

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DELLA TUSCIA DI VITERBO
DIPARTIMENTO DI ISTITUZIONI LINGUISTICO-LETTERARI, STORICO-FILOSOFICI E
GIURIDICI

Corso di Dottorato di Ricerca in

"Diritto dei contratti pubblici e privati" – XXVII Ciclo

ACCORDI E NEGOZI NELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

(s.s.d. IUS/12)

Tesi di dottorato di:

Dott. Gianpiero Devillanova

Coordinatore del corso

Prof. Carlo Sotis

Tutore

Prof. Nicola Corbo

27 Giugno 2016

INDICE

INTRODUZIONE.....	7
-------------------	---

CAPITOLO PRIMO

IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ: INTRODUZIONE ALL'INDAGINE

1. L'indisponibilità nel diritto tributario.....	10
2. La varietà lessicale come riflesso della pluralità di concezioni.....	15
3. Il principio di indisponibilità nell'impostazione tradizionale tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa di imposizione.....	21
4. Piano dell'indagine tra fase di accertamento e di riscossione.....	29

CAPITOLO SECONDO

LE PRINCIPALI FATTISPECIE CONSENSUALI NELLA FASE DI ACCERTAMENTO

1. Profili generali	34
2. L'accertamento con adesione.....	38
2.1 I profili funzionali e procedurali dell'istituto.....	38
2.2 Le caratteristiche strutturali e l'inquadramento teorico dell'istituto a partire dai suoi antecedenti storici.....	49
3. L'adesione ai verbali di constatazione.....	64
4. L'adesione agli inviti a comparire.....	71
5. La conciliazione giudiziale.....	77
6. Il reclamo/mediazione	86

CAPITOLO TERZO
LE PRINCIPALI FATTISPECIE CONSENSUALI NELLA FASE DI
RISCOSSIONE

1. I profili funzionali della riscossione e le ipotesi di discrezionalità previste dalla legge.....	95
2. Il pagamento delle imposte mediante la cessione di beni culturali.....	97
3. Le fattispecie compensative in ambito tributario	105
3.1 La preclusione all'operatività della compensazione nella materia tributaria.....	106
3.2 Le prime aperture: la compensazione verticale, quella orizzontale e in sede sanzionatoria.....	108
3.3 Il riconoscimento dell'art. 8 dello Statuto del contribuente e l'ammissibilità della compensazione volontaria tra amministrazione finanziaria e contribuente...	113
4. La transazione fiscale: origini, legittimità costituzionale e rapporti con il contratto di cui all'art. 1965 del codice civile.....	124
4.1 La natura pubblicistico-procedimentale della transazione nell'ambito del concordato preventivo.....	137
4.2 La natura negoziale della transazione in sede di accordi di ristrutturazione.....	142
5. La dilazione delle imposte iscritte a ruolo.....	148

CAPITOLO QUARTO
PRINCIPIO DI INDISPONIBILITA' E ACCORDI NELLA RISCOSSIONE

1. Premessa.....	159
2. Il fondamento normativo del principio di indisponibilità e i principi costituzionali.....	160
3. L'analisi della dottrina: la tesi dell'inesistenza del principio di indisponibilità.....	169
4. (segue)Quella della sua radicale affermazione.....	173
5. (segue) ... e quella “mediana”.....	175
6. Gli orientamenti giurisprudenziali.....	177
7. L'ipotesi degli accordi atipici.....	190
8. La patologia degli accordi.....	193
 <i>Considerazioni conclusive</i>	206
 Bibliografia.....	211
Giurisprudenza.....	226

INTRODUZIONE

La ricerca attiene alle fattispecie consensuali e negoziali nell'attuazione della norma tributaria e, precipuamente, nella fase della riscossione, quali strumenti alternativi all'azione unilaterale dell'amministrazione finanziaria.

La tematica si inserisce, sia pure con connotati peculiari, nel più ampio contesto della ricerca del consenso dei soggetti amministrati nell'esercizio delle potestà pubblicistiche e in un rinnovato modo di concepire l'azione amministrativa.

Nello specifico campo tributario, ormai da tempo si registra un'evoluzione normativa volta, da un lato, a rafforzare gli istituti a vocazione collaborativa già esistenti e, dall'altro, a crearne di nuovi nell'ottica di assicurare la percezione del tributo in tempi rapidi e certi.

Vengono in rilievo diversi strumenti che, pur nella varietà della rispettiva struttura e dello specifico meccanismo di funzionamento, si caratterizzano per porsi come congegni di composizione del rapporto fiscale.

In ordine all'inquadramento delle fattispecie positivamente accolte dalla legislazione nelle tradizionali categorie del negozio e del provvedimento ovvero in figure diverse quali i c.d. moduli consensuali, di cui pure viene affermata l'autonomia concettuale, è dato riscontrare in dottrina una sostanziale diversità di opinioni. A quanti, muovendo da una ricostruzione in termini privatistici, riconducono le ipotesi di definizione consensuale al negozio di transazione, si contrappongono i fautori di un inquadramento in termini pubblicistici.

Nell'affrontare lo studio delle forme consensuali e negoziali nell'attuazione della norma tributaria si è ritenuto che il punto nodale da cui muovere fosse da identificarsi nel principio che si suole tradizionalmente definire di "indisponibilità dell'obbligazione tributaria".

La delimitazione dell'esatta portata, la verifica della sua attuale vigenza ed effettività sono essenziali, infatti, al fine di individuare non solo la stessa ammissibilità di tali strumenti, inerendo qualsiasi accordo a profili dispositivi, ma anche gli ambiti in cui gli stessi possono concretamente e legittimamente operare.

Il principio in parola, pur rappresentando il *fil rouge* delle elaborazioni degli studiosi della materia a partire dagli inizi del novecento del secolo scorso, costituisce ancor oggi uno dei più controversi, tanto che le opinioni degli autori divergono in ordine alla sua stessa rilevanza e alla "cittadinanza" nell'attuale assetto.

Nell'accingersi al tema si è ritenuto di procedere ad una breve ricognizione delle elaborazioni di teoria generale al fine di verificare l'esistenza di un nucleo concettuale valido anche nel settore tributario, connotato da uno spiccato particolarismo. Nell'esaminare, quindi, la nozione in tale ambito si è dato conto della varietà terminologica esistente per designare il fenomeno, cercando di dimostrare che la stessa, lungi dal costituire espressione di disordine concettuale (come da taluni paventato), rappresenta in realtà il riflesso della divergenza di impostazioni esistenti in punto di momento genetico del debito di imposta. Dopo aver illustrato il principio secondo l'insegnamento tradizionale, preso atto dei dubbi sulla sua attuale vigenza e portata, si è optato per un'analisi della disciplina positiva di alcuni istituti allo scopo di valutare, alla luce degli spazi effettivamente riconosciuti dalle norme, se ed in che misura gli stessi comportino l'attribuzione all'amministrazione di un qualche potere di disposizione del credito tributario, o se, invece, nessuna interferenza possa registrarsi con il principio di indisponibilità.

L'analisi è stata condotta esaminando partitamente le fattispecie rilevanti nelle fasi dell'accertamento e della riscossione, stante l'autonomia funzionale delle stesse, essendo volta la prima all'individuazione dell'*an* e del *quantum*

debeatur in relazione al presupposto di fatto realizzato dal contribuente, laddove la seconda ha funzione soddisfattoria di pretese già definite.

Rilevato che le figure “consensuali” nel rapporto contribuente-amministrazione previste dall’attuale legislazione sembrano porre in crisi l’antico dogma teorizzato dalla dottrina classica – secondo cui la natura pubblicistica del tributo e il suo essere vitale per il funzionamento e la sopravvivenza stessa dello Stato dovrebbero portare all’esclusione di una qualsiasi forma di discrezionalità nella determinazione e realizzazione della pretesa – il tema dell’indisponibilità è stato ripreso per scandagliarne il fondamento normativo e analizzarne l’ambito di operatività alla luce delle posizioni dottrinali e degli orientamenti giurisprudenziali.

Tale esame ha evidenziato che, pur dovendosi ancora predicare l’esistenza del principio, in vista della tutela di interessi costituzionalmente protetti di rango pari o superiore, la legge ne ammette la deroga. Ci si è chiesti allora se oltre alle ipotesi di accordi espressamente disciplinate possano trovare spazio anche fattispecie atipiche, svincolate da una previsione *ad hoc* e da un *nomen* formale. Ritenendo di poter fornire risposta negativa al quesito e circoscritta, dunque, la rilevanza del tema ai soli accordi tipici, sono state esaminate le relative patologie.

CAPITOLO I

IL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ: INTRODUZIONE ALL'INDAGINE

SOMMARIO: 1. L'indisponibilità nel diritto tributario. – 2. La varietà lessicale come riflesso della pluralità di concezioni – 3. Il principio di indisponibilità nell'impostazione tradizionale tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa di imposizione – 4. Piano dell'indagine tra fase di accertamento e di riscossione

1. L'indisponibilità nel diritto tributario

In via preliminare, a fini ricostruttivi, sembra opportuno far precedere l'analisi del tema dell'indisponibilità nello specifico ambito tributario, da una ricognizione delle elaborazioni di teoria generale al fine di verificare l'esistenza di un nucleo concettuale cui possa utilmente farsi riferimento anche in esso, in considerazione delle caratteristiche del tutto peculiari che lo connotano¹.

¹ Secondo BORIA P., *Il sistema tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 28, il sistema tributario presenta tratti di autonomia ricostruttiva e di

La dicotomia disponibilità/indisponibilità del diritto involge l'esistenza o, al contrario, l'assenza del potere o facoltà di disposizione da parte del suo titolare. Appena ci si voglia spingere più in là di questa piana perifrasi, si incontrano non poche difficoltà ad individuare una definizione unitaria di tali concetti, in quanto, da un lato, non è dato rinvenire nessun referente normativo che ci offra la relativa nozione e, dall'altro, la locuzione "*potere di disposizione*" assume evidentemente una pluralità di significati in relazione allo specifico ambito in cui viene in rilievo.

Invero, il codice civile prende in considerazione le conseguenze che derivano dall'indisponibilità dei diritti in una pluralità di norme.

In particolare, le previsioni codicistiche sanciscono che i diritti indisponibili: non sono soggetti a prescrizione (art. 2934, c. 2, c.c.); non si prestano a confessione o a giuramento (artt. 2733, comma secondo, e 2739, comma primo, c.c.); non consentono la modifica della disciplina legale della decadenza né la rinuncia ad essa (art. 2968 c.c.); determinano la rilevabilità d'ufficio della stessa in caso di improponibilità dell'azione (2969 c.c.); non permettono la conclusione di patti con i quali si conviene l'inversione o la modificazione dell'onere della prova (art. 2698 c.c.).

La circostanza che le norme citate prendano in considerazione le conseguenze dell'indisponibilità non risolve, ad ogni evidenza, il problema di fondo di individuarne la nozione².

particolarismo rispetto agli altri settori dell'ordinamento giuridico. Più specificamente, l'autonomia sarebbe da rinvenirsi nell'esistenza di principi generali che assolverebbero ad una funzione unificante della materia fiscale e, ad un tempo, distintiva rispetto agli altri settori. Nel medesimo senso, vedi, GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Milano 1956,16; MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 39 e ss.

² Sull'indisponibilità pare utile richiamare i seguenti lavori: PIRAS A., *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, in *Nuova riv. dir. comm.*, 1947, 27; NEGRO F., *Indisponibilità giuridica*, in *N.ss. Dig. It*, Torino, 1962, VIII, 605 e ss.; MOSCATI E., *Vincoli di indisponibilità*, in *Nss. Dig.*

Tale constatazione ha portato un insigne studioso a concludere che «*la c.d. indisponibilità è un mero rilievo di fatto, una sintesi verbale operata dalla dottrina sull'effetto, dipendente da altri principi che possono limitare la disposizione dei beni*»³.

Si tratta, è bene sottolinearlo, di una posizione tutt'altro che isolata⁴.

Ad analoga conclusione sembra, infatti, pervenire un altro autore laddove asserisce che «*la categoria della indisponibilità, senz'altro utile su un piano descrittivo, risulta di incerta configurazione da un punto di vista strettamente scientifico*»⁵.

Secondo diverso orientamento⁶, invece, sarebbe possibile attribuire autonomia concettuale alla categoria e distinguerla da figure affini con cui pure è

It., XX, Torino, 1975, 818 e ss.; FRANCIOSI L., *Indisponibilità (vincoli di)* in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989; REALMONTE F. - MAGRÌ A., *Indisponibilità*, in *Enc. Dir.*, III, Agg., Milano, 1999, 685 e ss..

³ CASSESE S., *I beni pubblici*, Milano, 1969, 106, nota. Nello stesso senso, con specifico riferimento al diritto tributario, REDI M., *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, 407 e ss., ove si legge che “non esiste una categoria astratta, ben definibile di diritti disponibili, ma esistono diritti per i quali la legge, a seconda dei momenti storici e degli interessi che intende tutelare, prevede vincoli più o meno intensi alla loro disponibilità”.

⁴ Cfr., MOSCATI E., *Vincoli di indisponibilità*, op. cit., 821, secondo cui l'indisponibilità si risolverebbe “in 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”. Si muove lungo la medesima linea di pensiero anche PALMIERI A.M., *Transazione e rapporti eterodeterminati*, Milano, 2000, 318 ss., secondo cui “i tentativi di elevare l'indisponibilità a categoria concettuale generale si sono scontrati con le difficoltà opposte da un sistema normativo che di essa non offre una definizione positiva e nel quale non è dato di rinvenire utili indicazioni ricostruttive”.

⁵ FRANCIOSI L., *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989.

⁶ REALMONTE F.-MAGRÌ A., *Indisponibilità*, op. cit., 688.

stata spesso identificata o sovrapposta, quali, ad esempio, l'incommerciabilità dei beni, l'intrasferibilità dei diritti, il difetto di legittimazione⁷.

Muovendo dall'analisi del dato normativo⁸ è possibile distinguere ipotesi in cui l'indisponibilità è attributo del diritto stesso, sintomo della mancanza «dell'attitudine a subire atti dispositivi»⁹, da quelle in cui essa trae origine dall'apposizione di un vincolo ad un diritto di per sé disponibile.

Nel primo caso, l'indisponibilità «esprime una limitazione del contenuto tipico del diritto soggettivo»¹⁰ mancando il potere di disposizione in «conseguenza della natura stessa del diritto o di espressa dichiarazione legislativa (cfr., art. 1966, comma 2, c.c.)»¹¹. Previsioni esplicite di questo tipo sarebbero, ad esempio, quelle riferite all'usufrutto legale spettante ai genitori (art. 326 c.c.), al diritto agli alimenti (art. 447 c.c.), al diritto di uso e di abitazione (art. 1024 c.c.).

