

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

Tesi di dottorato di ricerca in diritto e impresa

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario e il principio d'indisponibilità dell'obbligazione fiscale.

SINTESI

La presente ricerca si propone di esaminare i principali strumenti deflattivi del contenzioso tributario e il loro rapporto col tradizionale principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Nella prima parte dello studio si è preso in esame il concetto d'indisponibilità del diritto in termini generali e ci si è interrogati sulla possibilità di ricostruire una categoria generale di diritti indisponibili, ovvero non suscettibili di essere negoziati. Partendo dall'analisi dell'art. 1966 del codice civile, che distingue tra diritti considerati indisponibili per natura e diritti qualificati tali per obbligo di legge, si è giunti alla conclusione che è impossibile individuare una categoria unitaria di diritti indisponibili e definire una volta per tutte un concetto fluido ed evanescente quale è quello dell'indisponibilità giuridica. Per comprendere la reale portata di questo principio è necessario, invece, compiere un'analisi casistica dei singoli diritti che il legislatore ha, nel corso del tempo, a seconda dei momenti storici e degli interessi che intendeva tutelare, considerato disponibili o indisponibili.

Successivamente si è analizzata la natura giuridica dell'obbligazione tributaria, mettendo in evidenza che in un primo momento il rapporto tra il contribuente, tenuto al pagamento delle imposte, e l'amministrazione fiscale, deputata a riscuotere le somme dovute, è stato assimilato dalla dottrina prevalente ad una comune relazione di diritto privato tra un soggetto creditore e un soggetto debitore. Gli studi più recenti hanno invece messo in evidenza alcune fondamentali differenze tra l'obbligazione fiscale, intesa quale *species* del più ampio *genus* delle obbligazioni di diritto pubblico, e le comuni obbligazioni pecuniarie. Secondo questa interpretazione la peculiarità del rapporto obbligatorio d'imposta si coglie non tanto sul piano strutturale, posto che, secondo un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, la presenza della pubblica amministrazione in veste di creditore non è in grado di alterare la sostanza del rapporto obbligatorio, riconducibile al tradizionale modello civilistico, quanto sotto il profilo funzionale. L'obbligazione tributaria, infatti, è destinata ad assolvere alla fondamentale funzione di ripartire il carico tributario tra tutti i membri della collettività, sulla base del principio costituzionale di capacità contributiva. Ciascun contribuente, dunque, è tenuto a concorrere a finanziare la spesa pubblica in misura diversa a seconda della manifestazione di capacità contributiva posta in essere; proprio per garantire l'equità

nella distribuzione del carico fiscale, il legislatore ordinario deve prevedere trattamenti fiscali distinti a fronte di situazioni espressive di differente forza economica. Da qui trarrebbe origine il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria: se, infatti, l'amministrazione finanziaria potesse disporre arbitrariamente del credito tributario, ovvero concedere esenzioni d'imposta o sconti a singoli contribuenti, favorendo taluni rispetto ad altri, titolari di identica capacità contributiva, finirebbe per danneggiare indirettamente la generalità dei consociati, sui quali graverebbe in definitiva l'onere di pagare di più del dovuto per compensare i mancati introiti. Tutto ciò comporterebbe una violazione del principio costituzionale di capacità contributiva, alterando l'equilibrio complessivo del sistema fiscale.

A questo punto si è posta l'attenzione sul concetto d'indisponibilità in ambito tributario. Preso atto di una pluralità di ricostruzioni dottrinali diverse in merito all'esistenza nell'ordinamento tributario di un principio generale d'indisponibilità del credito fiscale, si sono esaminati i tre principali orientamenti espressi sull'argomento. Per la prima teoria l'indisponibilità rappresenta un principio fondante del diritto tributario, ossia un dogma immanente al sistema che, come tale, non richiede di individuarne né il fondamento normativo, né l'effettivo contenuto. Secondo altra tesi, al contrario, il principio non avrebbe alcuna consistenza teorica, né una dignità concettuale: l'espressione, utilizzata a volte in modo enfatico dalla dottrina, sembrerebbe in realtà riecheggiare più il mito di un tempo lontano che non esprimere un autentico valore informatore dell'attuale sistema. Il terzo indirizzo propone un approccio meno radicale al problema, andando alla ricerca del fondamento normativo del principio, individuato dapprima nell'art. 13 del R.D. 3269/1923 e poi, dopo il 1948, alternativamente o cumulativamente negli artt. 23, 53 e 97 della Costituzione, a seconda delle ricostruzioni proposte dalla dottrina. L'analisi del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è poi proseguita ripercorrendo brevemente la produzione giurisprudenziale. Dall'esame dei principali orientamenti sia della magistratura ordinaria che della magistratura contabile si è potuto constatare come anche la giurisprudenza non sia giunta a conclusioni appaganti in merito al fondamento normativo e alla portata del suddetto principio, mostrando le medesime difficoltà incontrate dalla dottrina.

