammissibilità della riduzione del debito pur al di fuori della transazione fiscale, è stata stigmatizzata da quella dottrina che, riconoscendo un fondamento costituzionale al principio d'indisponibilità, non ha potuto fare a meno di sottolinearne il contrasto stridente con i valori supremi dell'ordinamento tributario¹⁶¹.

¹⁵⁹ Cass. civ. 4 novembre 2011, n. 22931, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1ss., con nota di L. DEL FEDERICO, *La Corte di cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, ivi, 35 ss.

¹⁶⁰ Così si esprime L. TROMBELLA, *La non falcidia del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 281.

¹⁶¹ La tesi è chiaramente espressa da G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, cit., 1117, secondo il quale, tra le ragioni che "persuadono a ritenere indispensabile la transazione, nel caso in cui tra

Del resto, il timore di infrangere il dogma dell'indisponibilità aveva indotto anche l'amministrazione ad assumere in un primo momento¹⁶² una posizione di rigida chiusura sul punto: nel primo documento di prassi elaborato nel 2008, infatti, l'Agenzia delle Entrate ravvisava proprio nell'esistenza del principio d'indisponibilità un ostacolo invalicabile alla possibilità di pervenire alla falciatura del credito tributario seguendo un percorso diverso rispetto alla specifica procedura descritta dall'art. 187-ter. In quest'ottica, si affermava che solo il consenso dell'ente impositore alla riduzione della pretesa fiscale, acquisito attraverso la conclusione di un accordo espresso con il contribuente (ovvero la transazione fiscale), poteva giustificare la rinuncia dell'A.F. alla soddisfazione integrale delle proprie ragioni e consentire una limitata deroga al principio d'indisponibilità, in presenza delle condizioni tassativamente previste dalla norma.

Ma vi è di più; come acutamente osservato da Autorevole dottrina, qualora si accogliesse la soluzione prospettata dalla giurisprudenza, la lesione inferta al principio d'indisponibilità assumerebbe una dimensione ancora più rilevante. Infatti, seguendo questa impostazione, si

i creditori dell'aspirante al concordato sia comparsa qualche agenzia fiscale" "non può essere trascurata la, pur tendenziale, indisponibilità del credito fiscale". Pertanto, prosegue l'Autore, "ne deriva che la disposizione normativa la quale, in deroga al principio richiamato, consenta, in particolari contesti e secondo riti peculiari, il sacrificio quantitativo o qualitativo di un credito fiscale, assume un carattere tassativo e non può essere evitata, sebbene si inserisca in un corpo legislativo che disciplina in generale, proprio e organicamente, la procedura concorsuale per decurtare i crediti vantati nei confronti del medesimo soggetto, anche, per avventura, fiscalmente debitore". Questa prospettiva interpretativa è condivisa anche da C. ATTARDI, *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2009, 39, 6437 ss.

¹⁶² Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 40/E del 18 aprile 2008. Occorre rilevare però che la posizione di netta chiusura rispetto alla possibilità di ammettere la falciatura del credito fiscale al di fuori della transazione fiscale, assunta dall'Amministrazione nella citata circolare, è stata di recente superata: nella Circolare n. 19/E del 6 maggio 2015, infatti, l'Agenzia prende atto dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità, e conclude che "deve ritenersi che la presentazione della domanda di transazione fiscale da parte del debitore non costituisce più condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo".

dovrebbe arrivare alla conclusione di considerare pienamente legittimo un atto di disposizione della pretesa fiscale, quale è la rinuncia parziale al credito, autorizzato dalla maggioranza dei creditori comuni, a prescindere o addirittura contro la volontà dell'Ufficio fiscale titolare del rapporto di credito. E ciò significa che la disponibilità del debito d'imposta non sarebbe neppure più rimessa alla valutazione discrezionale dell'amministrazione finanziaria- con tutti i noti problemi che la gestione sul piano concreto di tale discrezionalità comporta, in assenza di parametri di valutazione in grado di circoscriverne la portata e scongiurare il rischio di condotte abusive- ma verrebbe posta nelle mani dei creditori privati del contribuente, che si troverebbero ad essere arbitri esclusivi della sorte del credito fiscale¹⁶³.

Questi ultimi, per di più, essendo comuni soggetti di diritto privato estranei alla pubblica amministrazione, sono sottratti anche all'osservanza dei principi generali d'imparzialità e buon andamento, cui dovrebbe sempre ispirarsi l'azione amministrativa: in assenza di vincoli pubblicistici, pertanto, i creditori possono decidere (a maggioranza) se accettare o meno il piano di rientro proposto dal debitore in base ad una valutazione di convenienza economica che certamente non tiene conto delle ragioni del creditore pubblico (di minoranza) ovvero della peculiare natura del credito vantato dal Fisco.

Ora questo discutibile approdo della Cassazione, chiamata suo malgrado a colmare un vuoto normativo, dimostra una volta di più la fragilità sul piano sistematico di un istituto

¹⁶³ In questo senso si veda L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, cit., 293, secondo cui in tal modo “si verificherebbe un atto di disposizione dell'obbligazione tributaria, anche a prescindere dalla (anzi, potenzialmente contro la) volontà dell'amministrazione finanziaria. Ora non può escludersi che tale soluzione sia corretta rispetto alla disciplina del concordato preventivo, ma è certo che si tratta di una soluzione davvero difficilmente conciliabile con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, in particolare, con l'art. 53 Cost. da cui esso promana. Condizione necessaria affinché la transazione fiscale possa essere – come si è visto- a fatica conciliata con l'art. 53 Cost., infatti, è che la rideterminazione “transattiva” delle imposte dovute dall'imprenditore in stato di crisi sia assoggettata alla valutazione e alla specifica approvazione da parte dell'amministrazione finanziaria e non solamente a quella dei creditori”.

introdotto da un legislatore frettoloso, i cui interventi paiono, soprattutto negli ultimi anni, il frutto di scelte estemporanee ed isolate che testimoniano l'assenza totale di una visione d'insieme, di un percorso organico di riforma dell'ordinamento in grado di assicurarne la coerenza e la tenuta complessiva.