⁷ In tal senso, NEGRO F., *Indisponibilità giuridica*, in *N.ss. Dig. It.*, Torino, 1962, VIII, 605 e ss., che definisce il fenomeno dell'indisponibilità giuridica come “*quella particolare posizione del titolare del diritto di proprietà, che lo rende inidoneo a compiere efficacemente atti di rinuncia, negozi di alienazione in genere o costituzione di diritti reali*”. Tale inidoneità viene ricollegata alla circostanza che “*il diritto stesso è destinato ad assolvere una particolare funzione nei confronti di determinate persone (terzi creditori)*”. Talché, il suo titolare può validamente esercitare il diritto di disposizione, ma senza incidere nella sfera giuridica dei terzi, rispetto ai quali l'atto sarà inefficace. A ben guardare, il profilo indagato dal Negro, attenendo unicamente alla garanzia e realizzazione del credito, non sembra possa fungere da valido parametro ai fini di una ricostruzione, in termini generali, della categoria.

⁸ PIRAS A., *Sull'esercizio della facoltà di disporre*, cit.; FRANCIARIO L., *Indisponibilità (vincoli di)*, op. cit.; REALMONTE F.-MAGRÌ A., *Indisponibilità*, cit., 688 e ss..

⁹ Così, PUGLIATTI S., *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Ann. Messina*, I, 1927 e, successivamente, in *Diritto civile, Metodo-Teoria-Pratica*, Milano, 1951, 13 e ss..

¹⁰ REALMONTE F.-MAGRÌ A., *Indisponibilità*, op. cit., 688.

¹¹ FRANCIARIO L., *Indisponibilità (vincoli di)*, op. cit., 1.

In queste ipotesi, per la rilevanza degli interessi in gioco (es. diritti della personalità, diritti sui beni demaniali), la limitazione del potere di disposizione – che può essere totale, allorché dal contenuto del diritto esuli tanto il potere di alienazione che quello di rinuncia, o parziale, quando, al contrario, difetti alternativamente solo il potere abdicativo o traslativo – è connotata da finalità prettamente pubblicistiche, essendo funzionale alla protezione di interessi superindividuali.

Nel secondo caso, invece, la carenza o la limitazione del potere di disposizione, che costituisce il *proprium* del fenomeno, discende dall'apposizione di vincoli, di origine legale o negoziale, a diritti naturalmente disponibili comprimendone, con intensità variabile in relazione alle singole fattispecie, la normale facoltà dispositiva.

A questa categoria sono, ad esempio, ascrivibili le fattispecie contemplate all'art. 169 c.c. in tema di fondo patrimoniale; all'art. 507, comma 3, c.c. sul rilascio dei beni ereditari; agli articoli 2906 e 2913 c.c. in materia rispettivamente di sequestro conservativo e pignoramento; all'art. 42, comma 1, della legge fallimentare.

L'apposizione del vincolo (di indisponibilità) assolve normalmente una funzione di garanzia patrimoniale rispondendo alla diversa esigenza di apprestare una protezione per i terzi titolari d'interessi ritenuti dalla legge prevalenti, la cui posizione potrebbe essere lesa per effetto dell'atto dispositivo¹².

Le elaborazioni di teoria generale che riconoscono autonomia concettuale all'indisponibilità ne individuano la sostanza nell'assenza o nella limitazione, che può derivare dalla natura del diritto, dalla legge o dal contratto, di una o più facoltà e poteri insiti nel contenuto tipico di una certa situazione giuridica soggettiva e, quindi, ad esempio ed a seconda dei casi, delle facoltà di rinuncia, di transazione, di cessione, di compensazione, di remissione.

¹² REALMONTE F.-MAGRÌ A., *Indisponibilità*, op. cit., 689.

Volgendo lo sguardo all'ordinamento tributario l'indisponibilità, se riferita alla potestà di imposizione e all'obbligazione tributaria¹³ esprimerebbe, si è detto, «l'incompatibilità di qualsiasi manifestazione di poteri dispositivi con la disciplina dell'an e del quantum del tributo e, quindi, l'irrinunciabilità all'esercizio dei propri poteri da parte del soggetto attivo del rapporto d'imposta»¹⁴ costituendo un'ipotesi di indisponibilità "per natura"¹⁵.

2. La varietà lessicale come riflesso della pluralità di concezioni

Il tema dell'indisponibilità, riguardato con riferimento all'azione dell'amministrazione finanziaria e non anche alle situazioni soggettive riferibili al contribuente, rappresenta il *fil rouge* che attraversa le elaborazioni degli studiosi della materia a partire dagli inizi del novecento.

Ciò si spiega tenendo a mente che, in campo tributario, la teoria dell'indisponibilità si correla a quelle sulla potestà di imposizione, sull'obbligazione tributaria, sul rapporto di imposta, sull'autoritatività del tributo.

¹³ Nel prosieguo della trattazione si verificherà la fondamentale differenza tra le due nozioni e, di conseguenza, emergerà come riferire l'indisponibilità all'una o all'altra determini un sostanziale cambio di prospettiva. Al momento, il generico riferimento ad entrambe assolve al limitato fine di introdurre la problematica.

¹⁴ PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, op. cit., 485.

¹⁵ Così FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 61 e ss. secondo cui si tratterebbe di "un diritto indisponibile in sé, nella sua consistenza funzionale, di un diritto che nasce inglobando la limitazione intrinseca della assenza di poteri dispositivi normalmente presenti in ogni diritto soggettivo".

Nonostante, dunque, costituisca uno degli argomenti più frequentati dalla dottrina, non di meno costituisce ancor oggi uno dei più controversi, anche per la mancanza (forse non del tutto casuale) di un decisivo apporto della giurisprudenza volto a chiarire, in termini di effettività della tutela, la portata applicativa del principio stesso.

Accingendosi all'analisi della problematica dell'indisponibilità in questo ambito, occorre avvertire l'esistenza di una varietà terminologica¹⁶ tale da rendere dubbia la stessa esistenza di una nozione univoca¹⁷.

Procedendo, al solo scopo di chiarire l'entità del "fenomeno", ad una ricognizione del tutto sommaria e preliminare delle espressioni adoperate, nel tempo si è parlato, volta a volta, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, dell'imposta, del credito tributario o erariale, della potestà di imposizione.

La giurisprudenza, dal canto suo, è incline a parlare oltre che di indisponibilità, di vincolatività dell'obbligazione tributaria¹⁸, di irrinunciabilità della potestà impositiva¹⁹, di inderogabilità dell'obbligazione tributaria²⁰. Sovente, in maniera omnicomprensiva, quasi nel timore di circoscrivere "pericolosamente" l'ambito del fenomeno, si parla di «*inderogabilità della norma tributaria, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatività*

¹⁶ La sottolineatura dell'adozione di molteplici formule lessicali è piuttosto frequente in dottrina, tra i lavori più recenti si segnalano, da ultimo, MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 126; 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, 357 e ss..

¹⁷ In tal senso, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 62; TOMA G., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, 245.

¹⁸ Cass., 10 marzo 1975, n. 883, in *Boll. Trib.*, 1975, 1640.

¹⁹ Cass. Civ., 27 febbraio 1979, n. 1276, in *Boll. Trib.*, 1980, 487.

²⁰ Cass. Civ., sez. unite, 9 luglio 1949, in *Riv. Dir. fin.*, 1950, 51.

della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta»²¹ facendo ricorso a formule che definire di stile non sembra fuori luogo.

In una pronuncia risalente²², nel negare la natura transattiva del concordato fiscale, si giunge addirittura a definire l'intera "*materia tributaria*" come "*indisponibile*", "*incompromessibile*" ed "*intransigibile*".

La questione che si pone, allora, è indagare se, a fronte di questa multiforme varietà lessicale, si collochino altrettante concezioni del principio di indisponibilità o se, invece, sia possibile individuare un concetto unitario, almeno nei suoi tratti essenziali, che rinvenga il proprio fondamento in norme positive.

Riservando al prosieguo della trattazione il compito di fornire una risposta puntuale al quesito, in prima battuta è possibile notare che le locuzioni utilizzate talvolta sono semplicemente il frutto del tentativo degli interpreti di individuare

²¹ Comm. Trib. Reg. della Puglia, 4 novembre 2013, n. 84. In tal senso, è dato rinvenire altre pronunce in cui la formula è reiterata apoditticamente.

Sul punto, deve però osservarsi che la stessa sembra, talvolta, costituire l'enunciazione a cui ricorrono sinteticamente gli estensori di massime redazionali, anche quando nella sentenza oggetto di pubblicazione nulla si dice sul punto. Tanto si registra, ad esempio, con riferimento, tra le altre, a Cass. Civ. sez. V, 9 gennaio 2009, n. 237, massimata nei seguenti termini: "*In ossequio ai principi fondamentali di inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolatività della potestà impositiva ed irrinunciabilità del prelievo tributario, il contribuente non può giovare dell'affidamento posto su una circolare esplicativa successivamente caducata da un mutamento di indirizzo ermeneutico dell'Amministrazione emittente la quale è libera di conservare, correggere o modificare il proprio orientamento atteso il disconoscimento di atto a portata normativa alla circolare medesima*".

Cfr., Cass. Civ., Sez. unite, 2 novembre 2007, n. 2303 ove si legge che trattasi di "*principio - coniugato secondo un diverso lessico, ma riferito ad un unico concetto - di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta*".

²² Corte di Cassazione del Regno, Sezioni unite, 15 maggio 1939, n. 1661 in *Giur. civ. e comm.*, 1939, 1538 e ss..

espressioni più ricercate ed originali, rispetto a quelle già in uso, per designare il medesimo concetto²³. Più spesso, però, sono la conseguenza di una diversa ricostruzione dei concetti fondamentali del diritto tributario, quali il rapporto giuridico d'imposta, l'obbligazione tributaria, l'accertamento e, dunque, sono il riflesso dell'attribuzione alla nozione di un diverso significato e latitudine.

Sulla base di tale rilievo non si ritiene condivisibile, almeno con i caratteri di generalità con cui è stato formulato, l'assunto, pure sostenuto da diversi autori, per cui alla molteplicità di locuzioni adoperate corrisponderebbe, di massima, una confusione concettuale²⁴.

Tale conclusione si appalesa semplicistica e oblitera il substrato teorico da cui nel tempo hanno avuto origine le locuzioni utilizzate.

La differente terminologia adoperata, infatti, costituisce il portato della diversità di concezioni in ordine alla nascita dell'obbligazione tributaria e al sottostante riconoscimento di effetti dichiarativi o costitutivi all'avviso di accertamento²⁵.

²³ In tal senso, FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 43, secondo cui non può sottacersi, sul piano lessicale, "l'estro inventivo dei giuristi, non inferiore a quello imperante in altri rami della scienza".

²⁴ Parla espressamente di "confusione concettuale", VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 314, in posizione fortemente critica anche con riferimento precipuo alla giurisprudenza. Ivi, infatti, si legge che la varietà di terminologia utilizzata sarebbe segno evidente di "disomogeneità concettuale" (pag. 312, nota 20). Contesta tali conclusioni, FALSITTA G. *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, cit., 43 il quale, pur non negando il frequente ricorso a formule linguistiche differenti, ritiene "pretestuoso trasformare codesta varietà in confusione circa la reale consistenza del concetto di indisponibilità".

²⁵ Per un'analisi dei fondamenti delle teorie richiamate, della loro contrapposizione e relativo superamento, si rinvia a FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, op. cit., 397 e ss.; MOSCATELLI M.T.,

Sul punto deve infatti rammentarsi che, per lungo tempo, il fenomeno impositivo è stato analizzato avendo riguardo non già al suo profilo giuridico, ma unicamente nella prospettiva economica-finanziaria del tributo. Soltanto agli inizi degli anni trenta del secolo scorso si affermò nel nostro ordinamento, con caratteri di autonomia rispetto alla scienza finanziaria, il diritto tributario.

Gli studiosi che per primi si occuparono della materia quindi, vuoi per l'influenza esercitata dalla dottrina tedesca, vuoi per la carenza di compiute elaborazioni giuridiche, fecero ricorso allo schema privatistico del rapporto obbligatorio per ricostruire quello intercorrente tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

In particolare, l'attuazione del prelievo tributario venne ricondotta al paradigma dell'obbligazione *ex lege*, nascente al verificarsi del presupposto di fatto previsto dalla legge. Secondo i fautori della teoria dichiarativa²⁶, dunque, l'atto di accertamento, in cui si esplicava la potestà amministrativa di imposizione, aveva la limitata funzione di dichiarare, cioè determinare nel *quantum*, un'obbligazione già sorta nell'*an* al verificarsi del fatto imponibile (diremmo oggi, espressivo della capacità contributiva) contemplato dalle norme di legge.

Tale ricostruzione, che individuava il fatto generatore del tributo nel verificarsi del presupposto, si rilevò non più appagante con l'emergere dei

Moduli consensuali e istituti negoziali, op. cit., 133 e ss.; SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 50 e ss. ed ai relativi riferimenti bibliografici.

²⁶ Tra i primi sostenitori di questa impostazione, si ricordano, GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1938, 179; PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 115; VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962, 294. Successivamente, hanno aderito, tra gli altri, BASCIU A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966; CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 3; RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

caratteri spiccatamente pubblicistici del rapporto e in concomitanza con la rilevata insufficienza, per un verso, e inapplicabilità, per altro, della disciplina delle obbligazioni civilistiche, in punto, ad esempio, di adempimento, di solidarietà, di mutamenti soggettivi ed oggettivi²⁷.

In conseguenza, la dottrina prese a valorizzare, ai fini della nascita dell'obbligazione, la fase e l'atto di accertamento, a cui finiva per essere attribuita natura "costitutiva" della stessa.

Secondo le impostazioni costitutive²⁸, cioè, il sorgere dell'obbligazione tributaria non era collegato al verificarsi del presupposto ma all'atto di accertamento costituente concreto esercizio da parte dell'amministrazione finanziaria della funzione impositiva, caratterizzata da una natura vincolata. Alla posizione di potere del fisco si riteneva corrispondesse una situazione di soggezione in capo al contribuente. Solo all'esito dell'esercizio della funzione di determinazione dell'imposta erano, quindi, destinate a trovare applicazione le regole dell'obbligazione civile.

E' stato autorevolmente²⁹ osservato che il concetto di "indisponibilità dell'imposta", individuato come «*l'archetipo nominalistico principale*», mentre

²⁷ Espressamente, in tal senso, si veda FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, op. cit., 398.

²⁸ Hanno sostenuto la teoria costitutiva, INGROSSO G., *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1937, I-II, 62; ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 74; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, I-III, 339; GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 163. TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 106.