Dopo un rapido accenno, a conclusione del primo capitolo, al rapporto problematico che intercorre tra il principio d'indisponibilità e l'istituto del condono fiscale, da un lato, e dei patti d'imposta, dall'altro, il secondo capitolo entra nel cuore della nostra ricerca, dedicata ad analizzare l'impatto che l'introduzione degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario ha avuto sul principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Dopo aver esaminato nel paragrafo introduttivo l'origine degli istituti deflattivi del contenzioso, ricostruendo il contesto normativo e il retroterra culturale in cui si inseriscono, a partire dall'introduzione nell'ordinamento della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241/90, si è concentrata l'attenzione sul principale e più diffuso strumento deflattivo del contenzioso, il c.d. accertamento concordato. Di tale istituto si è ripercorsa la lunga e travagliata evoluzione normativa che ha avuto inizio alla fine dell'800 con la previsione di forme diverse del c.d. concordato tributario ed è terminata, dopo alterne vicende, nel 1997, con l'introduzione a regime dell'istituto dell'accertamento con adesione nella versione attualmente vigente.

Si è quindi dato conto del secolare dibattito sulla natura giuridica dell'istituto che ha impegnato dottrina e giurisprudenza fino ai giorni nostri. Tale dibattito vede da sempre contrapposti due orientamenti diversi che riflettono un diverso modo d'intendere il principio d'indisponibilità. Da un lato si collocano i fautori della teoria negoziale che assimilano il concordato ad un accordo

transattivo tra amministrazione fiscale e contribuente sull'entità dell'imposta dovuta: laddove non sia possibile quantificare con esattezza il debito del privato, a causa della difficoltà di ricostruire la concreta vicenda impositiva, le parti possono raggiungere un accordo soddisfacente per entrambi. Mentre, infatti, il contribuente ottiene una riduzione della pretesa e delle sanzioni, il Fisco ha il vantaggio di incassare subito la somma concordata, sia pure inferiore a quella originariamente richiesta, scongiurando così il rischio di una probabile controversia, di durata indefinita e dall'esito incerto. Tale teoria, riconoscendo in capo all'amministrazione il potere di disporre del credito tributario, svaluta il principio d'indisponibilità, ammettendo la possibilità di derogarvi nei casi previsti dal legislatore.

I sostenitori della seconda tesi definita unilaterale- provvedimento affermano invece che l'indisponibilità sia un principio immanente al sistema tributario e che, avendo un fondamento costituzionale, non può essere derogato dalla legge ordinaria. Per tale ragione essi rifiutano l'inquadramento del concordato come accordo negoziale tra la parte pubblica e la parte privata, e sostengono che la nuova determinazione della pretesa sarebbe comunque il frutto di una scelta unilaterale dell'amministrazione finanziaria, a cui il contribuente presta (separata) adesione. Anzi, proprio dalla partecipazione del contribuente all'attività di accertamento emergerebbero quegli elementi che permettono all'amministrazione di riesaminare il precedente atto e di correggerlo per arrivare all'esatta quantificazione del tributo dovuto. Il nuovo importo così determinato rappresenta dunque non l'esito di una trattativa che sottende la rinuncia delle parti alle rispettive pretese, secondo una logica transattiva che sarebbe preclusa all'amministrazione a causa della natura indisponibile del credito tributario, ma il risultato della corretta valutazione della misura dell'imposta, resa possibile grazie alla collaborazione del privato in sede di accertamento.