Proprio i complessi problemi di compatibilità con il principio d'indisponibilità, di cui ci siamo occupati fino ad ora, derivano essenzialmente dalla scelta del legislatore di collocare un istituto di natura tributaria all'interno della legge fallimentare, nel tentativo improbabile di far convivere principi di ispirazione opposta. Il risultato di questo trapianto mal riuscito è la creazione di una figura ibrida, di difficile inquadramento teorico a causa sia del richiamo improprio alla categoria civilistica della transazione, sia, soprattutto, "del complesso intreccio ivi risultante dei profili tipicamente propri della disciplina concorsuale con quelli dell'accertamento e della riscossione dei tributi", che rende inevitabilmente "quelle norme aperte a molteplici soluzioni interpretative"¹⁶⁴.

¹⁶⁴ Così S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, cit., 330.

CONCLUSIONI

L'indagine fin qui condotta dovrebbe consentire, a conclusione del percorso di ricerca, di rispondere alla domanda con cui si è aperta la presente analisi: alla luce dell'evoluzione normativa di cui si è dato conto, ha ancora senso interrogarsi sull'effettiva vigenza e sulla portata attuale del principio d'indisponibilità, o il dibattito sul rapporto tra il suddetto principio e gli istituti deflattivi del contenzioso che ha appassionato per decenni la dottrina tributaria deve considerarsi ormai del tutto anacronistico?

Come si è cercato di dimostrare nelle pagine precedenti, il tema dell'indisponibilità del credito tributario ha rappresentato da sempre una prospettiva d'indagine imprescindibile per gli Autori che si sono occupati della natura giuridica dei moduli consensuali di attuazione del prelievo. Anzi, proprio la tradizionale polarizzazione del dibattito teorico intorno alle due contrapposte ricostruzioni delle fattispecie consensuali, in termini negoziali da un lato e pubblicistici dall'altro, -su cui ci siamo ampiamente intrattenuti nel corso della nostra ricerca- è la diretta conseguenza del diverso approccio manifestato dalla dottrina nei confronti della questione dell'indisponibilità del credito tributario.

Il problema dell'esistenza nell'ordinamento tributario di un preteso divieto posto a carico dell'Amministrazione finanziaria di compiere atti di disposizione del credito tributario ha radici antiche e risulta da sempre molto complesso a causa della sua natura "trasversale": ammettendo o negando il principio d'indisponibilità, infatti, si finisce inevitabilmente per mettere in gioco principi fondamentali dell'ordinamento tributario, di cui l'indisponibilità rappresenta il principale corollario applicativo, come quelli di capacità contributiva, di uguaglianza e di equità del sistema fiscale, costringendo a prendere posizione su questioni centrali e nevralgiche della nostra materia. La pluralità di orientamenti espressi- di cui abbiamo dato conto nel corso della trattazione- in ordine alla rilevanza attuale del principio d'indisponibilità, sta a testimoniare proprio la ricchezza di un dibattito che trascende il tema specifico della compatibilità tra il principio d'indisponibilità e i singoli istituti di definizione concordata della pretesa fiscale e tende a coinvolgere, in ultima analisi, i valori fondanti del sistema.

Già queste prime considerazioni sembrano deporre a favore della centralità dell'indagine sull'esistenza e sul grado di attualità del principio d'indisponibilità: esso, infatti, al di là delle conclusioni discordanti cui si può giungere in merito all'inquadramento teorico delle manifestazioni "concordate" del prelievo, appare come il necessario punto di partenza di ogni analisi che voglia comprendere il delicato rapporto tra autorità e consenso nel diritto tributario, le cui dinamiche risultano sempre più sfuggenti a causa dei numerosi interventi legislativi succedutisi negli ultimi decenni.

A questo punto si deve far riferimento ad un altro aspetto risultato decisivo ai fini della nostra indagine, ovvero alla tendenza del legislatore, avviata a partire dagli anni 90, a ridisegnare i rapporti di forza tra autorità e consenso, fino ad allora decisamente sbilanciati a favore della prima, valorizzando progressivamente modelli di esercizio del potere di stampo consensuale, alternativi all'agire autoritativo e unilaterale tipico dell'amministrazione finanziaria. E' noto come l'introduzione di strumenti di definizione concordata della pretesa tributaria rifletta il mutato clima culturale che, affermatosi dapprima nel diritto amministrativo a seguito dell'introduzione nel 1990 della legge generale sul procedimento, ha contagiato successivamente anche l'ordinamento tributario, inaugurando di fatto una nuova stagione nei rapporti tra amministrazione fiscale e contribuente, ispirati a una più moderna concezione della funzione impositiva, aperta, trasparente e partecipata. Questo *trend* legislativo favorevole al progressivo ampliamento delle fattispecie partecipative si è consolidato negli anni ed è culminato con la riforma del sistema fiscale, avviata con la legge delega del 2014 e proseguita con i successivi decreti attuativi emanati nel 2015¹⁶⁵: queste recentissime innovazioni normative costituiscono, allo

¹⁶⁵ Il riferimento è, in particolare, al d.lgs. 5 agosto 2015 n.128, contenente disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra Fisco e contribuenti, che disciplina (artt. 3-7) il c.d. regime di adempimento collaborativo: si tratta di uno strumento finalizzato a promuovere l'adozione di forme di comunicazione e cooperazione rafforzate tra Amministrazione fiscale e contribuente, introdotto nel nostro ordinamento fiscale in ottemperanza alle indicazioni fornite dall'OCSE, nonché sulla base delle esperienze degli altri Paesi europei che prima dell'Italia hanno sperimentato con successo regimi analoghi. Per una prima

stato attuale, l'ultimo approdo del percorso di graduale modernizzazione delle relazioni tra Stato e cittadino, auspicato già in passato dalla dottrina.