²⁹ FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, op. cit., 42. In tale studio, si evidenzia come tra i sostenitori della concezione «dichiarativista», in cui il principio viene riferito tanto al rapporto di credito che alle sue norme regolatrici, siano in uso le seguenti espressioni: 1) «indisponibilità del credito di imposta» o «della obbligazione tributaria»; 2) «inderogabilità dell'obbligazione tributaria»; 3) «inderogabilità delle norme regolatrici»; 4) «imperatività delle norme regolatrici o del tributo». Con riguardo agli esponenti della teoria «costitutiva», invece, si osserva che, coerentemente alla

è in grado di rappresentare fedelmente l'ottica da cui muove la teoria dichiarativa, si rileva inadeguato laddove si facciano proprie le conclusioni della teoria costitutiva. Rispetto a quest'ultima, infatti, posto che ai fini del sorgere dell'obbligo tributario assume efficacia causale l'attività dell'ente impositore, dovrebbe più propriamente parlarsi, in luogo di quello di indisponibilità, di principio di assoluta doverosità per l'Amministrazione finanziaria di attivare i propri poteri allo scopo di portare alla luce tutti i fatti imponibili, costituendosi creditrice dell'intero ammontare delle relative imposte. In sostanza, ad avviso di questa dottrina, la problematica relativa alla nomenclatura utilizzabile, dovrebbe risolversi, in relazione alle due opposte ipotesi ricostruttive, nell'adozione della locuzione "*indisponibilità del credito*" ovvero "*indisponibilità di costituire il credito*".

Le conclusioni cui addivene l'Autore da ultimo citato evidenziano come la riscontrata varietà lessicale, lungi dal costituire espressione di disordine concettuale, rappresenti in realtà il riflesso della divergenza di impostazioni in punto di momento genetico del debito di imposta³⁰.

3. Il principio di indisponibilità nell'impostazione tradizionale tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa di imposizione

Al fine di individuare se ed entro quali margini sia consentito all'amministrazione finanziaria addivenire alla conclusione con il contribuente di

diversa ricostruzione operata, la «indisponibilità» o la «irrinunciabilità» o la «imperatività» o, ancora, la «vincolatività» o la «inderogabilità» viene riferita alla potestà di imposizione.

³⁰ FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 44, che, in critica alle osservazioni del Versiglioni (cfr. nota 26) afferma che "*tramutare la varietà lessicale in confusione concettuale è perciò un astuto espediente dialettico per screditare il concetto di indisponibilità con scarso profitto per la conoscenza scientifica di uno dei concetti cardine del diritto tributario*".

accordi o negozi nella riscossione dei tributi, occorre muovere da una fondamentale distinzione, quella tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa di imposizione³¹, poiché i profili di disponibilità che eventualmente possono venire in rilievo ai nostri fini attengono soltanto a quest'ultima.

Generalmente, in un'accezione unitaria, la dottrina adopera l'espressione sintetica di "potestà tributaria" in quanto indicativa dell'«*insieme di potestà necessarie per istituire, disciplinare, applicare e riscuotere tributi*»³².

La distinzione dei piani non può, però, sfuggire all'interprete.

Da un lato, e in via prioritaria, si pone la potestà normativa tributaria, che attiene alla fase di creazione della norma giuridica, da intendersi come potestà di istituire e regolamentare i tributi che, in quanto espressiva della sovranità è, per sua natura indisponibile, nel senso che non può formare oggetto di negozi o accordi, costituendo prerogativa del potere legislativo³³ la cui fonte è da

³¹ Anche in questo campo la dottrina adopera espressioni non perfettamente coincidenti, quali "diritto di supremazia tributaria", "potestà d'imperio", "potestà autoritativa impositiva" in contrapposizione a "potestà attuativa di imposizione", "potestà concreta di imposizione" che, peraltro, servono, in questo caso, a designare sicuramente la medesima realtà fenomenica. Tra gli autori che per primi hanno indagato il tema si vedano, BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, II, 73 e ss., MICHELI G.A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1967, I, 264 e ss., a cui, in particolare, si deve la sistemazione concettuale della distinzione e delle definizioni maggiormente in uso tra gli studiosi.

³² La definizione si rinviene in FALSITTA G., *Manuale di Diritto Tributario*, Padova, 2003, 122.

³³ Resta inteso, ovviamente, che la specifica materia tributaria, in ragione del particolare tecnicismo che la connota, oltre a registrare un ricorso pressoché costante al meccanismo della delega legislativa, costituisce terreno elettivo in cui ha modo di estrinsecarsi la potestà normativa secondaria nei limiti di compatibilità con le disposizioni sovraordinate nella gerarchia delle fonti, ma, soprattutto, ferma la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione che impone la fissazione a livello legislativo (ivi compresi gli atti aventi forza di legge) degli

rinvenirsi nella stessa esistenza dello Stato³⁴. Il suo esercizio, infatti, è strumentale all'acquisizione dei mezzi finanziari necessari all'assolvimento dei fini statuali e delle esigenze di spesa della collettività.

La potestà amministrativa d'imposizione, invece, si sostanzia nel potere-dovere dell'apparato amministrativo finanziario di applicare il complesso di disposizioni preordinate all'attuazione del tributo, ponendo in essere una serie di atti volti alla realizzazione della concreta pretesa alla prestazione tributaria³⁵.

Tale potestà, che si declina quale potere di controllo, accertamento e riscossione degli organi a ciò preposti, è volto a garantire la corretta e legale applicazione del tributo nella misura prevista dalla legge in correlazione alla capacità contributiva espressa dal presupposto, secondo il principio scolpito nell'art. 53 della Costituzione.

Nelle prime teorizzazioni, dunque, in correlazione con la teoria dichiarativa – che riconduceva il momento genetico dell'obbligazione tributaria al verificarsi

elementi essenziali della fattispecie impositiva. Sul fondamentale principio della riserva, si rinvia a FEDELE A., *Art. 23 cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978, 21; *Id.*, *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci A., Padova, 1994, I, I, 157 e ss..

³⁴ In questo senso, BORIA P., *Il sistema tributario*, in AA.VV., *Diritto Tributario*, op. cit., 17 e ss., il quale, dopo aver sottolineato che la funzione fiscale “vale a denotare un elemento qualificante ed imprescindibile della sovranità (e cioè dell'idoneità a governare una collettività organizzata)”, individua nella stessa un “fattore fondante” essendo correlato alle ragioni di fondo dell'adesione dei consociati alla comunità organizzata. Significativamente, l'Autore richiama in nota (pag. 19, nota 7) la formula già enunciata in epoca medievale (e precisamente nelle “costituzioni di Melfi” di Federico II), secondo cui “*fiscus et respublica idem sunt*”.

³⁵ In tal senso, si veda, PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, op. cit., 480. Con specifico riferimento ai tributi locali, ma con osservazioni valide anche ai fini *de quo*, cfr. PARLATO A., *L'accertamento dei tributi locali*, in *Autonomia impositiva degli enti locali – Atti del convegno di Taormina del 26-27 marzo 1982*, Padova, 1983, 185.

del presupposto di fatto, secondo un meccanismo predeterminato a livello legislativo in tutti i suoi elementi attraverso disposizioni, da considerarsi vincolanti tanto per il contribuente inciso che per l'autorità fiscale – il principio di indisponibilità, designato normalmente con l'espressione "*inderogabilità dell'obbligazione tributaria*" ha trovato concorde accoglimento seppure sulla base di argomentazioni non sempre coincidenti.

Uno dei padri del diritto tributario italiano³⁶, al riguardo, nel sostenere, secondo la terminologia più diffusa all'epoca, l'inderogabilità dell'obbligazione tributaria, registrandone il concorde riconoscimento quale «*principio da tutti affermato*», ne affermava la centralità ravvisando nello stesso «*uno dei principi fondamentali del diritto tributario*».

Secondo questo autore, il debito d'imposta³⁷, derivando il proprio fondamento dalla legge, *rectius* «*dalla situazione di fatto che secondo l'ordinamento tributario è idonea a farlo sorgere*» non risulta in alcun modo disponibile.

In sostanza, poiché l'individuazione delle ipotesi in cui è dovuto il tributo, delle relative modalità di calcolo, dei soggetti passivi, dei poteri facenti capo all'amministrazione ai fini dell'accertamento e riscossione, è integralmente riservata alla legge e regolata, a tal fine, a mezzo di disposizioni imperative –

³⁶ GIANNINI A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, 291; ma già, *Id.*, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 22.

³⁷ Nel pensiero dello studioso il debito d'imposta (e il correlativo credito dell'ente impositore), pur costituendo il nucleo essenziale del rapporto giuridico d'imposta, non ne esaurisce il contenuto, discendendo, dal verificarsi del presupposto, una serie di poteri, obblighi e diritti reciproci facenti capo all'autorità fiscale ed ai contribuenti. Quanto alla sua natura, secondo l'A., non essendo possibile individuare una differenza strutturale tra il debito d'imposta e quello del diritto civile, deve concludersi nel senso che "*il debito d'imposta non è soltanto affine all'obbligazione di diritto civile ma è la medesima obbligazione, utilizzata dall'ordinamento giuridico nella materia dei tributi*".

aventi carattere cogente per tutti i soggetti coinvolti nel rapporto d'imposta, senza che possa riconoscersi alcuna discrezionalità all'amministrazione – ne deriva che non è in potere di quest'ultima accordare esenzioni o agevolazioni che non siano previste dalla legge³⁸.

³⁸ Nell'analizzare criticamente la posizione del Giannini, FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 45, evidenzia che nel suo pensiero erano già presenti i germi per un successivo superamento.

Ciò è dovuto essenzialmente a due convergenti ragioni: da un lato, la sostenuta equiparazione tra debito d'imposta ed obbligazione civile non avrebbe impedito, evidentemente, al legislatore di intervenire a disciplinarlo nel modo ritenuto più opportuno, ivi compreso riconoscendo all'amministrazione finanziaria il potere di disporre; dall'altro, con l'affermare, come Giannini fece, che “*solo la stessa legge tributaria può disporre in modo diverso, stabilendo espressamente delle esenzioni*” (cfr. GIANNINI A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici*, cit., 293, nota 2) si finiva per svuotare del tutto la rilevanza del principio di indisponibilità quale principio fondamentale dell'ordinamento tributario, come lo studioso sosteneva.

Il pensiero del Giannini consegnato nello scritto *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, 291, è compendiato da Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 45-46, nei seguenti termini: “In questa nota di GIANNINI A.D. si sostiene in definitiva:

- che le norme che regolano l'obbligazione tributaria sono di regola «norme imperative», ex art. 1418 del codice civile (Op. per ult. cit., 300);
- che in tutti i casi in cui si realizza il presupposto di fatto di un tributo, previsto dalla legge, il tributo stesso va accertato e riscosso in conformità alla imperativa volontà della legge (Op. per ult. cit., 292);
- che «solo la stessa legge tributaria può disporre in modo diverso, stabilendo espressamente delle esenzioni totali o parziali a favore di coloro che si trovano in una determinata condizione; ma in mancanza di una norma siffatta, l'applicazione immediata del tributo in tutti i casi, nei quali si realizza il presupposto previsto dalla legge, non consente alcuna eccezione» (Op. per ult. cit., 293, dove, in nota 2, si precisa che il principio è uno dei canoni fondamentali del diritto tributario, saldamente radicato nella tradizione e nella nostra legislazione).

L'indisponibilità, in altre parole, viene fatta discendere dal principio di riserva di legge consacrato dapprima all'art. 30 dello Statuto Albertino, a norma del quale "*nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*" e, quindi, con l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana, nell'art. 23, di cui il primo costituisce indubitabilmente l'antecedente storico³⁹.

L'idea della natura assolutamente inderogabile dell'obbligazione tributaria era comune ad altri studiosi del tempo, i quali, peraltro, ne ricostruivano diversamente il fondamento.

Più precisamente, secondo altra dottrina⁴⁰, il rapporto tributario sarebbe espressione della sovranità finanziaria dello Stato e, conseguentemente, quella tributaria, sorgendo per effetto dell'esercizio dello *ius imperii*, un'obbligazione di diritto pubblico, come tale assolutamente inderogabile e indisponibile.

In quest'ottica, si riteneva che l'amministrazione fosse chiamata all'esercizio di un'attività rigidamente vincolata⁴¹, da svolgersi in conformità e

³⁹ Vedi, però, sulla diversa funzione garantista assolta dalle due norme e gli interessi da esse tutelati, CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 140 e s., e bibliografia ivi citata.

⁴⁰ TESORO G., *Il principio dell' inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1937, II, 56 e ss.; POMINI R., *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria fra privato e Comune*, in *Riv. dir. fin.*, 1950, II, 51.

⁴¹ PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padova, 1937, 36 e ss., pur aderendo alla ricostruzione dell'obbligazione tributaria come obbligazione di diritto pubblico, rispetto alla quale i soggetti attivi sarebbero vincolati al rispetto della legge, conclude per l'esistenza di un potere discrezionale dello Stato nella fase della riscossione di tributi già accertati, essendo nella sua disponibilità la rinuncia ad esigere l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Per maggiori approfondimenti sulla tesi e sulle critiche che vi furono mosse, si rimanda alla monografia di GUIDARA A. *Indisponibilità del tributo*, cit., 65, nota 12.

nei rigorosi limiti posti dalla legge in vista dell'esazione del tributo, senza alcun potere di concludere convenzioni con i contribuenti in contrasto con il contenuto delle norme⁴².

Il principio di inderogabilità, formulato nei termini indicati, era riguardato alla stregua di un principio generale del sistema giuridico, valido con riferimento a tutte le obbligazioni pubbliche e, come tale, destinato a trovare applicazione anche in assenza delle specifiche norme tributarie che pure lo sancivano espressamente⁴³.

Il fondamento costituzionale di queste tesi era da ricondursi all'art. 25 dello Statuto Albertino del 1848, in cui si disponeva che i regnicoli (e cioè i cittadini) *"contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato"* e, quindi, nell'art. 53 della Costituzione, per il quale *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva"*⁴⁴.

In questo panorama caratterizzato dall'affermazione, seppure con diversità di accenti, del carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria, una posizione

⁴² Eventuali pattuizioni intercorse tra amministrazione e contribuente aventi ad oggetto qualsivoglia profilo del rapporto d'imposta e caratterizzate per un contenuto derogatorio rispetto alla tassativa disciplina legale, secondo questa impostazione, sarebbero state affette da nullità, salva l'espressa autorizzazione della legge alla loro conclusione. Di converso, sarebbero stati da considerarsi inefficaci nei riguardi dell'amministrazione gli accordi tra privati volti a prevedere accolti d'imposta.

⁴³ In tal senso, ad esempio, INGROSSO G., *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, secondo cui le norme tributarie che fissavano il principio sarebbero state superflue.

⁴⁴ Sull'evidente nesso di derivazione dell'attuale disposizione costituzionale dal principio sancito nello Statuto Albertino e il fondamento del criterio di riparto, BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 59 e ss..

isolata fu assunta da un altro autorevole studioso, il quale ne affermava la piena disponibilità⁴⁵.