Dopo aver esaminato i limiti delle opposte teorie, messi in evidenza dai detrattori dell'uno e dell'altro orientamento, ci si è soffermati sul tentativo, compiuto dalla dottrina più recente, di superare le impostazioni tradizionali. Esse, infatti, avevano finito per irrigidire il dibattito intorno alla contrapposizione, collegata alla diversa rilevanza attribuita al principio d'indisponibilità, tra il modello negoziale-transattivo e l'indirizzo pubblicistico-unilaterale, rendendo di fatto la discussione sterile. Viene così proposta la nuova teoria del concordato come accordo bilaterale, di natura consensuale ma non negoziale: alla base di tale indirizzo vi è la convinzione che l'accordo concluso tra due soggetti ontologicamente *diversi*, quali sono il contribuente e la pubblica amministrazione, non possa essere assimilato ad un comune contratto di diritto privato per l'assenza di un requisito essenziale del contratto, ovvero la pari ordinazione tra i contraenti. In quest'ottica, l'intesa raggiunta sull'entità del debito d'imposta sarebbe il prodotto di due atti eterogenei (una manifestazione di volontà privatistica da un lato, e un atto amministrativo dall'altro), come tali non suscettibili di essere ricondotti ad unità all'interno di un unico negozio giuridico, in conformità allo schema tipico di formazione del contratto.

Secondo tale ricostruzione, inoltre, l'accordo non avrebbe ad oggetto il credito tributario in senso proprio, ma qualcosa di diverso: infatti, laddove, come nel caso dell'adesione, la pretesa non sia contenuta in un atto definitivo, il debito sottostante risulta ancora incerto nell'*an* e nel *quantum*, in quanto il relativo processo di formazione non si è ancora completato. Solo quando l'obbligazione tributaria si cristallizza in un provvedimento non più suscettibile di essere rimesso in discussione il credito che ne è oggetto, ormai definito in tutti i suoi elementi costitutivi, acquisisce il carattere dell'indisponibilità e diviene intangibile.

Questa nuova prospettiva, accolta da una parte della dottrina che si è occupata dell'accertamento con adesione, è stata ripresa e sviluppata con riferimento anche alla conciliazione giudiziale e alla mediazione tributaria, a cui è dedicato il terzo capitolo. In questi casi la natura incerta e precaria della pretesa tributaria emerge in maniera ancora più evidente: tali istituti, infatti, a differenza del concordato, caratterizzato da una divergenza interpretativa in ordine alla ricostruzione della fattispecie impositiva, solo potenzialmente suscettibile di sfociare in una controversia, presuppongono un contenzioso già in atto. In quest'ottica, proprio la presenza della c.d. *res litigiosa* consentirebbe di escludere la violazione del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: muovendo dalla premessa che per poter integrare un atto di disposizione in senso proprio del credito occorre che quest'ultimo sia dotato dei requisiti civilistici di certezza, liquidità ed esigibilità, idonei ad attribuirgli il carattere della stabilità, è evidente che tale presupposto non può ricorrere qualora la pretesa sia ancora *sub iudice*.

Il terzo capitolo si apre con l'esame dell'evoluzione normativa dell'istituto della conciliazione, fino alle recentissime modifiche introdotte a partire dal 1 gennaio 2016, e prosegue ripercorrendo il dibattito dottrinale sulla natura giuridica della conciliazione, al fine di verificare la compatibilità delle ricostruzioni proposte con il principio d'indisponibilità. Preso atto che gli orientamenti che si contendono il campo riproducono le posizioni già espresse con riferimento all'accertamento con adesione, con il quale, del resto, la conciliazione presenta numerosi punti di contatto, ci si è soffermati sulle peculiarità della conciliazione. Si è esaminato in particolare il ruolo svolto dal giudice ai fini del perfezionamento dell'accordo conciliativo e si è constatato come la diversa rilevanza attribuita alla funzione svolta dalla Commissione tributaria provinciale dipenda ancora una volta dal diverso approccio nei confronti del principio d'indisponibilità. Invero, per alcuni autori, nonché per la Corte Costituzionale, la Commissione dovrebbe limitarsi a una mera verifica di legalità esterna del procedimento, mentre per altri dovrebbe spingersi oltre, fino a sindacare nel merito il contenuto dell'accordo, ossia valutare la congruità dell'importo stabilito in sede di conciliazione. E' evidente come tale ultima conclusione sia ispirata dall'esigenza di sottrarre alle parti il potere di disporre della pretesa, assicurando sempre il controllo di legalità sostanziale da parte della magistratura sui termini dell'intesa raggiunta.