Ora è evidente che un processo di tale portata, peraltro non ancora completato, capace di determinare una revisione profonda dei modelli tradizionali dell'azione amministrativa, è destinato ad avere un impatto ancora più radicale nell'ordinamento tributario. In questo settore, infatti, la difficoltà di introdurre categorie giuridiche fisiologicamente estranee al diritto pubblico come il *consenso* e l'*accordo*, è accentuata dalla peculiarità della materia, caratterizzata, come noto, dalla natura rigidamente vincolata della funzione impositiva e dall'indisponibilità del rapporto d'imposta. L'esigenza di armonizzare i principi fondamentali del diritto tributario con le novità normative via via introdotte avrebbe dunque richiesto uno sforzo ulteriore da parte del legislatore tributario che, invece di procedere attraverso interventi legislativi estemporanei, stratificatisi nel tempo in maniera a volte confusa, avrebbe dovuto perseguire un progetto più ambizioso: realizzare una riforma organica, capace di assicurare la giusta collocazione sistematica ai nuovi istituti, così da salvaguardare la coerenza complessiva del sistema. Tutto questo non è (finora) avvenuto: piuttosto, la produzione normativa dell'ultimo ventennio sembra ispirata unicamente da ragioni contingenti di riduzione del contenzioso e di rapida acquisizione del gettito, che hanno portato inevitabilmente a trascurare le implicazioni teorico- sistematiche del nuovo assetto normativo.

L'assenza di una visione d'insieme ha avuto un peso decisivo anche con riferimento al tema oggetto della nostra indagine; in questo senso, infatti, alla progressiva introduzione dei nuovi strumenti di definizione della pretesa non ha fatto mai seguito una riflessione consapevole sulla portata e sull'attualità del principio d'indisponibilità, nonostante il

analisi dell'istituto si rinvia ai contributi di: G. ALBANO, *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 2653 ss.; C. ROMANO- L. CHIODAROLI, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Corr. trib.*, 2015, 1540 ss.; B. FERRONI, *Lo schema del decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, 2015, 2021 ss.

comprensibile tentativo di parte della dottrina di interpretare l'evoluzione normativa come indice della volontà di infrangere una volta per tutte il secolare tabù dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Al contrario, l'incertezza in cui si dibatte da sempre il legislatore è avvalorata da due esempi concreti, emblematici, a nostro avviso, della confusione concettuale che avvolge un tema di così ampio respiro.

Il primo caso è rappresentato dall'introduzione nel 2002 della *transazione fiscale*; come si è avuto modo di vedere, la scelta di rievocare il contratto civilistico di transazione per designare un accordo dai connotati completamente differenti, avrebbe potuto essere interpretata, a prima vista, come una precisa scelta di campo compiuta dal legislatore a favore della ricostruzione in termini negoziali dell'istituto, sdoganando la disponibilità del credito fiscale quantomeno nella fase della riscossione. In realtà, proprio muovendo da un'attenta analisi del dettato normativo, autorevole dottrina ha colto le contraddizioni insite nell'espressione utilizzata in rubrica, pervenendo alla conclusione opposta.

Questa vicenda dimostra, dunque, che non ci si può affidare alle previsioni di un legislatore improvvisato per risolvere questioni controverse e sciogliere dubbi interpretativi, cancellando con un tratto di penna un dibattito secolare che appassiona da sempre i cultori del diritto tributario.

Allo stesso modo, ma sul fronte opposto, il travagliato *iter* normativo che ha accompagnato l'evoluzione del concordato tributario conferma l'andamento oscillante del legislatore in merito alla qualificazione giuridica dell'istituto e al rapporto col principio d'indisponibilità. Come si è avuto modo di constatare nel corso della ricerca, infatti, la svolta impressa dal legislatore che negli anni '50 ha deciso di sopprimere la locuzione *concordato tributario*, la cui affinità lessicale con la categoria civilistica del contratto era fin troppo evidente, per sostituirla con la formula più prudente dell'*accertamento con adesione*, è stata determinata non certo da esigenze di chiarezza sistematica o, a maggior ragione, dalla volontà di prendere posizione sul tema della natura giuridica del concordato e aderire all'indirizzo pubblicistico, ribadendo così la vigenza del principio d'indisponibilità. In realtà l'unica ragione della modifica del titolo dell'istituto, mutato nella forma ma non nella sostanza, risiedeva nell'esigenza di stigmatizzare una prassi distorta, largamente diffusa in quegli anni, che aveva finito per trasformare il concordato in uno strumento di mercanteggiamento

sull'entità dell'imposta tra l'amministrazione fiscale e il contribuente, come tale fonte di corruzione dei pubblici dipendenti e di abusi nei confronti dei privati.

Invero, com'è stato acutamente sottolineato, l'intervento del legislatore tradisce una confusione tra la fisiologia e la patologia del fenomeno concordatario, determinando uno slittamento dei piani d'indagine che risulta fuorviante sotto il profilo teorico. Per queste ragioni, la tesi che, facendo leva sulla mera modifica del *nomen iuris*, fondava la ricostruzione in termini pubblicistici dell'istituto sulla pretesa volontà del legislatore, è stata respinta dalla dottrina prevalente in quanto ritenuta priva di valide argomentazioni giuridiche.