Per comprendere il pensiero di questo autore occorre preliminarmente avvertire che fu tra i primi a porre le basi della distinzione tra potestà normativa tributaria e potestà amministrativa tributaria.

Solo la prima, che definiva “*diritto di supremazia tributaria*” veniva considerata indisponibile, in quanto «*speciale esplicazione della capacità giuridica del soggetto attivo che riguarda l’istituzione e regolamentazione dei tributi*» e «*derivante 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*».

Al contrario era a dirsi con riguardo alla singola obbligazione tributaria, sorta in seguito al concreto verificarsi del presupposto di fatto cui si collega l’assolvimento dell’onere tributario, di cui l’autore escludeva decisamente l’indisponibilità⁴⁶.

⁴⁵ BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1957, vol. II, tomo I, 79 e ss.; *Id.*, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965.

⁴⁶ Nelle opere già richiamate, l’A., sostenendo che “*per quanto concerne l’obbligazione tributaria si può escludere con tutta sicurezza che l’indisponibilità ne sia una caratteristica essenziale, giacché il nostro ordinamento positivo offre numerosi esempi di obbligazioni tributarie che possono essere modificate dalla volontà dell’amministrazione finanziaria, sia per quanto concerne rateizzazione o la scadenza....., sia per quanto concerne l’imposta....., l’accertamento....., i privilegi.....*”, procede ad un’elencazione delle diverse disposizioni di tal fatta. Ritiene “inappagante” l’opinione del Berliri, FALSITTA G., *Natura e funzione dell’imposta*, cit., 44, nota 6, ove si contesta la rilevanza dei richiami operati. Si veda, altresì, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi*, cit., 69, nota 18, secondo cui la portata dell’affermazione del Berliri, essendo circoscritta ad ipotesi in cui è la stessa legge ad ammettere l’esercizio di poteri discrezionali, ne esce fortemente ridimensionata.

Nella dottrina più recente, invece, si registrano posizioni piuttosto diversificate che riconnettono al principio una valenza del tutto diversa. Agli studiosi che ne sostengono la natura di principio fondamentale dell'ordinamento tributario, si contrappongono posizioni altrettanto autorevoli che non si limitano a negarne la centralità, ma assumono un approccio demolitorio dello stesso, fino a negarne *in toto* l'esistenza.

Essendo dubbia l'attuale vigenza e la portata del "principio" di indisponibilità pare utile procedere all'analisi della disciplina positiva, pena la sua accettazione o negazione sulla base di una inammissibile tesi preconcepita.

Dunque, delimitate preliminarmente, come si è cercato di fare, le coordinate teoriche del principio di indisponibilità, deve muoversi ad un'indagine degli spazi effettivamente riconosciuti dalle norme ad istituti quali, ad esempio, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, dilazione di pagamento, transazione fiscale, allo scopo di valutare se ed in che misura gli stessi comportino l'attribuzione all'amministrazione di un qualche potere di disposizione del credito tributario, o se, invece, nessuna interferenza possa registrarsi tra di essi; o, ancora, se in senso del tutto contrario, debba concludersi che oggi quello di indisponibilità non possa più predicarsi come principio dell'ordinamento tributario, talché potrebbe perfino giungersi ad affermare che l'amministrazione possa concludere accordi e negozi anche al di fuori delle ipotesi già espressamente contemplate.

4. Piano dell'indagine tra fase di accertamento e di riscossione

L'analisi cui ci si accinge viene condotta esaminando partitamente le fattispecie rilevanti che si collocano nelle diverse fasi in cui si articola

l'attuazione della norma tributaria⁴⁷ e, segnatamente, quelle di accertamento e di riscossione potendo riconoscersi alle stesse un'autonomia funzionale⁴⁸.

Secondo l'insegnamento tradizionale, l'accertamento costituisce il momento di controllo degli adempimenti dei contribuenti e di determinazione degli elementi del prelievo tributario, essendo finalizzato alla individuazione dell'*an* e del *quantum debeatur* in relazione alla fattispecie impositiva realizzata dal contribuente⁴⁹.

A tale fase appartengono gli atti e le attività dell'amministrazione finanziaria (e del contribuente) relativi alla ricognizione, qualificazione e misurazione del presupposto di fatto e, di conseguenza, di individuazione dell'imposta dovuta.

La riscossione⁵⁰, invece, è volta a conseguire l'effettiva disponibilità delle somme dovute dai soggetti passivi in adempimento del dovere contributivo.

⁴⁷ Con tale espressione si suole designare, in termini sintetici, il complesso delle operazioni attraverso cui, con riferimento ad una data imposta, si procede ad individuare il presupposto tassabile, se ne liquida la base imponibile, si applica l'aliquota e si assicura la corresponsione della somma risultante all'amministrazione finanziaria.

⁴⁸ In tal senso, cfr. LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987; BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1989, 1199.

⁴⁹ Cfr. FANTOZZI A., *Accertamento tributario, I) Teoria generale*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 2008.

⁵⁰ Per un'analisi di carattere generale in materia di riscossione delle imposte, oltre alle trattazioni manualistiche, senza pretesa di esaustività, tra gli altri, cfr. ALLORIO E.-MAGNANI C., *Riscossione coattiva delle imposte*, in *Nss. Dig. It.*, XVI, Torino, 1969, 34 e ss.; FALSITTA G., *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nss. dig. it.*, XVI, Torino, 1969; Id., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; BARETTONI ARLERI A., *Riscossione delle entrate dello Stato e degli enti pubblici*, in *Enc. Dir.*, XL, Milano, 1989, 1176; BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, Milano, 1989, 1178; LA ROSA S., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 1992; DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in *AA.VV.*,

A tale fase appartengono gli atti e le attività finalizzati al concreto soddisfacimento della pretesa patrimoniale del fisco.

Mette conto rilevare che nella dinamica di attuazione delle imposte mentre l'attività di accertamento ad opera dell'ufficio è meramente eventuale, ben potendo mancare, assolutamente indefettibile è quella di riscossione, che si connota in termini di necessità⁵¹ in quanto preordinata alla materiale acquisizione del tributo.

Il concorso alle spese pubbliche, di cui si sancisce la doverosità all'art. 53 della Costituzione, presuppone infatti che la riscossione dei tributi, tanto spontanea che coattiva, avvenga in forma regolare e costante al fine di garantire un flusso periodico di entrate con cui lo Stato è in grado di offrire servizi alla collettività⁵².

Nel quadro della fiscalità di massa⁵³ incentrata sul sistema di autotassazione, in cui a carico del contribuente sono posti una serie di obblighi – *in primis* quello di presentazione della dichiarazione e di liquidazione del tributo – e l'Amministrazione è chiamata ad un'attività di controllo dei comportamenti posti in essere, il versamento del dovuto ha luogo normalmente per effetto dell'adempimento spontaneo del soggetto passivo. La riscossione coattiva, quindi, rappresenta un meccanismo residuale di percezione dei tributi.

E' bene sottolineare, prima di addentrarsi nel vivo delle questioni, che, ai fini del presente lavoro, lo sguardo sarà rivolto unicamente all'analisi di

La nuova disciplina della riscossione dei tributi a cura di L. Tosi, Milano, 1996, 163 e ss.; CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa 2008.

⁵¹ ESPOSITO R., *La riscossione*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 786.

⁵² DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 392.

⁵³ Sulla fiscalità di massa all'interno dei moderni sistemi tributari, si veda CAVAZZUTTI F., *Fisco e sistemi fiscali*, in *Enc. Scienze sociali*, Roma, 1991, 144.

quest'ultima in quanto è solo in questo campo che, ovviamente, può porsi, a fronte dell'esercizio del potere da parte dell'amministrazione finanziaria, la problematica della conclusione degli accordi con il privato.

Nel prosieguo, quindi, anche in linea con le più recenti tendenze dottrinali a riservare l'uso del termine solo in riferimento alle riscossioni attuate dall'autorità fiscale⁵⁴, si accoglierà una nozione restrittiva, adoperando tale espressione per designare unicamente la fase di realizzazione coattiva del tributo e, dunque, l'insieme di attività e atti attraverso cui l'ente impositore, in assenza dello spontaneo adempimento del contribuente, rimanendo insoddisfatta la propria pretesa, effettua autoritativamente un prelievo valendosi di appositi atti amministrativi (iscrizione a ruolo e ingiunzione fiscale)⁵⁵.

⁵⁴ Vedi LA ROSA S., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur.*, XXVIII, Roma, 2000.

⁵⁵ Storicamente il nostro sistema di riscossione dei tributi, sin dall'unità d'Italia, in ossequio al principio di autotutela esecutiva si è sempre fondato sulla formazione, ad opera della stessa Amministrazione finanziaria, di un titolo esecutivo che le consentisse, anche in assenza dell'intervento dell'autorità giudiziaria, di ottenere la realizzazione forzata del proprio diritto. Ancora oggi, in cui il ruolo, che tradizionalmente ha costituito il perno attorno a cui si è retto il sistema di riscossione, è stato affiancato oppure sostituito dal c.d. accertamento esecutivo, non è venuta meno l'esigenza della costituzione di un titolo per l'esazione che consente all'ente creditore la realizzazione del suo diritto.

CAPITOLO II

LE FATTISPECIE CONSENSUALI NELLA FASE DI ACCERTAMENTO

SOMMARIO: 1. Profili generali. – 2. L'accertamento con adesione. – 2.1 I profili funzionali e procedurali dell'istituto. – 2.2 Le caratteristiche strutturali e l'inquadramento teorico dell'istituto a partire dai suoi antecedenti storici. – 3. L'adesione ai verbali di constatazione. – 4. L'adesione agli inviti a comparire. – 5. La conciliazione giudiziale. – 6. Il reclamo/mediazione

1. Profili generali

Nell'ambito della fase di accertamento è possibile individuare una pluralità di istituti che, in vista della determinazione dell'esatta capacità contributiva, si caratterizzano per il riconoscimento in capo all'amministrazione finanziaria di poteri latamente dispositivi.

Rilevano, da questo punto di vista, i c.d. strumenti deflativi del contenzioso che il legislatore, nell'ottica di assicurare un prelievo fiscale connotato da maggiore efficacia e rapidità, ha introdotto permettendo che il procedimento tributario possa definirsi in via "consensuale".

Le figure più note e caratterizzate da una maggiore diffusione sono sicuramente l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale. Tratto comune ad esse è la circostanza che l'amministrazione interviene su un precedente atto con effetti esterni sottoponendolo ad un riesame alla stregua del contributo conoscitivo apportato dal contribuente, addivenendo, per tal via, all'emissione di una nuova⁵⁶ determinazione che incide sull'entità della pretesa tributaria.

Le stesse, peraltro, non esauriscono il novero di tali strumenti. Ciò pone, non di rado, delicati problemi di coesistenza e reciproca interferenza, quando non di vera e propria incompatibilità tra di essi⁵⁷.

Ad ogni modo, non può revocarsi in dubbio la circostanza che la legislazione più recente, almeno quella degli ultimi due decenni, sia caratterizzata da una costante tensione alla introduzione di congegni che permettano di definire in un'ottica partecipata la pretesa fiscale, tanto che non è mancato chi ha ritenuto che ormai tali meccanismi finiscano per essere quelli ordinariamente utilizzati in funzione di repressione dell'evasione⁵⁸.

⁵⁶ Limitatamente all'accertamento con adesione si avrà modo di verificare che, essendo il relativo procedimento attivabile anche su impulso del contribuente ancor prima della notifica di un avviso di accertamento, non necessariamente conduce alla rimodulazione di una pretesa già formalizzata e produttiva di effetti esterni potendo, al contrario, costituire la prima manifestazione di attuazione della norma tributaria.

⁵⁷ E' ben possibile, da questo punto di vista, che nell'ambito di una stessa vicenda che vede opposti amministrazione finanziaria e contribuente possano trovare ingresso diversi tra i cennati istituti. Il rischio insito in situazioni siffatte è che il conseguimento dell'obiettivo di deflazionare il contenzioso avvenga a costo della congestione della fase amministrativa di applicazione dei tributi.

⁵⁸ Così, MICELI F., *Il comportamento degli uffici e l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 29 ss.. In argomento, si veda anche quanto sostenuto in distinti documenti di prassi dall'Amministrazione Finanziaria. In particolare, nella circolare n. 52/E-47753 del 23 marzo

Pur caratterizzandosi per diversità di presupposti, natura ed effetti, (a tacer d'altro basti pensare alla loro collocazione in fasi distinte dell'attuazione della pretesa tributaria), tutti possono considerarsi espressivi di un mutamento di prospettiva volto a conformare il rapporto tra amministrazione e contribuente in termini collaborativi e di trasparenza in ossequio ai principi scolpiti dalla legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) tra i quali⁵⁹ assoluto rilievo è da riconoscersi a quello posto all'art. 10, comma 1, a norma del

2000 del Dipartimento entrate-Ufficio controlli e verifiche si raccomanda l'esigenza di valorizzare *“il pieno utilizzo, su iniziativa degli uffici operativi, dell'istituto dell'accertamento con adesione come modalità ordinaria di definizione del procedimento di accertamento in sede amministrativa”*. Con la circolare n. 21/55300 del 27 giugno 2000, la Direzione Regionale Entrate Lombardia, a sua volta, nel richiamare le raccomandazioni emanate a livello centrale ha sottolineato che l'istituto *de quo* “deve essere inteso come ordinaria modalità di chiusura del procedimento di controllo sostanziale”.

⁵⁹ Che i rapporti tra contribuente e fisco debbano oggi essere improntati alla massima collaborazione reciproca emerge altresì dalle disposizioni di cui gli articoli 5, 6, 11 e 12, comma 7, dello Statuto. In particolare, quest'ultima sancisce espressamente che “Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori”. In tema, invece, di informazioni al contribuente l'art. 5 prevede a carico dell'amministrazione finanziaria l'obbligo di adoperarsi con iniziative idonee al fine di garantire la piena conoscenza non solo della normativa vigente, ma anche delle circolari e risoluzioni emanate. L'art.6, comma 5, con riferimento all'attività di liquidazione delle dichiarazioni, prevede che l'A.F. prima di procedere all'iscrizione a ruolo debba invitare il contribuente a fornire chiarimenti o a produrre documenti statuendo, in caso contrario, la nullità del provvedimento emesso in violazione del precetto. Da ultimo, l'articolo 11 nel disciplinare l'interpello, a presidio della correttezza dell'operato dell'Amministrazione, interviene a sanzionare con la nullità qualsivoglia atto di contenuto difforme rispetto alla risposta fornita al contribuente o a quella dallo stesso prospettata laddove l'Amministrazione rimanga silente e non fornisca la propria interpretazione.

quale “*I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*”.