Di seguito si è passati a trattare la mediazione tributaria, l'ultimo, in ordine di tempo, istituto deflattivo del contenzioso tributario introdotto dal legislatore. Dopo aver richiamato le origini dell'istituto, sottolineandone le differenze dalla mediazione civilistica, con cui condivide il nome più per ragioni di *appeal* mediatico che non di reale affinità strutturale, ci si è soffermati su alcune delle numerose problematiche sollevate che hanno dato origine ad una importante pronuncia della Corte Costituzionale del 2014. Sono stati poi affrontati in particolare gli aspetti che interferiscono maggiormente con la questione dell'indisponibilità del credito tributario. A tal proposito si è concentrata l'attenzione sui tre criteri di valutazione della proposta di mediazione, dettati dall'art. 17-*bis* del d.lgs. 546/92, ovvero: 1) l'incertezza (in punto di diritto) delle questioni controverse; 2) il grado di sostenibilità (sul piano del fatto) della pretesa; 3) l'economicità dell'azione amministrativa, inteso in realtà non come criterio operativo autonomo, ma come una sorta di clausola generale che impone all'amministrazione di ispirare la propria condotta ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento.

Tali elementi offrono per la prima volta all'amministrazione la possibilità di ancorare la decisione, in merito all'opportunità di concludere la mediazione oppure di proseguire il contenzioso, a dei

parametri normativi certi, capaci di limitare la discrezionalità dell'amministrazione. L'assenza di criteri di fonte legislativa, infatti, era stata considerata dalla dottrina come una delle lacune più gravi della disciplina della conciliazione tributaria: proprio l'eccessiva discrezionalità rimessa all'Ufficio, chiamato a decidere se definire o meno la controversia in conciliazione, rappresentava la causa principale degli abusi di potere e delle disparità di trattamento riscontrate nella prassi.

In questo senso, secondo una recente interpretazione autorevolmente sostenuta, l'art. 17-*bis*, riconoscendo all'amministrazione il potere di rideterminare l'entità della pretesa in sede di mediazione, rappresenterebbe un indice inequivocabile della volontà di superare il divieto assoluto di disporre dell'obbligazione tributaria. L'apertura a una nuova forma di disponibilità del credito non sarebbe tuttavia incondizionata: non a caso, infatti, com'è stato acutamente rilevato, il legislatore ha sentito il bisogno di delimitare i confini di questo potere proprio attraverso la previsione dei citati parametri. Pertanto, solo laddove, a seguito di un giudizio di tipo prognostico sull'esito della lite, le probabilità di difendere con successo la pretesa risultino estremamente ridotte, l'amministrazione potrà abbandonare il contenzioso e percorrere la strada della mediazione. Al contrario, invece, qualora 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 impositiva, che altrimenti darebbe luogo ad una modalità arbitraria di esercizio del potere dispositivo, come tale inammissibile. Sembra dunque riscontrarsi in dottrina la tendenza ad individuare una nuova frontiera del principio d'indisponibilità, inteso in chiave più moderna ed evoluta, e dunque compatibile con l'evoluzione dell'ordinamento.

La ricerca è completata, a conclusione del capitolo, con un breve accenno ad un tema tradizionalmente trascurato dal dibattito dottrinale, che tuttavia è tornato d'attualità a partire dal 2002: ci si riferisce alla questione dell'ammissibilità degli accordi nella fase della riscossione e al rapporto di compatibilità o incompatibilità col principio d'indisponibilità.

A seguito dell'introduzione dell'istituto della transazione fiscale nel 2002 la dottrina è tornata a interrogarsi su questo argomento, mettendo in evidenza le difficoltà di conciliare le regole generali delle procedure concorsuali con i principi cardine del diritto tributario. Tra questi, proprio il principio d'indisponibilità del credito risulta essere messo in discussione dalla possibilità riconosciuta all'amministrazione di accettare, a certe condizioni, la proposta di riduzione del credito tributario vantato nei confronti dell'impresa in stato di crisi, avanzata in sede di accordo di ristrutturazione dei debiti. Anche in questo caso la legge sembra ammettere una valutazione di economicità/convenienza, sempre rigorosamente ispirata ai canoni costituzionali d'imparzialità e buon andamento, che potrebbe giustificare la rinuncia parziale al credito, laddove esso non avrebbe concrete possibilità di essere soddisfatto integralmente, in cambio della riscossione certa e tempestiva della parte residua. Ciò presuppone di nuovo una visione più evoluta del principio d'indisponibilità che non si traduce nella sua scomparsa ma solo in un fisiologico adattamento alla realtà e al mutato quadro normativo.