All'esito di tali riflessioni si può dunque tentare di dare una risposta all'interrogativo iniziale: il principio d'indisponibilità non può considerarsi definitivamente tramontato, nonostante il *trend* legislativo proceda (apparentemente) nella direzione opposta, per la ragione fondamentale che, allo stato attuale, non si rinviene una precisa volontà in questo senso da parte del legislatore. E' evidente del resto che l'abrogazione di uno dei principi cardine del diritto tributario non potrebbe certo desumersi implicitamente, ma dovrebbe essere accompagnata da un'effettiva presa di coscienza delle implicazioni sistematiche che ciò comporta: il che, alla luce di quanto esposto, non sembra (ancora) essere avvenuto. Anzi, è proprio nei momenti in cui il legislatore non appare in grado di assolvere adeguatamente alla sua funzione che si manifesta in concreto l'esigenza dell'interprete di affidarsi ai principi fondamentali del sistema per non rischiare di perdere l'orientamento nei confusi meandri della legislazione.

In questo senso dunque, piuttosto che immaginare, in una prospettiva *de iure condendo*, una lenta agonia del principio, sottoposto a continue deroghe da parte del legislatore e destinato ad un inevitabile declino, si può ragionevolmente prospettare una sua fisiologica evoluzione, ossia un mero adattamento al mutato quadro normativo che tuttavia non è in grado di scalfirne l'essenza e la portata precettiva.

E' proprio questo lo scenario teorico che si sta delineando alla luce delle recenti novità normative e, in particolare, della disciplina della mediazione tributaria. L'indisponibilità del credito tributario, tradizionalmente intesa come una formula paralizzante che inibisce all'amministrazione qualunque atto di rideterminazione concordata della pretesa, cede ora il

passo ad una nuova forma di disponibilità, ammessa dalla dottrina purché condizionata alla sussistenza di determinati requisiti (individuati dal legislatore stesso) e ispirata sempre dal perseguimento dell'interesse pubblico. Questa ricostruzione, che si propone di attualizzare i principi generali dell'ordinamento tributario mantenendone però intatto il significato profondo, rappresenta, allo stato, l'ultimo approdo teorico della ricerca sul complesso tema del rapporto tra strumenti deflattivi del contenzioso tributario e principio d'indisponibilità dell'obbligazione fiscale.

BIIBLIOGRAFIA

- ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975.
- ALBANO G., *Regime dell'adempimento collaborativo. Un modello per la gestione del rischio fiscale*, in *Corr. trib.*, 2015, 2653.
- ALESSI R., *Sistema istituzionale del diritto amministrativo*, Milano, 1953.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1942.
- ALLORIO E.- PAGLIARO A., *Concordato tributario (voce)*, in *Noviss. Dig. it.*, III, Torino, 1959, 991.
- ALLORIO E. *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962.
- AMATUCCI F., *Perplexità e critiche sulla nuova conciliazione giudiziale*, in *Il fisco*, 1994, 9644.
- ASCARELLI T., *La letteralità dei titoli di credito*, in *Riv. dir. comm.*, 1932, I, 237.
- ASCARELLI T., *Arbitri ed arbitratori; gli arbitri liberi*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1929, 308.
- ATTARDI C., *Reclamo e mediazione: costituzionalità e ricadute nella teoria generale del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2013, 1448.
- ATTARDI C., *Inammissibilità del concordato preventivo in assenza di transazione fiscale*, in *Il fisco*, 2009, 39, 6437.
- BARETTONI ARLERI A., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, 387.
- BARTHOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, 1957.
- BASILAVECCHIA M., *Prime riflessioni sui condoni*, in *Corr. trib.*, 2003, 226.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013.
- BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 148.

- BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. X, Torino, 1994, 297.
- BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 22.
- BATISTONO FERRARA F., *Condono (diritto tributario)* in *Enc. Dir.*, Agg., I, Milano, 1998, 250.
- BATISTONI FERRARA F., *L'evoluzione del quadro normativo*, in *Adesione, Conciliazione ed Autotutela*, ((a cura di M. Poggioli), Padova, 2007, 20.
- BATISTONI FERRARA F., *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. dir., trib.*, 1995, 1029.
- BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995.
- BATISTONI FERRARA F., *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 229.
- BATOCCHI F., *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi, A. Fedele), Milano, 2006, 430.
- BENEDETTI A., *Obbligazioni della pubblica amministrazione*, in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S. Cassese), Milano, 2006, IV, 3848.
- BERLINGUER A., *Arbitrato, arbitri ed autonomia contrattuale*, in *I contratti di composizione delle liti* (a cura di F. Gabrielli ed F.P. Luiso), Torino, 2006, 733.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962.
- BERLIRI A., *La giusta imposta*, Roma, 1945.
- BERLIRI A., *Principi del diritto tributario*, Milano, 1957, II, t. I, 79.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, I, 110.
- BERLIRI A., *Appunti sul concordato tributario*, in *Tributi*, 1937, 71.
- BERLIRI A., *Il concordato fiscale: contratto di diritto pubblico*, Tivoli, 1941, 273.
- BERLIRI A., *Negozi giuridici o negozi economici quale base di applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. it. fin.*, 1941, 161.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964.
- BINNI A., *Potere di disposizione*, in *Noviss. Dig. it.*, vol. XIII, Torino, 1966, 451.

BORIA P., *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

BRIGUGLIO A.R., *Conciliazione giudiziale*, in *Disc. disc. priv.*, sez. civ., III, Torino, 1988, 226.

BRUNO F., *I patti di accollo dei tributi alla luce dello Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 963.

BUSA V., *Le nuove prospettive della mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, 765.

BUSA V., *La fiscalità delle procedure concorsuali alla luce della riforma del diritto fallimentare: spunti e prospettive operative*, in *Problematiche fiscali del fallimento* (a cura di L. Tosi), Padova, 2005, 25.

CADALBERT B., *Natura giuridica del concordato tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1940, II, 58.

CANTILLO M., *Conciliazione: III processo tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 2002, 4.

CANTILLO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Il Fisco*, 1995, 8135.

CANTILLO M., *Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2001, 64.

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, 30.

CARNELUTTI F., *Documento e negozio giuridico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, 186.

CARNELUTTI F., *Contratto e diritto pubblico*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1929, 659.