Il *favor* per tali procedure, in grado, a seconda dei casi, di prevenire l’insorgenza della lite o di risolverla anticipatamente, trova fondamento tanto in un’esigenza di certezza dei rapporti, per la loro idoneità ad evitare l’alea e le lungaggini connesse al processo, quanto in prioritarie necessità finanziarie per il funzionamento della macchina statale. Peraltro, verosimilmente, proprio le pressanti esigenze di gettito che caratterizzano la sfavorevole congiuntura economica in corso hanno determinato il legislatore ad intervenire⁶⁰ sulla disciplina degli strumenti deflativi, il cui aggravato trattamento sanzionatorio⁶¹ ha finito, però, con il renderli meno appetibili e, dunque, vani rispetto all’obiettivo avuto di mira.

Accanto ai meccanismi deflativi rilevano, inoltre, ulteriori istituti dell’ordinamento tributario, di cui può predicarsi l’idoneità, almeno in via teorica, ad interferire con il principio di indisponibilità. Il prosieguo della trattazione impone, dunque, che si proceda a delinearne almeno nei tratti essenziali la relativa disciplina e a scandagliarne funzione ed effetti al fine di individuare la reale incidenza sul richiamato principio.

⁶⁰ Il riferimento è all’art.1, commi da 18 a 20, della legge 13 dicembre 2010, n. 220 (c.d. Legge di stabilità per il 2011).

⁶¹ Una lettura critica dell’intervento normativo si rinviene in A. Tomassini, *Meno <appeal> per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Corriere Tributario*, 2011, 9, 682 e ss., ove la scelta di procedere ad un inasprimento delle sanzioni viene contestata non tanto sotto il profilo della contrarietà rispetto all’effetto desiderato e, cioè, la diminuzione del contenzioso, quanto da un punto di vista sistematico. Opportunamente si fa notare che la sanzione costituisce il mezzo attraverso cui l’ordinamento reagisce alla violazione delle norme punendo il responsabile dell’illecito e, pertanto, la relativa funzione non può essere piegata a finalità diverse e, men che mai, al conseguimento di maggiori entrate.

2. Accertamento con adesione

2.1 Profili funzionali e procedurali dell'istituto

L'istituto dell'accertamento con adesione⁶², la cui disciplina si rinviene nel decreto legislativo n. 218/1997⁶³, recante «*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*», si configura quale particolare forma di accertamento in contraddittorio attraverso cui l'Amministrazione e il contribuente pervengono ad una definizione consensuale della misura del prelievo fiscale.

Fulcro della procedura, il cui dichiarato obiettivo è stato individuato nel perseguimento di maggiore efficacia nell'attività di accertamento, è costituito dall'istituzionalizzazione del dialogo con il contribuente attraverso il quale questi può “*partecipare*” al procedimento inserendovi quegli elementi conoscitivi potenzialmente in grado di consentire una riqualificazione della originaria pretesa come formulata dall'amministrazione nell'invito a comparire di cui all'art. 5 della medesima legge o nell'avviso di accertamento già notificati.

Il positivo esperimento del meccanismo legislativo consente di raggiungere risultati favorevoli sia nella prospettiva erariale che in quella del contribuente.

⁶² L'istituto si inserisce nel solco di una tradizione secolare che ha sempre visto nel nostro ordinamento il riconoscimento di uno spazio di operatività a forme di definizione del rapporto tributario basate sul “consenso” tra amministrazione finanziaria e contribuente. Per una breve disamina delle stesse si rinvia al paragrafo successivo anche per i necessari riferimenti bibliografici.

⁶³ Tale *corpus* normativo ha dato attuazione ai principi e criteri indicati nell'art. 3, c. 120, legge n. 662/1996 con cui il Governo, nell'ambito di un più ampio disegno di riorganizzazione del sistema tributario, è stato delegato a rivedere la disciplina dell'accertamento con adesione di cui agli articoli 2-bis e 2-ter del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, nonché della conciliazione giudiziale prevista all'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, al precipuo scopo di operarne una semplificazione ed un ampliamento del rispettivo ambito applicativo.

Sotto il primo versante, la definizione consente una più rapida acquisizione del gettito e fornisce maggiori garanzie che, in ossequio al fondamentale canone consacrato nell'art. 53 della Costituzione, il tributo così determinato rispecchi in maniera fedele la capacità contributiva espressa dal presupposto; quanto al contribuente, invece, gli effetti favorevoli si apprezzano alla luce dei profili premiali connessi all'istituto. Al fisiologico abbattimento dell'imposta, conseguibile tutte le volte in cui il privato riesca ad addurre in sede di contraddittorio elementi di valutazione in grado di modificare in termini riduttivi la ricostruzione dell'imponibile, si accompagna l'applicazione delle sanzioni per le violazioni commesse nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge avuto riguardo all'entità dell'imposta concordata⁶⁴, la cancellazione di quelle accessorie⁶⁵, nonché rilevanti conseguenze in campo penale⁶⁶. La

⁶⁴ La definizione, invece, non produce effetti sugli esiti dell'attività di controllo formale delle dichiarazioni originariamente presentate. Per espressa previsione dell'art. 2, comma 5, D. Lgs. n. 218/1997, le sanzioni, scaturenti dalla liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 60, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, si applicano nella misura ordinaria.

⁶⁵ Con la circolare n. 23/E del 25 gennaio 1999, il Ministero delle Finanze dopo aver precisato che le sanzioni accessorie, disciplinate dall'art. 21 del D.lgs. n. 471/1997 e consistenti in temporanee limitazioni di facoltà, poteri o status inerenti alla sfera giuridica del soggetto, possono aggiungersi, alla luce del disposto di cui all'art. 12 del medesimo testo, alle peculiari sanzioni pecuniarie previste in via principale per le violazioni in materia tributaria, ha avuto cura di chiarire che, dovendosi riconoscere natura di principio generale alla norma posta dall'art. 16, comma 3, del D.lgs. n. 472/1997, secondo cui l'irrogazione delle sanzioni accessorie è impedita dalla definizione agevolata di quelle principali, la loro applicazione "è preclusa non solo nelle ipotesidegli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.lgs. n. 472, ma anche in quelle di definizione del procedimento di accertamento del tributo, ai sensi degli articoli 1 e 15 del D. Lgs. n. 218 del 1997".

⁶⁶ Oltre ad escludere la punibilità "*anche con effetto retroattivo*" per i reati previsti dal D. L. 10 luglio 1982, n. 429, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento (art. 2, comma 3, D. Lgs. n. 218/1997), l'accertamento con adesione rende applicabile l'attenuante di cui all'art. 13 D.lgs.

definizione, inoltre, garantisce stabilità all'accertamento in quanto il suo

n. 74/2000 per il quale: "Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del 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". Restano invece punibili, anche a seguito dell'accertamento con adesione, i reati più gravi considerati dalla legge penale tributaria.

In relazione alle concrete modalità di applicazione dell'attenuante può richiamarsi una recente importante pronuncia che ha il merito di aver chiarito i termini del problema precisando che intanto può ritenersi configurato il reato (nella specie si trattava della figura delittuosa dell'infedele dichiarazione di cui all'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) in quanto consti il superamento della soglia di punibilità alla luce dell'imposta evasa così come quantificata dall'ufficio finanziario, sia pure attraverso l'adesione. Ove la definizione, al contrario, conduca all'individuazione di un quantum di tributo evaso inferiore alla soglia fissata quale condizione oggettiva di punibilità, non sarà ipotizzabile il reato e, conseguentemente, neppure avrà modo di farsi questione intorno all'applicazione dell'attenuante, salvo che non emergano elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile la quantificazione originaria dell'imposta dovuta. La Corte di Cassazione, con la sentenza 12 febbraio 2012, n. 5640, ha affermato il seguente principio di diritto: *"Agli effetti della verifica del superamento della soglia di punibilità prevista per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, la circostanza che la pretesa tributaria sia stata ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario non vincola il giudice penale il quale potrebbe pervenire, sulla base di argomenti di fatto non considerati dal giudice tributario, ad un convincimento diverso e ritenere superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario, ma egli non può prescindere dalla originaria pretesa tributaria fatta valere dall'Amministrazione finanziaria, di talché nell'ipotesi di accertamento con adesione, così come in ogni forma di concordato fiscale, dove l'iniziale pretesa tributaria sia stata ridimensionata non già dal giudice tributario ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto d'imposta, si deve ritenere il giudice penale non sia comunque mai vincolato all'imposta accertata ma che per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione siano necessari concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta"*.

perfezionamento implica, nella generalità delle ipotesi, la definitività dell'accertamento e l'intangibilità dell'imponibile concordato prevedendosi, da un lato, la non impugnabilità da parte del contribuente⁶⁷ e, dall'altro, l'impossibilità, da parte dell'ufficio di procedere alla sua modifica o integrazione salvo le ipotesi contemplate all'art. 2, comma 4, in cui è ammesso l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice negli ordinari termini di decadenza.

Nella sua attuale configurazione l'accertamento con adesione costituisce uno strumento di amplissima portata non conoscendo sostanzialmente limiti quanto all'ambito applicativo né sotto il profilo soggettivo che oggettivo, essendo esteso a tutti i contribuenti ed a tutte le categorie reddituali e potendo riguardare,

⁶⁷ Nonostante il tenore letterale della disposizione, che non sembrerebbe consentire margini per mettere in discussione gli esiti del procedimento, non mancano le voci in dottrina che ritengono suscettibili di formare oggetto di revisione le definizioni consensuali tra amministrazione e contribuente. In tal senso, si esprimono, tra gli altri, MOSCATELLI M.T., *La patologia delle definizioni consensuali*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 340; ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, 192. *Contra*, per la natura inderogabile della previsione legale, cfr. MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 22.

In argomento sembra utile richiamare una recente ordinanza della Corte di Cassazione, 7 novembre 2012, n. 19220, in cui i giudici hanno ritenuto essere impedita qualsiasi forma d'impugnazione dell'atto di accertamento definito in adesione ad opera del contribuente. Sulla base di tale argomento il ricorso introitato, con cui veniva impugnato il diniego di un rimborso sollecitato sulla scorta del rinvenimento di nuovi documenti, è stato dichiarato inammissibile, poiché diversamente si sarebbe tradotto in una surrettizia impugnativa dell'accertamento con adesione da ritenersi, invece, intangibile (tra le altre, si vedano, anche Cass., 6 ottobre 2010, n. 20732, Cass., 30 aprile 2009, n. 10086 e Cass., 28 settembre 2005, n. 18962). Con decisione non condivisibile è stato addirittura deciso, in ossequio al principio di definitività e intangibilità, che l'accertamento con adesione non possa modificarsi neppure nell'ipotesi in cui il vizio denunciato sia unicamente di carattere materiale (Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, 10 luglio 2012, n. 107).

con riferimento ai periodi d'imposta ancora suscettibili di controllo, ogni aspetto dell'attività accertativa⁶⁸, compresa la determinazione sintetica del reddito⁶⁹.

Da questo punto di vista esso si presenta fortemente rinnovato rispetto al suo più immediato antecedente storico che, pur recando la stessa denominazione, si contraddistingueva per uno spazio di operatività piuttosto limitato.

Il legislatore, infatti, nel reintrodurre⁷⁰ l'istituto con la legge 30 novembre 1994, n. 656 di conversione del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564⁷¹, aveva

⁶⁸ Restano escluse le fattispecie concernenti la liquidazione automatica delle dichiarazioni di cui agli articoli 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 in materia rispettivamente di imposte sui redditi ed IVA.

⁶⁹ In particolare, l'art.1 statuisce al primo comma che "l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti", quindi ne prevede l'estensione anche in materia di imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecarie e catastali. L'apertura del legislatore verso tale strumento in funzione di determinazione concordata del tributo è attestata dalla circostanza che se ne prevede il ricorso anche nell'ambito della fiscalità locale. L'art. 50 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, infatti, facendo seguito ad una analoga disposizione contenuta nella disciplina dell'ICI (art. 59, comma 1, lett. m, del D.Lgs. n. 446/1997), ha riconosciuto a Comuni e Province, nell'esercizio della potestà regolamentare di cui godono in materia di entrate, la possibilità di introdurre, relativamente ai tributi da essi amministrati, l'accertamento con adesione sulla base dei medesimi criteri fissati dal D. Lgs. n. 218/1997. Dunque, sulla base di tale disposizione, avente carattere generale e non più settoriale come quella in materia di imposta comunale sugli immobili, è riconosciuta alle autonomie locali la facoltà (non già l'obbligo) di prevedere l'applicabilità alle proprie entrate degli istituti deflativi. Qualora si orientino in tal senso, però, essi sono tenuti ad approntare discipline conformi ai principi contenuti nel D. Lgs. n. 218/1997.

⁷⁰ In concomitanza con la riforma tributaria degli anni settanta, infatti, vi era stato un graduale abbandono delle ipotesi di definizione concordata delle imposte in quanto mal si conciliavano con le novità introdotte.

⁷¹ La relativa disciplina, a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione, era contenuta negli artt. 2-bis e 2-ter del D.L. n. 564/1992, dedicati rispettivamente all'accertamento

optato per una limitazione del perimetro applicativo ai redditi d'impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni e solo relativamente alle questioni concernenti l'esistenza, la stima, l'inerenza e l'imputazione a periodo dei relativi componenti positivi e negativi. Inoltre, nello specifico intento di impedirne un uso distorto erano previste cause ostative al suo ingresso quali: l'omessa presentazione della dichiarazione o la presentazione di dichiarazioni nulle o non sottoscritte e non sanate in termini, la commissione di reati di particolare gravità in relazione ai quali fosse configurabile l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria o già avviata la relativa azione penale.

Dal punto di vista procedimentale, invece, le norme contemplano un duplice canale di attivazione, ad iniziativa d'Ufficio o su istanza del contribuente.

Ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo n. 218/1997, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente, prima della formazione dell'atto impositivo, *“invia al contribuente un invito a comparire”* nel quale sono indicati i periodi di imposta suscettibili di definizione, l'ora e il giorno della comparizione, le maggiori imposte, ritenute, contributi e sanzioni dovute, nonché i motivi che hanno dato luogo alla determinazione di tali importi⁷².

Benché il tenore letterale della disposizione e, in particolare, l'uso del modo verbale dell'indicativo presente, indurrebbe a ritenere sussistente un

con adesione ai fini delle imposte sul reddito ed Iva e delle altre imposte dirette, nonché nei relativi regolamenti attuativi.

⁷² Si tratta di indicazioni funzionali a consentire la piena cognizione da parte del contribuente dei presupposti su cui si fonda la pretesa racchiusa nell'invito. Ciò permette allo stesso di poter sostenere, in posizione di sostanziale parità, il contraddittorio con l'amministrazione finanziaria anche attraverso l'esibizione di elementi e prove a supporto della propria condotta. L'informativa in parola, inoltre, consentiva al contribuente, fino all'abrogazione del comma 1-bis del medesimo articolo 5, (su cui si veda oltre il paragrafo 4), di accedere alla definizione mediante il diverso istituto della “Adesione agli inviti al contraddittorio”.

obbligo in tal senso dell'Ufficio, la norma è da sempre interpretata, sia a livello dottrinale⁷³ che giurisdizionale⁷⁴, come espressiva di una semplice facoltà da parte dell'Amministrazione di instaurare il contraddittorio preventivo⁷⁵. Dalla qualificazione in termini di facoltatività⁷⁶, in quanto rimessa alle valutazioni dell'ufficio finanziario, discende come corollario che nessun vizio⁷⁷ è ascrivibile all'avviso di accertamento che non sia stato preceduto dall'invito al contribuente. Correlativamente neppure è configurabile un obbligo per il contribuente⁷⁸ di

⁷³ Si veda, tra gli altri, ROSSI P., *L'atto di accertamento*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 755.

⁷⁴ Da ultimo, nel solco di un granitico orientamento in tal senso, cfr. Cass., 27 febbraio 2015, n. 8644.

⁷⁵ A tale conclusione si addivene anche sulla scorta del rilievo che, ai sensi dell'art. 6, comma 2, il contribuente, cui sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito, ha sempre la possibilità di attivare, a sua volta, il procedimento di definizione mediante apposita istanza. Talché viene ad essere scongiurato in radice il pericolo che il contribuente possa subire un pregiudizio per effetto delle decisioni serbate dall'ufficio in ordine alla comunicazione dell'invito.

⁷⁶ Allo stato, sono rinvenibili due ipotesi in cui l'invito assume carattere obbligatorio per l'ufficio. In primo luogo, viene in rilievo, con riferimento all'accertamento sintetico, l'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973 secondo cui "L'ufficio che procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218". Quindi, nel caso di accertamento basato sugli studi di settore per il quale è sancita l'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio *ex art. 10, co. 3-bis*, della legge 8 maggio 1998, n. 146.

⁷⁷ In tal senso, cfr. Cass., 14 gennaio 2015, n. 444.

⁷⁸ L'invito darebbe vita per il contribuente ad un "onere procedimentale" in quanto "*non vi è dubbio, però, che sussiste un interesse del contribuente o del sostituto ad addivenire ad un contraddittorio, prospettando la propria ricostruzione e qualificazione dei fatti, per giungere ad una determinazione dell'imposta diversa e meno gravosa di quella cui probabilmente*

comparire per definire l'accertamento, con la conseguenza che l'eventuale mancata risposta non è suscettibile di dar luogo all'applicazione di sanzioni⁷⁹.

Il procedimento di adesione è attivabile, ai sensi dell'art. 6, anche ad iniziativa del contribuente mediante la presentazione di apposita istanza in due ipotesi tassativamente indicate e, cioè, all'esito di accessi, ispezioni e verifiche (comma 1) ovvero dopo l'avvenuta notifica di un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito a comparire⁸⁰ (comma 2).

In questa seconda ipotesi, l'istanza⁸¹ determina automaticamente la sospensione⁸² per novanta giorni del termine per l'impugnazione, nonché,

giungerebbe l'ufficio decidendo esclusivamente sulla base delle conoscenze in suo possesso", così FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 332.

⁷⁹ La possibilità di applicazione di sanzioni è esclusa espressamente dalla stessa circolare 8 agosto, 1997, n. 235/E del Ministero delle Finanze.

Propende, invece, per l'assoggettabilità PENNELLA N., *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 243, evidenziando che la disposizione di cui all'art. 11, comma 1, lett. c) del decreto legislativo n. 471/1997, a norma della quale è punita con la sanzione amministrativa l'"inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti", trova applicazione anche nell'ipotesi *de qua*, non potendosi ravvisare un'eccezione a tale regola generale.

⁸⁰ L'accesso all'istituto è, invece, precluso al contribuente che, già destinatario di invito da parte dell'ufficio finanziario, non vi abbia dato seguito. Giova precisare, peraltro, che la mancata risposta all'invito al contraddittorio, impedisce l'attivazione del procedimento di adesione a condizione che i rilievi in esso esplicitati siano gli stessi trasfusi nell'avviso di accertamento successivamente notificato. In tal senso, si esprimono i giudici di legittimità nella recente pronuncia del 27 febbraio 2015, n. 8644.

⁸¹ La domanda deve proporsi entro il termine perentorio per l'impugnazione in sede giurisdizionale e spiega gli effetti suoi propri a condizione che non venga concretamente avanzato il ricorso, in quanto per espressa previsione dell'art. 6, comma 3, ultimo periodo, ciò "comporta la rinuncia all'istanza".

qualora ne ricorrano i presupposti, anche per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto e per l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate.

A seguito del ricevimento dell'istanza l'Ufficio "*formula al contribuente l'invito a comparire*" ⁸³, funzionale all'instaurazione del contraddittorio

⁸² La sospensione in parola viene meno unicamente a seguito della proposizione del ricorso avverso l'atto di accertamento ovvero della rinuncia da parte del contribuente all'istanza avanzata. Nessuna incidenza, invece, è destinato ad avere l'eventuale verbale con cui le parti constatino il mancato raggiungimento di un accordo. In tal senso, si è espressa la Suprema Corte secondo cui "*la sospensione di novanta giorni non è interrotta dal verbale di mancato accordo tra le parti, atteso che, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata, volta a favorire il raggiungimento dell'accordo tra fisco e contribuente, si deve ritenere che tale interruzione della sospensione dei termini per la presentazione del ricorso si verifichi soltanto con l'univoca manifestazione di volontà del contribuente di non voler più giungere ad un'intesa con l'ufficio, e ciò può avvenire o con la presentazione del ricorso, o con una formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di adesione*" (Cass., 12 ottobre 2012, n. 17439). La pronuncia citata si colloca nel solco delle argomentazioni sviluppate dalla Corte Costituzionale (Ordinanza 15 aprile 2011, n. 140) che, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 3, del decreto legislativo n. 218/1997, ha affermato che la constatazione, attraverso il verbale di chiusura negativo del contraddittorio, del mancato raggiungimento dell'accordo "*da un lato, non impedisce che esso possa essere successivamente raggiunto prima dell'instaurazione del contenzioso e, dall'altro, non esprime l'univoca volontà del contribuente di escludere, anche per il futuro, la composizione amministrativa della controversia*", quindi, non vale ad integrare "*una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sia essa manifestata con dichiarazione espressa o mediante proposizione del ricorso*".

⁸³ Anche in questa ipotesi, tanto la dottrina che la giurisprudenza prevalenti propendono per la tesi secondo cui non vi sarebbe alcun obbligo per l'Ufficio di formulare l'invito, ma una facoltà il cui mancato esercizio non è comunque idoneo ad inficiare, sotto il profilo della validità, l'atto impositivo. In realtà, la giurisprudenza di merito è stata per lungo tempo assestata su posizioni diverse ritenendo che l'Ufficio fosse obbligato a formulare l'invito a comparire, pena l'illegittimità dell'avviso (*ex multis*, Commissione Tributaria Provinciale Siracusa n. 21

attraverso cui il contribuente può apportare al procedimento elementi conoscitivi e di valutazione atti a confutare la pretesa erariale.

L'esito di tale confronto, ove positivo⁸⁴, sfocia ai sensi dell'art. 7, comma 1, nell'emissione di un atto scritto, in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio (o da un suo delegato) recante gli elementi e la motivazione⁸⁵ su cui si regge la definizione concordataria e la liquidazione degli importi complessivamente dovuti a titolo di imposta, sanzioni ed interessi.

maggio 2004, n. 289; Commissione Tributaria Provinciale Nuoro, 1° febbraio 2005, n. 280; Commissione Tributaria Provinciale Genova, 9 aprile 2009 n. 103). Sul punto è, quindi, intervenuta la Corte di Cassazione con una serie di pronunce con le quali è stato affermato che *“in tema di accertamento con adesione, la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex art. 6 del D.lgs. n. 218/1997, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge”* (in termini, Ordinanza 28 dicembre 2011, n. 29127 e, in precedenza, SS.UU., 17 febbraio 2010, n. 3676). Più recentemente questa linea interpretativa è stata confermata statuendosi che la convocazione del contribuente *“costituisce per l'Ufficio non un obbligo ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria (v. cass. n. 28051 del 2009) ed inoltre che la mancata convocazione del contribuente, a seguito della presentazione dell'istanza ex art. 6, del D.lgs. 16 giugno 1997, n. 218, non comporta la nullità del procedimento di accertamento adottato dagli Uffici, non essendo tale sanzione prevista dalla legge (v. SS.UU. n. 3676 del 2010)”*.

⁸⁴ Il confronto dialettico tra amministrazione finanziaria e contribuente può concludersi, in alternativa, con: a) l'archiviazione, nel caso in cui l'ufficio faccia proprie ed accolga le ragioni e le prove addotte dal contribuente ovvero b) la notifica dell'avviso di accertamento o la sua conferma, nell'ipotesi in cui le osservazioni del contribuente non abbiano trovato accoglimento.

⁸⁵ Si tratta di un elemento indefettibile che, pur non coincidendo sotto il profilo contenutistico a quella prevista per un ordinario avviso di accertamento – in quanto, stante la partecipazione del contribuente, risulta ridotta l'esigenza informativa sul fondamento di una pretesa già nota – deve comunque consentire un controllo sull'operato dell'ufficio e sull'iter logico-giuridico che ha condotto alla revisione della iniziale richiesta. L'obbligo di una motivazione puntuale e circostanziata è sottolineato anche nella circolare 28 giugno 2001, n. 65,

Per espressa previsione dell'art. 9 (rubricato "Perfezionamento della definizione") *"la definizione si perfeziona con il versamento"* da parte del contribuente, entro venti giorni dalla redazione dell'atto, delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione ovvero della sola prima rata, in caso ci si avvalga della possibilità di rateazione.

Il chiaro tenore letterale della disposizione non consente di ritenere l'atto "perfetto" e, quindi, idoneo a produrre il suo effetto tipico, in conseguenza della sola sottoscrizione ad opera delle parti⁸⁶. Pertanto, laddove manchi il versamento, permane nella sua integrità l'originaria pretesa formalizzata nell'atto impositivo eventualmente già notificato⁸⁷ ovvero, in mancanza, l'ufficio è legittimato alla sua emanazione senza essere in alcun modo vincolato alla ricostruzione cui si era addivenuti in sede di adesione.

dell'Agenzia delle Entrate ove si rileva che *"non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto"*.

⁸⁶ Seppure non siano mancati in giurisprudenza isolati tentativi di anticipare il perfezionamento al momento della sottoscrizione (cfr. Cass., 6 marzo 2009, n. 5571), su cui si è espresso in senso critico, tra gli altri, MARELLO E., *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giur. It.*, 2010, 5, il costante insegnamento è nel senso che il versamento non rappresenta una mera modalità esecutiva ma elemento costitutivo della fattispecie (Cass., 30 maggio 2012, n. 8628; Cass., 31 maggio 2013, n. 13750).

⁸⁷ Si tratta di una conseguenza necessitata in quanto l'art. 6, comma 4, del decreto legislativo n. 218/1997 ricollega in maniera inequivoca la perdita di efficacia dell'avviso di accertamento o di rettifica al perfezionamento della definizione e, cioè, all'avvenuto versamento degli importi dovuti.

2.2 Caratteristiche strutturali e inquadramento teorico dell'istituto a partire dai suoi antecedenti storici.

Sotto il profilo strutturale, l'attuale previsione contenuta nell'art. 7 del decreto citato, secondo cui l'adesione sfocia nella redazione di un atto in duplice esemplare sottoscritto da entrambe le parti, lascia pochi spazi alla ricostruzione della fattispecie in termini unilaterali, deponendo piuttosto ed in termini espliciti per la sua riconduzione all'ambito degli atti bilaterali, di cui è però discusso l'inquadramento in termini privatistici e contrattuali o pubblicistici.

Per il vero, il tema della natura giuridica dell'accertamento con adesione ed il relativo dibattito dottrinale ripropone in chiave moderna la disputa che ha attraversato il secolo scorso con riferimento ad istituti che hanno costituito l'archetipo di quello oggetto di indagine.

Nel nostro ordinamento l'esistenza di figure che prevedono la partecipazione del contribuente alla determinazione dell'imponibile lungi dal costituire una novità del panorama giuridico degli ultimi anni ha origini quanto mai risalenti⁸⁸, tanto che il primo esempio di tal genere può farsi risalire addirittura al R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, recante il testo unico delle leggi d'imposta sui redditi della ricchezza mobile⁸⁹. In termini decisamente più

⁸⁸ Per una puntuale ricostruzione storica si vedano, nella dottrina recente, MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 24; FERRI F., *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 665 (parte I) e 2001, 62 (parte II); VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 49.

⁸⁹ Il relativo art. 40 faceva riferimento a "somme di reddito netto che siano concordate coi contribuenti"; il successivo art. 43, volto a disciplinare i poteri delle Commissioni di prima istanza, veniva comunemente interpretato nel senso che le stesse avrebbero potuto non solo aumentare i redditi accertati dall'ufficio, ma anche rettificare quelli concordati con i contribuenti.

sistematici⁹⁰ erano già le norme contenute nel R.D. 11 luglio 1907, n. 560 (regolamento per l'imposta di ricchezza mobile), il cui art. 81 decretava, ad esempio, che *“quando l'agente concordi con il contribuente le somme dei redditi, fa constatare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità”*, mentre l'art. 107 riconosceva come *“definitivamente accertati ... i redditi concordati fra i possessori e l'agente”*.

In tale fase storica, sebbene disseminate in innumerevoli testi normativi, le disposizioni concernenti il “concordato” abbracciavano tanto le imposte dirette che quelle indirette⁹¹ fino ad estendersi ai tributi locali ex art. 292 del T.U. per la finanza locale.

⁹⁰ In realtà tale corpo normativo contemplava due distinte modalità attraverso le quali il contribuente sarebbe potuto intervenire nell'attività d'imposizione. Oltre al concordato in senso stretto, attraverso il quale si perveniva ad un accordo sul valore da assoggettare ad imposta, la cui disciplina era contenuta nel richiamato art. 81 e che trovava ingresso successivamente alla notifica dell'accertamento, il regolamento prevedeva all'art. 77 anche la preventiva adesione del contribuente alla rettifica dell'ufficio che si collocava in un momento anteriore alla comunicazione dell'avviso di accertamento.