CARNELUTTI F., *Istituzioni del processo civile italiano*, Roma, 1956, I, 60.

CASSESE S., *I beni pubblici*, Milano, 1969.

CASSESE S., *Amministrazione statale (organizzazione dell')*, in *Enc. giur.*, vol. II, Roma, 1988.

CASULA P.F., *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 414.

CASULA P.F., *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario- Dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata*, in *Boll. trib.* 1996, 943.

CERIONI F., *Il ravvedimento riformato compromette la deterrenza del sistema sanzionatorio*, in *Corr. trib.*, 2015, 3767.

- CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2002.
- CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), Napoli, 2006, 163.
- COCIVERA B., *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, vol. VIII, Milano, 1961, 525.
- COCIVERA B., *Il concordato tributario*, Milano, 1948.
- COLASANTI A., *Il contraddittorio obbligatorio nell'elusione fiscale al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 206.
- COMMITTERI G.M. -SCIFONI G., *Revisione degli interpelli: migliorano dialogo e collaborazione tra Fisco e contribuente?* in *Corr. trib.*, 2015, 4193.
- COMMITTERI G.M. -SCIFONI G., *Il nuovo interpello tributario tra tempi di risposta accelerati e tutela giurisdizionale differita*, in *Corr. trib.*, 2015, 4270.
- CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013.
- CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 467.
- CRISCIULO F., *L'opzione arbitrale nella delega per la riforma delle società*, in *Riv. arb.* 2002, 45.
- CUVA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007.
- D'AYALA VALVA F., *La Corte Costituzionale pronuncia le ragioni di illegittimità costituzionale della mediazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 100.
- DE CUPIS A., *I diritti della personalità*, in *Trattato dir. civ. comm.* (diretto da Cicu-Messineu), Milano, 1982, 86.
- DE DONNO, *Sulla natura giuridica del concordato*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1940, III, 126.
- DE FRANCESCO G., *Gli atti amministrativi*, Milano, 1956.
- DE FRANCESCO G. – NOCERA C., *Conciliazione giudiziale. Concetti generali di prove certe e dirette*, in *Il fisco*, 1995, 1771.
- DE MITA E., *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000, 472.

- DE MITA E., *Fisco e Costituzione, III, 1993- 2002*, Milano, 2003, 960.
- DE VALLES A., *La validità degli atti amministrativi*, Roma, 1916.
- DEL FEDERICO L., *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, 1401.
- DEL FEDERICO L., *Profili processuali della transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2007, 3657.
- DEL FEDERICO L., *Questioni controverse sulla transazione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2010, 2377.
- DEL FEDERICO L., *La Corte di cassazione inquadra la transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 35.
- DEL PRATO E., *Superamento della lite e transazione, nota al lodo arbitrale reso in Catanzaro il 17 luglio 1999*, in *Riv. arbitrato*, 2002, 365.
- DI GENNARO F., *Rassegna di dottrina*, in *Dir. dei beni pubblici*, 1937, 218.
- DOLMETTA A.A., *Relatività dei nomina in diritto civile e in diritto tributario: la nozione di transazione nella legge n. 178/2002*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 1519.
- EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938.
- FALCON G., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. giur.*, vol. XXI, Roma, 1990.
- FALCON G., *Le convenzioni pubblicistiche. Ammissibilità e caratteri*, Milano, 1984.
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), Milano, 2008, 45.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2010.
- FALSITTA G., *Obbligazione tributaria*, in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S. Cassese), Milano, 2006, 3840.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2008.
- FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rotture di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, 2003, 1786.
- FALSITTA G., *Il condono Iva sotto scacco davanti alla Corte di Giustizia comunitaria*, in *Il Fisco*, 2006, 6555.

- FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale* (a cura di L. Perrone, C. Berliri), Napoli, 2006, 96.
- FALSITTA G., *Lotta ad oltranza alla piaga dell'evasione fiscale ma senza moratoria delle garanzie costituzionali* in *Corr. giur.* 2007, 1.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1995.
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1056.
- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FANNI M., *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, 725.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 191.
- FANTOZZI A., *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari, tra autorità e consenso*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), Milano, 2008, 1.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi) Milano, 2012, 751.
- FANTOZZI A., *Accertamento tributario (voce)* in *Enc. giur.*, Roma, 2008.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 216.
- FANTOZZI A., *Osservazione sugli effetti fiscali della certificazione di bilancio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, 391.
- FEDELE A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, 965.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella Costituzione italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 972.
- FEDELE A., *Commento all'art. 23 della Costituzione*, in AA.VV., *Commentario della Costituzione* (a cura di Branca), Bologna- Roma, 1978, 21.

- FEDELE A., *La riserva di legge*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), I, tomo I, Padova, 1994, 157.
- FEDELE A., *Prestazioni imposte*, in Enc. giur., Roma, 1991.
- FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2001, 895.
- FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in Riv. dir. trib., 2002, 31.
- FERRI F., *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2000, 666.
- FERRI F., *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica (II parte)*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2001, 63.
- FERRONI B., *Lo schema di decreto delegato sul nuovo regime di adempimento collaborativo*, in *Il Fisco*, 2015, 2021.
- FICARI V., *Autotutela (diritto tributario)* in *Dizionario di diritto pubblico* (diretto da S. Cassese), Milano, 2006, 615.
- FICARI V., *Il processo tributario*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Milano, 2012, 1018.
- FICARI V., *Riflessioni su "transazione" fiscale e "ristrutturazione" dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, 68.
- FINARDI D., *Transazione fiscale e crediti privilegiati nel concordato preventivo*, in *Fallimento*, 2007, 1466.
- FIORETTI F.M., *La conciliazione giudiziale nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 1995, 3768.
- FRANCARIO L., *Indisponibilità (vincoli di)* in Enc. giur., XVI, Roma, 1989.
- FRANCHINI M., *L'organizzazione in AA.VV., Trattato di diritto amministrativo, Parte generale* (a cura di S. Cassese) Milano, 2003, II, 253.
- FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 1803 ss.
- FRANSONI G.- SURACI R., *L'esecuzione degli "accordi" che definiscono le liti di rimborso in sede di mediazione o conciliazione*, in *Corr. trib.*, 2016, 429.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