⁹² In particolare, in forza dell'art. 26 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062, la disciplina dettata in tema di ricchezza mobile si rendeva applicabile anche all'imposta complementare progressiva sul reddito. L'art. 41 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, in materia di registro e l'art. 44 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, relativamente all'imposta sulle successioni, stabilivano, dal canto loro, che, fino alla decisione della Commissione tributaria, il “valore da sottoporsi a tassa” poteva essere fissato “di concerto tra l'amministrazione ed il contribuente”. Analogamente l'art. 14 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, consentiva agli uffici del registro, nell'accertamento delle imposte sui trasferimenti della ricchezza, di “concordare coi contribuenti, senza limiti di somma, i valori imponibili”. Analoghe disposizioni erano dettate dai decreti n. 469/1946 e n. 799/1948 disciplinanti l'imposta generale sull'entrata, nonché in tema di contributi di miglioria.

E' ben evidente come ci si trovasse innanzi ad un quadro caratterizzato da eccessiva frammentarietà e dalla mancanza di un referente principale da cui poter trarre, almeno nelle sue linee essenziali, una disciplina comune del concordato. In questa incertezza era disputato, in dottrina e giurisprudenza, se ad esso dovesse riconoscersi natura negoziale ovvero di provvedimento unilaterale cui il contribuente prestava la propria adesione⁹².

L'orientamento dominante era incline a ricostruirlo in chiave negoziale, distinguendosi, poi, tra quanti ravvisavano in esso una vera e propria transazione, sul rilievo che fosse il risultato di una trattativa intercorsa tra amministrazione e contribuente, e quanti, invece, ritenevano consistesse in un negozio di accertamento.

Un significativo cambiamento si registrò nel corso della metà degli anni cinquanta del secolo scorso dapprima con la legge 5 gennaio 1956, n. 1 (meglio nota come Legge Tremelloni) e, quindi, in virtù dell'entrata in vigore del T.U. imposte dirette adottato con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

Secondo una lettura condivisa tra gli studiosi⁹³, tali provvedimenti, nati allo scopo di porre un freno ad una prassi piuttosto disinvolta nel ricorso allo strumento, tanto da diventare causa di sperequazioni e fonte di diffuse illegalità⁹⁴, segnano una presa di posizione del legislatore a favore della tesi pubblicistica che

⁹² Per una compiuta disamina delle varie tesi affacciate al dibattito dell'epoca, si rinvia all'ampia analisi contenuta in VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, op. cit., 55 e ss..

⁹³ MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 158; VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit. 55; NAPOLI A., *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, *Fisco*, 2003, 40, 6295.

⁹⁴ Nonostante le distorsioni registrate, si optò per il mantenimento dello strumento in quanto si era rivelato utile alla riduzione dell'arretrato garantendo la funzionalità della macchina amministrativa, cfr., in tal senso, COCIVERA B., *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 525.

si manifesta anzitutto nell'abbandono del termine "concordato"⁹⁵, in luogo del quale si prende a parlare di "adesione del contribuente" e di "definizione dell'accertamento", e nell'eliminazione di ogni riferimento all' "accordo".

Seppure la nuova disciplina non interveniva a delineare il procedimento finalizzato all'adesione o a dissipare i dubbi applicativi che si erano posti, comunque segnava una discontinuità rispetto al passato per alcune modifiche apportate in punto di regolamentazione dell'istituto. Le stesse, unitamente al mutamento terminologico, determinarono gradualmente l'abbandono della tesi transattiva a favore dell'inquadramento in termini pubblicistici, quale provvedimento d'imposizione, dunque unilaterale, promanante dell'Amministrazione finanziaria⁹⁶.

Determinanti in tal senso furono gli argomenti desumibili da alcune disposizioni di nuova introduzione. In primo luogo, si pensi all'avvenuto riconoscimento della possibilità per l'ufficio di procedere alla rettifica o all'integrazione dell'accertamento, nonostante la già acquisita adesione del contribuente, in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi⁹⁷.

⁹⁵ Nei lavori parlamentari che accompagnarono il varo della Legge Tremelloni l'eliminazione del termine concordato viene espressamente spiegata con l'esigenza di escludere che la determinazione dell'imponibile potesse considerarsi suscettibile di costituire materia per transazioni con il contribuente.

⁹⁶ Si veda, ALLORIO E.-PAGLIARO A., *Concordato tributario*, in *Nss. Dig. It.*, III, Torino, 1959, 990.

⁹⁷ L'art. 3, comma 1, della legge 5 gennaio 1956, n. 1, disponeva al riguardo che "in ogni caso, e ancorché sia intervenuta la dichiarazione prevista dall'art. 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560, gli accertamenti possono essere integrati o modificati, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, senza obbligo di preventiva contestazione al contribuente, mediante notificazione di nuovo accertamento". Tale norma è stata ripresa, quanto al contenuto, dall'art. 35, comma 1, del Testo unico delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645.

Altro aspetto qualificante fu l'esplicita previsione dell'obbligo, sancito a pena di nullità, che nell'atto di accertamento fossero esposti analiticamente gli elementi ed i motivi attraverso cui si era pervenuti alla determinazione dell'imponibile⁹⁸ al precipuo scopo di escludere che la determinazione della pretesa potesse essere il frutto di una "concessione" da parte dell'amministrazione.

Ed ancora, la previsione dell'obbligo per l'ufficio⁹⁹ di procedere ad un nuovo accertamento, in caso di nullità dell'atto di adesione, chiaramente indicativo della natura autoritativa dell'atto.

All'inquadramento dell'istituto come atto unilaterale di accertamento dell'amministrazione finanziaria, al quale il contribuente prestava la propria adesione¹⁰⁰, si contrapponeva altra impostazione che riconosceva allo stesso natura di contratto pubblico¹⁰¹.

⁹⁸ L'art. 4 della legge n. 1/1956, successivamente trasfuso all'art. 34 T.u.i.d. del 1958, stabiliva che "se l'accertamento si conclude con l'adesione del contribuente, la dichiarazione prevista dall'art. 81 del regio decreto 11 luglio 1907, n. 560 deve contenere, a pena di nullità, l'indicazione della dichiarazione del contribuente a cui si riferisce, della fonte produttiva del reddito, nonché degli elementi in base ai quali è stato determinato l'ammontare imponibile".

⁹⁹ Sancito dall'art. 4, comma 2, della legge n. 1/1956 e ripreso dall'art. 34 T.u.i.d. a norma del quale "La declaratoria della nullità, prevista dal primo comma, (...) deve essere richiesta dal contribuente o dall'ufficio - rispettivamente entro sessanta giorni dalla data dell'atto ed entro il 31 dicembre del secondo anno solare successivo - mediante ricorso alla commissione tributaria di primo grado. L'ufficio deve provvedere al nuovo accertamento entro novanta giorni da quello in cui la pronuncia di nullità è divenuta definitiva".

¹⁰⁰ In particolare, GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, 175, afferma che *"le due volontà (quella dell'amministrazione e quella del contribuente) non si fondano in una comune volontà contrattuale, la quale diventi la fonte autonoma, e sia pure sussidiaria, delle reciproche obbligazioni delle parti, ma restino 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 indicati"*.

Mentre ferveva il dibattito in ordine alla sua natura giuridica, in occasione dell'epocale riforma tributaria degli anni settanta, l'istituto fu espunto dall'ordinamento con riferimento alle imposte sui redditi e all'Iva, mentre si continuò a farvi ricorso in relazione all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni e all'Invim¹⁰².

A segnare le sorti del concordato fu non tanto l'abuso¹⁰³ invalso nella prassi, che aveva sovente portato alla commissione di illeciti, ma, soprattutto, i nuovi principi ed istituti introdotti con la legge 9 ottobre 1971, n. 825, di delega per la riforma tributaria, che prevedevano, tra l'altro, la determinazione analitica del reddito, la tenuta obbligatoria delle scritture contabili, l'obbligo generalizzato di presentazione della dichiarazione. Si trattava, evidentemente di regole che si ponevano in aperta rottura rispetto al passato e che mal si conciliavano con il concordato, in mancanza di una sua puntuale disciplina procedimentale. La perdurante vigenza in materia di tributi indiretti, invece, ben poteva spiegarsi alla

¹⁰¹ Fautori di questa impostazione furono, ad esempio, BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, 228, e VIRGA P., *Contratto – Diritto amministrativo a) Teoria generale del contratto di diritto pubblico*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961.

¹⁰² Anche in tali residui ambiti applicativi l'istituto sarebbe poi scomparso in via definitiva con l'emanazione dei testi unici in materia di imposta di registro (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) e di imposta sulle successioni e donazioni (D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346). La soppressione in parola ebbe effetti anche per l'Invim posto che la normativa di riferimento, contenuta nel D.P.R. n. 643/1972, faceva rinvio (art. 31), quanto agli aspetti non espressamente disciplinati, proprio alle imposte citate.

¹⁰³ In tal senso, si esprimeva la relazione di maggioranza della VI Commissione permanente del Senato in *Tributi*, 1970, 186. DE MITA E., *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 294 individua nell'uso improprio dell'istituto, tale da determinare situazioni di arbitrio e di sperequazione tra i contribuenti, la ragione della sua soppressione.

luce degli innegabili margini valutativi insiti nella determinazione di valore dei beni.

A quasi due decenni dalla sua scomparsa in materia di imposizione diretta e con riguardo all'Iva, si è assistito alla reintroduzione dell'istituto ad opera dell'art. 2-bis, del decreto legge n. 564/1994¹⁰⁴.

In questa prima configurazione, lo stesso si caratterizzava per alcune limitazioni, sia sotto il profilo procedimentale che in riferimento agli aspetti suscettibili di formare oggetto dell'adesione. La definizione poteva infatti riguardare soltanto peculiari elementi dell'accertamento – quali l'esistenza, la stima, l'inerenza dei componenti del reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e, più in generale la determinazione quantitativa dell'imponibile in dipendenza della soluzione di questioni di fatto¹⁰⁵ – ed era normalmente attivabile solo dall'ufficio dopo l'avvenuta notifica dell'atto impositivo.

Infine, con il decreto legislativo n. 218 del 1997, l'accertamento con adesione ha acquisito l'attuale conformazione, atteggiandosi a strumento di carattere generale.

In concomitanza con la nuova disciplina si è nuovamente imposta all'attenzione degli studiosi la problematica inerente la sua natura giuridica.

La ricostruzione in chiave contrattuale e, in particolare, transattiva, che era stata recessiva nell'ultima fase di vita dell'istituto, ha conosciuto un nuovo vigore, raccogliendo ampi consensi¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656.

¹⁰⁵ Così BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir. Agg.*, II, Milano, 1998, 22 e *L'evoluzione del quadro normativo*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 22 ss..

¹⁰⁶ Tra i principali fautori di questo filone interpretativo, si possono annoverare, BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, op. cit., 27; RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 93 e ss.; GAFFURI G.F., *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, 289 e ss.; STEVANATO D., *Istanza di adesione*,

Gli elementi a tal fine valorizzati attengono al profilo strutturale dell'istituto, alla forma dell'atto, al suo regime di perfezionamento ed alle conseguenze in caso di mancata definizione per adesione.

In particolare, sul piano formale si rileva che l'accertamento in parola è destinato a sfociare in un atto a carattere unitario e bilaterale, in quanto se ne prevede la sottoscrizione di entrambe le parti. La qual cosa obbligherebbe a ritenere «*se si vuole rispettare il significato proprio delle parole... che l'atto medesimo esprima un accordo tra Amministrazione e contribuente*»¹⁰⁷.

Viene quindi evidenziato che, avendo ricollegato la legge il perfezionamento della fattispecie al versamento da parte del contribuente degli importi dovuti (art. 9), in mancanza dello stesso l'avviso eventualmente già notificato rimane efficace (arg. ex art. 6, comma 4) ovvero l'ufficio mantiene pienezza di poteri quanto all'imposta da pretendere. Tale conclusione, affermano i sostenitori dell'impostazione transattiva, se da un lato, ricorda la risoluzione per inadempimento di cui all'art. 1976 c.c., dall'altro è inconciliabile con l'avversata tesi secondo cui l'istituto sarebbe destinato a fornire l'esatta determinazione del tributo, poiché se così fosse dovrebbe essere comunque mantenuta ferma, cosa che non si verifica, la quantificazione raggiunta in sede di adesione, ancorché non perfezionata¹⁰⁸.

mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche, in Rass. trib., 2000, 654.

¹⁰⁷ Così, BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, op. cit., 26.

¹⁰⁸ Rilevano tale incongruenza, RUSSO P., *Indisponibilità*, op. cit., 95 e BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, op. cit., 26. Quest'ultimo, in particolare, osserva che «*se il legislatore reagisce all'inadempimentomantenendo l'efficacia dell'atto di accertamento unilaterale in precedenza notificato (o la pienezza dei poteri di accertamento in capo all'ufficio, in nessun modo vincolato dalla determinazione espressa nell'atto di accertamento con adesione)* ciò significa che il legislatore medesimo presuppone che l'ammontare del tributo dovuto possa essere diverso da quello risultante dall'atto di accertamento con adesione, ossia che la determinazione del tributo possa avvenire in misura

Il carattere intangibile dell'adesione perfezionata, riconosciuto sia pure con dei limiti dall'art. 2, comma 3, del decreto, viene poi ritenuto in linea con una definizione del rapporto impositivo che avvenga «a stralcio e transazione»¹⁰⁹.

Ora, nessun dubbio può nutrirsi sul fatto che nell'accertamento con adesione il contraddittorio e l'accordo siano elementi non solo qualificanti, ma costitutivi della fattispecie che ha una chiara connotazione bilaterale, tuttavia, ciò non impone né implica la ricostruzione in termini necessariamente negoziali e, nella specie, transattivi.

Avverso tale qualificazione si ritiene che militino diversi e convergenti argomenti.

In primo luogo, manca nei soggetti coinvolti quella posizione paritaria, almeno dal punto di vista giuridico, costituente il presupposto del contratto.

La potestà tributaria, di cui l'ufficio è investito, è espressiva di una funzione vincolata, caratterizzata dalla doverosità ed alla quale è estranea, per definizione, la libertà giuridica che connota invece l'autonomia privata¹¹⁰.

Non è un caso, da questo punto di vista, che la disciplina dell'accertamento con adesione imponga (art. 7) come elemento indefettibile la

minore di quello astrattamente dovuto, il che non si può spiegare se non nell'ottica della possibile concessione al contribuente di un qualche «abbuono» sull'imposta”.

¹⁰⁹ Così, RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 99.

¹¹⁰ STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Tributaria*, 1998, 5, 1231 evidenzia che “il contratto presuppone in genere la giuridicamente libera valutazione e perciò l'identica posizione di chi dà e di chi riceve (è l'uguaglianza giuridica, presupposto del contratto). È agevole osservare che nell'obbligazione tributaria e, più segnatamente, nel cosiddetto accertamento con adesione del contribuente, che ci occupa, manca quell'uguaglianza di libera valutazione che permette la fusione autonoma di quelle volontà in un contratto”.

motivazione laddove, invece, l'esternazione dei motivi è irrilevante nei contratti di diritto privato¹¹¹.