- FUNAIOLI C.A., *Divieto di alienazione (diritto privato)* in *Enc. Dir.* vol. XIII, Milano, 1964, 401.
- GAFFURI G., *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, III, Torino, 1988, 294.
- GAFFURI G., *Il concordato tributario come accordo transattivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 1979, 396.
- GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1115.
- GALGANO F., *Diritto civile e commerciale. Le categorie generali. Le persone. La proprietà*, Padova, 1993, 147.
- GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 427.
- GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)* in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 536.
- GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 665.
- GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1493.
- GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, 52.
- GALLO F., *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, 11.
- GARGIULO U., *Il concordato tributario*, Napoli, 1947.
- GIANGUZZI G., *La responsabilità amministrativo contabile dei funzionari nella gestione del contenzioso tributario*, in *La finanza locale*, 2001, 281.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974.
- GIANNINI A.D., *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, 291.
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIANNINI M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964.
- GIANNINI M.S., *Atto amministrativo (voce)*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, 194.

- GIANNINI M.S.- PIRAS A., *Giurisdizione amministrativa (voce)* in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, 285.
- GIANNINI M.S., *L'amministrazione pubblica dello Stato contemporaneo*, in *Trattato di diritto amministrativo* (diretto da Santaniello), I, Padova, 1988, 113.
- GIORGIANNI M., *Il negozio di accertamento*, Milano, 1939.
- GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.
- GIOVANNINI A., *Questioni costituzionali sul reclamo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 313.
- GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2013, 54.
- GIRELLI G., *La compensazione*, in *Statuto del contribuente* (a cura di A. Fantozzi, A. Fedele), Milano, 2005, 407.
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
- GRIZIOTTI B., *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato tributario. Impugnabilità e termini*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1938, II, 283.
- GRIZIOTTI B., *Il teorema della prevalente natura economica degli atti oggetto dell'imposta di registro*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1941, II, 93.
- GUICCIARDI E., *Le transazioni degli enti pubblici*, Padova, 1936.
- GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.
- GUIDARA A., *Gli accordi nella fase della riscossione*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, (a cura di S. La Rosa), Milano, 2007, 347.
- INGROSSO G., *Sul contenuto giuridico del concordato tributario*, in *Foro. it.*, 1939, I, 1539.
- INGROSSO G., *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1937.
- JELLINEK G., *Sistem der sub of Rechte*, Tubigen, 1905 (traduzione italiana Vitagliano, Milano, 1910).
- LABAND P., *Das staatsrecht des Deutschen Reiches*, I, Tubigen, 1876, 166.
- LA ROSA S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 735.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2013.

LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1095.

LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, I, 218.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.

LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso* (a cura di S. Civitese Matteucci, L. Del Federico), Milano, 2010, 52.

LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 313.

LICCARDO G., *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956.

LIPARI N., *Diritti fondamentali e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. civ.*, 1996, 416.

LOGOZZO M., *Profili critici del reclamo e della mediazione tributaria*, in *Boll. trib.*, 2012, 1510.

LUISO F.P., *Diritto processuale civile, La risoluzione non giudiziale delle controversie*, tomo V, Milano, 2013, 87.

LUISO F.P., *Appunti sull'arbitrato societario*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 708.

LUISO F.P., *La conciliazione giudiziale. La conciliazione stragiudiziale delle controversie agrarie e di lavoro*, in *I contratti di composizione delle liti* (a cura di E. Gabrielli e F.P. Luiso), Torino, 2005, tomo I, 329.

LUISO F.P., *Gli strumenti alternativi di risoluzione delle controversie tra prassi ed interventi del legislatore*, in *Quarto Rapporto sulla diffusione della giustizia alternativa in Italia*, e-book, a cura di Isdaci, Unincamere, Camera di commercio di Milano, Camera arbitrale di Milano, 2010, reperibile sul sito www.camera-arbitrale.it, 111.

LUISO F.P., *Giustizia alternativa o alternativa alla giustizia?*, in www.judicium.it.

LUPI R., *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 457.

LUPI R., *Intaccata l'eredità del Fisco inefficace*, in *Il Sole 24 ore*, 6 luglio 2004, 2.

LUPI R., *Diritto tributario*, Milano, 2005.

LUPI R., *Società, diritto e tributi. Scienze giuridiche, discrezionalità e legislazione: profili generali e riflessi tributari*, Milano, 2005.

LUPI R., *Sull'impossibilità del Comune di rinunciare alla TARSU nel quadro di una convenzione per lo svolgimento di un servizio pubblico. A proposito di disponibilità del credito tributario*, in *Dialoghi tributari*, 2004, 21.

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1998.

LUPI R., *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. trib.*, 1994, 1860.

LUPI R., *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. trib.*, 1997, 793.

LUPI R., *Lezioni di diritto tributario*, Milano, 1992.

MAFFEZZONI F., *Alcune riflessioni sul concordato tributario*, in *Riv. it. dir. fin. sc. fin.*, 1941, I, 254.

MALAGU' L., *La conciliazione delle liti tributarie*, in *Boll. trib.*, 1994, 1399.

MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 45.

MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 3019.

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

MARELLO E., *Osservazioni sulla nuova disciplina della conciliazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 1368.

MARINI G., *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 853.

MARINI G., *Il tramonto del reclamo quale condizione di ammissibilità del ricorso tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 1782.

MARINI G., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 1193.

MARINI G., *La transazione fiscale: profili procedurali e processuali*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi* (a cura di F. Paparella), Milano, 2013, 661.

MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995.

MARONGIU G., *La pubblica amministrazione di fronte all'accordo. Considerazioni preliminari*, in AA.VV., *L'accordo nell'azione amministrativa* (a cura di A. Mauscci), Roma, 1988, 16.

MASUCCI A., *La quaestio nel diritto tedesco dell'ammissibilità del contratto di diritto pubblico fra amministrazione e privato*, in *Scritti in onore di M.S. Giannini*, Milano, 1988, 413.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2014.

MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015.

MENCHINI S., *Conciliazione giudiziale*, in *Il nuovo processo tributario* (a cura di T. Baglioni, S. Menchini, M. Miccinesi), Milano, 1997, 411.

MESSINETTI D., *Personalità (diritti della)* in *Enc. dir.*, vol. XXXIII, Milano, 1983, 355.

MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. Miccinesi), Padova, 1999, 5.

MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 376.

MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. Fantozzi, A. Fedele), Milano, 2005, 684.

MICHELI G.A.- TREMONTI G., *Obbligazioni (diritto tributario)* in *Enc. dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, 409.

MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264.

MICHELI G.A., *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1964, I, 3.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.

MIELE G., *La manifestazione di volontà del privato nel diritto amministrativo*, Roma, 1931.

MISCALI M., *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004.

- MORANA D., *Libertà costituzionali e prestazioni personali imposte. L'art. 23 Cost. come norma di chiusura*, Milano, 2007.
- MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.
- MOSCATELLI M.T., *Adesione al processo verbale ed agli inviti a comparire: accertamento del tributo o fattispecie di condono?*, in *Rass. trib.*, 2010, 159.
- MOSCATELLI M.T., *La patologia delle definizione consensuali delle imposte*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* (a cura di S. La Rosa), Milano, 2007.
- MOSCATELLI M.T., *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 483.
- MOSCATI E., *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. dig. it.*, vol. XX, Torino, 1975, 819.
- MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, 228.
- MUSCARA' S., *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 77.
- MUSCARA' S., *Contributo allo studio della funzione di riesame sostanziale*, in *Rass. trib.*, 1996, 1323.
- NAPOLI G., *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, in *Il Fisco*, 2003, 6295.
- NASTA S., *Transazione fiscale: un'opportunità per l'imprenditore in crisi*, in *Corr. trib.*, 2015, 779.
- NEGRO F., *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. dig. It.*, vol. VIII, Torino, 1962, 605.
- NEGRO F., *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, 1957.
- NEGRO F., *I diritti indisponibili nel sistema dell'ordinamento*, in *Foro. it.*, 1956, 215.
- NICOLETTI C.A., *La conciliazione nel processo civile*, Milano, 1963.
- NICOLO' R., *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione*, in *Annali dell'Istituto giuridico economico dell'Università di Messina*, 1932-33, VII, 377.
- NIGRO M., *Amministrazione pubblica (organizzazione giuridica dell')*, in *Enc. giur.*, vol. II, Roma, 1988.

NIGRO M., *Convenzioni urbanistiche e rapporti tra privati (problemi generali)*, in *Scritti giuridici*, tomo II, Milano, 1996, 1311.

NUZZO E., *Procedure di accertamento dei redditi determinati in base a scritture contabili*, in *Rass. trib.*, 1986, 181.

PAGLIARO A. – ALLORIO E., *Concordato tributario (voce)* in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1959, 991.

PEPE P., *Gli effetti “premiali” delle nuove fattispecie dell’adesione: alcune riflessioni “a caldo” in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali “concordatari”*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 473.

PERRONE L., *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)* in *Dizionario di diritto pubblico* (a cura di S. Cassese), Milano, 2006, III, 2003 ss.

PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell’accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I, 80.

PERUGGIA P., *Concordato fiscale ed indisponibilità dell’obbligazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, 921.

PETRILLO G., *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006.

PICCIAREDDA F., *Concono (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, VIII, Roma, 1988, 250.

PICCIRILLI E.M., *Concono fiscale. Profili storici, dottrinali e giurisprudenziali*, Milano, 2010.

PIRAS A., *Sull’esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova riv. dir. comm.*, 1947, 27.

PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 65.

POGGIOLI M., *Il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria, tra incertezze definitorie e prospettive di evoluzione. Considerazioni introduttive*, in *Adesione, conciliazione ed autotutela* (a cura di M. Poggioli), Padova, 2007, 2.

POLANO M., *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 29.

POMINI R., *L’inderogabilità dell’obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, II, 52.

PRESUTTI E., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Messina, 1931.

PREZIOSI C., *Il concono fiscale. Natura giuridica, funzione ed effetti*, Milano, 1987.

- PROSPERETTI G., *Le rinunce e le transazioni del lavoratore*, Milano, 1955.
- PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padova, 1937.
- PUGLIESE M., *Corso di diritto e procedura tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1937.
- PUGLIESE M., *La natura giuridica del concordato fiscale*, in *Foro della Lombardia*, 1934, I, 384.
- PUNZI C., *Disegno sistematico dell'arbitrato*, Padova, 2012.
- PUOTI G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, I, 317.
- PUOTI G.- SELICATO P., *Concordato tributario*, in *Enc. giur.*, Agg., Roma, 2001.
- PUOTI G., *Concordato tributario*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988.
- PUOTI G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, 317.
- PUOTI G., *L'invalidità del concordato nella giurisprudenza delle Commissioni Tributarie*, in *Giur. it.*, III, 1970.
- QUARTA O., *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Miano, II, 1920.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.
- RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 550.
- REALMONTE F., MAGRI' A., *Indisponibilità*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 685.
- REDI M., *Appunti sull'indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 427.
- REDI M., *Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, 404.
- RENDA A., *Le Sezioni Unite chiamate a risolvere i contrasti ermeneutici sugli effetti del mancato contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2015, 701.
- RIVELLO P., *La conciliazione giudiziale. Natura dell'istituto e rapporti con il diritto penale*, in *Il Fisco*, 1996, 8787.

- ROMANELLI GRIMALDI V.M., *Invalidità e validità di patti contrattuali fra Stato contraente e privati intesi a regolare gli oneri tributari derivanti da un negozio giuridico di diritto privato*, in AA. VV., *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, 743.
- ROMANO C.- CHIODAROLI L., *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, in *Corr. trib.*, 2015, 1540.
- ROSSI A., *Conciliazione (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, 12.
- ROSSI P., *Autotutela su atti definitivi: evoluzione della giurisprudenza ed un'ipotesi ricostruttiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 499.
- ROTONDI A., *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padova, 1950.
- RUFFINI G., *Codice di procedura civile commentato*, in AA.VV. (diretto da C. Consolo), III, *sub. art. 806*, 1561.
- RUFFINI G., *Arbitrato e disponibilità dei diritti nella legge delega per la riforma del diritto societario*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, 145.
- RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, 89.
- RUSSO P., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di diritto tributario (diretto da A. Amatucci)*, Padova, 1994, vol. II, 23.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2008.
- RUSSO P., *Sulla sindacabilità e sull'impugnabilità dell'atto di riesame*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 699.
- RUSSO P., *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, 531.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 226.
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990.
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 13.
- SALVINI L., *La richiesta di chiarimenti nella c.d. "Visentini ter"*, in *Rass. trib.*, 1987, 353.
- SANDULLI A.M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1964.

SANTORO PASSARELLI F., *Sull'invalidità delle rinunce e transazioni del prestatore di lavoro*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1948, 53.

SATTA S., *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1966, II, 87.

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

SELICATO P., *La conciliazione giudiziale tributaria: un istituto processuale dalle radici procedurali*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso* (a cura di S. Civitese Matteucci, L. Del Federico), Miano, 2010, 249.

STASI E., *Obbligatorietà o facoltatività della transazione fiscale*, in *Fallimento*, 2011, 85.

STEVANATO D. – LUPI R.- *Determinazione della ricchezza, "obbligazione di riparto", e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi tribut.*, 2013, 7.

STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico ed il problema della natura giuridica*, in *Rass. trib.*, 1998, 1231.

STIPO M., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A., nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1741.

STOLFI G., *Natura giuridica del negozio di accertamento*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1933, 134.

TERRANOVA P., *Il concordato nella dottrina e nel diritto tributario italiano*, Milano, 1946.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1997.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2011.

TESAURO F., *Oggetto del concordato ed imposizione condizionale*, in *Giur. it.*, III, 1970, 93.

TESAURO F., *Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali*, in *Giur. it.*, III, 1970, 55.

TESAURO F., *Spunti problematici sull'imposizione concordata in relazione ad un caso d'invalidità*, in *Giur. it.*, 1970, 19.

TESAURO F., *Il contratto del diritto pubblico e del diritto amministrativo in particolare*, in *Rass. trib. pubbl.*, 1961, 9.

TESAURO F., *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi d'impresa*, in *Impr., ambiente e P.A.*, 1978, 470.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1999, 372.

TESORO G., *Il principio "dell'inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, II, 56.

TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993.

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010.

TISCINI R., *La mediazione civile e commerciale*, Torino, 2011.

TOSI L. *Il requisito di effettività*, in *La capacità contributiva, Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci) Padova, 1994.

TOSI L., *Adesione, conciliazione, ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Adesione, Conciliazione ed Autotutela*, Padova, 2007, 15.

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale. Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettarie*, Milano, 1999.

TOSI L., *Su una ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, I, 97.

TOSI L. *La conciliazione giudiziale*, in AA. VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* (diretta da F. Tesauro), Torino, 1998, 885.

TOSI L., *Il procedimento conciliativo*, in *Il nuovo processo tributario* (a cura di L. Tosi, A. Viotto), Padova, 1999, 5.

TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071 ss.

TOSI L., *La transazione fiscale: profili sostanziali*, in *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi* (a cura di F. Paparella), Milano, 2013, 647.

TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso* (a cura di S. Civitese Matteucci, L. Del Federico), Milano, 2010, 274.

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 521.

- TREMONTI G., *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 278.
- TREMONTI G.- PATRIARCA S., *Fisco, è meglio ritornare al concordato*, in *Il Sole 24 ore* del 30 marzo 1993, 1,4.
- TRIMELLONI M., *Le presunzioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), Padova, 1994, II, 81.
- TROMBELLA L., *La non falcidia del credito IVA nel concordato preventivo prescinde dalla presenza della transazione fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 81.
- UCKMAR A., *La legge del registro*, Padova, 1941, 519.
- UCKMAR A., *Il concordato nella legge di registro*, in *Riv. dir. prat. trib.*, 1943, 8.
- UCKMAR A., *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in *Dir. prat. trib.*, 1937, 388.
- UCKMAR A., *La legge di registro*, vol. VI, Padova, 1941, 66.
- VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, 35.
- VANONI E., *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Roma, 1934.
- VERDE G., *Lineamenti di diritto dell'arbitrato*, Torino, 2013, 66.
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.
- VERSIGLIONI M., *Le ragioni del frequente utilizzo degli istituti deflattivi anziché del processo tributario*, in *Neotera 3bis/2009*, 31.
- VERSIGLIONI M., *L'inconferenza del dogma "dell'indisponibilità tributaria" al concetto del prefigurato concordato triennale preventivo*, in *Adesione, Conciliazione ed Autotutela* (a cura di M. Poggioli), Padova, 2007, 99.
- VISCONTI A., *Riflessioni sull'impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi tributari*, 2006, 453.
- ZINGALI G., *L'elasticità della norma e la discrezionalità dell'amministrazione in campo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1960, I, 3.