Non si rinviene, poi, nella disciplina dell'istituto alcun indice concreto che autorizzi l'ufficio all'esercizio di poteri dispositivi rispetto all'imposta, né alle parti è consentito predisporre un autonomo regolamento di interessi essendo gli effetti della fattispecie compiutamente stabiliti dalla legge¹¹².

Alla stregua di tali rilievi l'inquadramento pubblicistico appare più rispondente all'effettivo atteggiarsi dell'istituto che, in definitiva, rappresenta una particolare modalità di esercizio della funzione accertativa caratterizzata dall'apporto in chiave collaborativa del contribuente.

All'accertamento con adesione, dunque, sembra possa riconoscersi la natura di atto consensuale, alternativo sia al contratto che al provvedimento in cui si estrinseca l'azione unilaterale dell'amministrazione, attraverso cui si perviene alla corretta determinazione del presupposto impositivo in relazione alla fattispecie concreta¹¹³.

Il campo elettivo di applicazione dell'accertamento con adesione è, quindi, costituito dalle situazioni controverse in ordine alle quali, essendo possibili diverse prospettazioni, tutte ugualmente sostenibili, l'avvio del dialogo con il contribuente si rileva maggiormente proficuo sia per l'eventuale acquisizione di elementi significativi non emersi in sede istruttoria, sia per evitare successive

¹¹¹ Cfr. COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria - Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012, 537.

¹¹² Così, MOSCATELLI M.T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 325.

¹¹³ Per l'inquadramento dell'istituto tra i moduli consensuali di esercizio dell'azione amministrativa, cfr. FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 476; GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 69 ss.; MOSCATELLI M.T., *La patologia delle definizioni*, op. cit., 321.

contestazioni che, per il fatto di appuntarsi su questioni opinabili, sarebbero pressoché scontate quanto alla loro proposizione, ma non anche relativamente all'esito.

La mancata considerazione, a livello legislativo, di parametri e limiti attraverso cui individuare, in via oggettiva e predeterminata, le situazioni definibili in via consensuale non può, infatti, indurre a ritenere *sic et simpliciter* che tutte le fattispecie possano venire in rilievo ai fini dell'adesione, né che l'ampio margine riconosciuto all'amministrazione in ordine all'attivazione del procedimento¹¹⁴ possa tradursi nel riconoscimento, in capo alla stessa, di una

¹¹⁴ E' noto che il decreto legislativo n. 218/1997 prevede due distinti canali di attivazione del procedimento, l'iniziativa dell'ufficio (art. 5, comma 1) e quella del contribuente (art. 6). Tuttavia, mentre con riferimento a questa seconda ipotesi il legislatore ha enucleato le circostanze in presenza delle quali il contribuente è legittimato alla presentazione all'ufficio di apposita istanza in carta libera, individuandole nell'avvenuta esecuzione nei suoi confronti di accessi, ispezioni o verifiche (comma 1) ovvero nella notifica di un avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui alla art. 5 (comma 2), con riguardo all'iniziativa pubblica nulla dispone in ordine alle situazioni in cui procedere alla notifica dell'invito al contraddittorio.

Sul punto è assolutamente pacifica in dottrina e giurisprudenza la tesi per cui la scelta di notificare l'invito sia lasciata alla libera valutazione dell'ufficio, salve naturalmente le ipotesi in cui sia la stessa legge a sancirne l'obbligatorietà, come nel caso di accertamento basato sugli studi di settore ex art. 10, co. 3 *bis*, della legge n. 146/1998. Negli altri casi, quindi, la mancata instaurazione del contraddittorio non determina vizi del procedimento in grado di riverberarsi sull'avviso di accertamento.

Secondo il costante orientamento del giudice di legittimità l'invito al contraddittorio non costituisce per l'Ufficio "un obbligo ma una mera facoltà da esercitarsi in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e di evitare la contestazione in sede giurisprudenziale" (Cass., sez. trib., ord. 5 dicembre 2012, n. 21760; in senso conforme Cass., sez. trib., ord. 28 dicembre 2011, n. 29127, Cass., SS.UU., 17 febbraio 2010, n. 3676).

libertà di iniziativa, anche rispetto ad ipotesi in cui non sussistono margini di incertezza in ordine alla pretesa.

Diversamente argomentando ci troveremmo dinanzi ad un istituto che, nella misura in cui attribuisce all'amministrazione finanziaria il potere di definire in adesione il tributo senza preclusioni di sorta, finirebbe per porsi in stridente contrasto con i fondamentali principi costituzionali della materia rappresentando un *vulnus* agli art. 3, 23 e 53 della Costituzione.

Su tali posizioni è, da tempo, attestata anche l'Amministrazione finanziaria la quale, nel fornire indicazioni operative¹¹⁵, ha evidenziato che gli Uffici nel dare impulso ai procedimenti di adesione dovranno riconoscere una rilevanza prioritaria a quelle posizioni interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento e dalla presenza di elementi suscettibili di apprezzamento valutativo. Ciò in quanto per simili fattispecie il procedimento di adesione in contraddittorio viene a configurarsi quale sbocco fisiologico, consentendo *«una più fondata e ragionevole "misurazione" del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente»*. Analogamente, si avverte, il contraddittorio può utilmente estrinsecarsi nei casi in cui è disputata la ricorrenza di nozioni rispetto alle quali, residuando margini di apprezzamento dell'ufficio, l'apporto conoscitivo del contribuente può rivelarsi essenziale.

Di converso, va sicuramente negata la possibilità di attivare il procedimento di adesione sia in presenza di rilievi privi di fondatezza, la cui insussistenza è già valutabile dall'ente impositore in base ad elementi conoscitivi in suo possesso ovvero acquisibili attraverso l'ulteriore attività istruttoria, sia nel caso in cui l'obbligazione tributaria si presenti certa nei suoi elementi fattuali e giuridici¹¹⁶.

¹¹⁵ Cfr. Circ. 8 agosto 1997, n. 235/E Ministero delle Finanze.

¹¹⁶ In tal senso, si veda MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 171.

In questa seconda ipotesi è evidente che la ricerca di una soluzione “concordata” con il contribuente, postulandosi la piena validità della pretesa e la correttezza della sua misura, si sostanzierebbe in una illegittima e non consentita rinuncia all’acquisizione del prelievo, costituente a tutti gli effetti un atto di disposizione del credito tributario.

Tutt’al contrario, invece, la prima delle situazioni descritte deve correttamente essere riportata nell’alveo applicativo dell’autotutela¹¹⁷.

In presenza, cioè, di ipotesi di illegittimità totale o parziale dell’atto di accertamento diventa doveroso per l’amministrazione ritornare sulla propria precedente determinazione annullandola¹¹⁸ in tutto o in parte secondo la

¹¹⁷ L'espressa previsione in campo tributario dell'autotutela, da intendersi come potere di annullamento degli atti riconosciuti illegittimi, si è avuta con l'art. 68, comma 1, del D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287 alla cui stregua gli uffici, salvo il formarsi del giudicato, potevano “procedere all’annullamento totale o parziale dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, da comunicarsi al destinatario dell’atto”. Successivamente il legislatore è intervenuto a dettare le disposizioni procedurali dapprima con l'art. 2-quater del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, e, quindi, con decreto ministeriale n. 37 dell'11 febbraio 1997, recante il "Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria".

¹¹⁸ L'autotutela tributaria presenta peculiari caratteri che non ne consentono una piena assimilazione a quella amministrativa. Limitandosi a richiamare i principali tratti differenziali deve rilevarsi la natura ablatoria degli atti tributari cui si accompagna l’inesistenza di soggetti controinteressati all’annullamento; l’inconfigurabilità di interessi pubblici secondari che possono giustificare il mantenimento di un atto non conforme alla legge; il carattere vincolato dell’azione dell’amministrazione finanziaria; la doverosità dell’annullamento in ossequio al principio di capacità contributiva. Tutti questi fattori fanno sì che in ambito tributario, diversamente dal diritto amministrativo in cui l'esercizio del potere di annullamento è subordinato all’illegittimità dell'atto e all'esistenza di un interesse pubblico specifico ed attuale alla rimozione del provvedimento, il suo esercizio consegue una volta constatata l’illegittimità del provvedimento, non potendosi individuare interessi da ponderare diversi dal ripristino della legalità violata. L'interesse pubblico rilevante è solo quello alla rimozione dell'atto.

disciplina dettata dall'articolo 2-quater del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 e dal relativo regolamento di attuazione approvato con decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.

A ben guardare, gli istituti dell'accertamento con adesione e dell'autotutela possono non di rado venire contestualmente in rilievo¹¹⁹. Tuttavia, la situazione che più frequentemente è destinata a verificarsi è non già quella innanzi esemplificativamente prefigurata, in cui cioè si dà avvio alla collaborazione con il contribuente in presenza di un atto palesemente illegittimo, quanto piuttosto quella in cui il vizio dell'atto, prima non rilevato, emerge proprio ed in conseguenza dell'instaurato contraddittorio con il contribuente. E' ben possibile, infatti, che in tale sede questi eccepisca l'illegittimità o l'infondatezza del recupero che, ove riconosciuta dall'ufficio, dovrà portare ai conseguenziali provvedimenti di rimozione¹²⁰ in ossequio a principi di legalità dell'imposizione, di capacità contributiva, di imparzialità, trasparenza e correttezza dell'*agere* amministrativo.

Alla stregua delle precedenti argomentazioni deve concludersi che, nonostante la mancanza a livello normativo di qualsivoglia indicazione in ordine

¹¹⁹ Sul diverso ambito applicativo dell'accertamento con adesione e dell'autotutela si vedano, STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996, 208; BUSCEMA A., *Differenza tra autotutela tributaria e accertamento con adesione*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2010, 12, 468.

¹²⁰ Sulla necessità di dare rigorosa e diversificata applicazione agli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione da parte degli Uffici, cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. 28 giugno 2001, n. 65/E; Ministero delle Finanze, Circ. 8 agosto 1997, n. 235/E. Nel primo dei richiamati documenti di prassi si legge che "nei procedimenti di definizione devono essere correttamente individuate le fattispecie ricorrenti in relazione alle motivazioni addotte dal contribuente e conseguentemente adottati i provvedimenti di autotutela nei casi previsti dalla legge; di questi ultimi sarà dato atto nell'eventuale procedimento di contraddittorio con il contribuente, qualora comunque instaurato con riferimento ad ulteriori aspetti dell'avviso di accertamento suscettibili di definizione ai sensi della legge n. 218 del 1997".

ai criteri di individuazione delle fattispecie suscettibili di essere accertate in contraddittorio, la procedura in esame incontra diversi limiti che impediscono di potervi ricorrere indiscriminatamente ogni qualvolta si tratti di attuare il prelievo tributario.

Se contenuto entro i confini che si è cercato di tracciare, ovverosia quando si pongano rispetto alla fattispecie concreta questioni di incertezza applicativa delle norme di riferimento, l'accertamento con adesione non solleva problemi di compatibilità con i principi costituzionali della materia. Ed anzi, lungi dal costituire una forma di disposizione dell'obbligazione tributaria rappresenta lo strumento che permette meglio di ogni altro di pervenire ad una ricostruzione dell'imponibile più fedele ed aderente alla realtà. La collaborazione dialettica tra amministrazione e contribuente, consentendo di introdurre nel procedimento impositivo qualificati apporti conoscitivi, consente una misurazione dei fatti economici più precisa ed, in ultima analisi, conduce ad una imposizione veramente conforme all'effettiva capacità contributiva in ossequio al dettato costituzionale racchiuso nell'art. 53 della Costituzione.

Attraverso il contraddittorio, che costituisce il fulcro su cui è imperniata la disciplina dell'istituto, l'amministrazione è in grado di prendere in considerazione *«ogni elemento eventualmente trascurato, non adeguatamente valutato, ignorato oppure semplicemente non conosciuto nelle fasi precedenti del procedimento»*¹²¹ attraverso cui giungere ad una corretta determinazione qualitativa e quantitativa dell'imponibile¹²².

¹²¹ MANCA M., *Partecipazione del cittadino contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *il Fisco*, 2003, 186.

¹²² In quest'ottica, non potranno, chiaramente, costituire validi criteri di giudizio fatti e circostanze estranee al congegno applicativo del tributo, quali le condizioni economiche, personali e familiari del contribuente; i rischi per i livelli occupazionali; la sopravvivenza dell'impresa.

3. L'adesione ai verbali di constatazione

Il corpus normativo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, recante “*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*”, è stato, nel tempo, interessato da interventi legislativi volti all'introduzione di nuovi istituti finalizzati ad ottimizzare l'attività istruttoria dell'amministrazione e ad accelerare i tempi di definizione della pretesa tributaria¹²³.

Attraverso il ricorso agli stessi, il contribuente è posto nella condizione di definire la pretesa impositiva già nella fase di indagine, dal che consegue che la “vertenza” che lo vede opposto all'amministrazione finanziaria si conclude in questi casi senza l'emissione di alcun atto impositivo.

L'istituto dell'adesione ai verbali di constatazione¹²⁴, la cui disciplina è racchiusa all'art. 5-bis¹²⁵, faculta il contribuente alla definizione del rapporto

¹²³ In particolare l'art. 83, comma 18, del D. L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133/2008, “giustifica” l'inserimento dell'istituto di cui all'art.5-bis “Allo scopo di semplificare la gestione dei rapporti con l'Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione”.

¹²⁴ Il processo verbale previsto dall'art. 24 della l. n. 4/1929, “in base al quale le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante il processo verbale di constatazione”, è l'atto a contenuto dichiarativo, sottoscritto dagli organi investigativi e dal contribuente, nel quale sono documentate le attività istruttorie, le rilevazioni, le richieste fatte e le risposte ricevute al e dal contribuente o chi lo rappresenta, e i rilievi operati, durante l'attività investigativa in occasione di accessi, ispezioni, verifiche. Pur avendo valore probatorio in ordine a tutti i fatti emersi e ai documenti reperiti nel corso della verifica, stante la sua natura di atto endoprocedimentale non è autonomamente impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie.

¹²⁵ L'art. 1, comma 637 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (c.d. legge di stabilità 2015) ha disposto l'abrogazione dell'art. 5-bis. Tuttavia, il successivo comma 638 del medesimo articolo ha espressamente previsto che l'istituto continui a trovare applicazione ai processi verbali di

prestando adesione ai processi verbali di constatazione relativi a violazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto¹²⁶, che consentano l'emissione di accertamenti parziali.

L'istituto, che sicuramente è da farsi rientrare nel *genus* degli “strumenti deflativi del contenzioso”, presenta indubitabili vantaggi tanto per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria.

Per il primo, i benefici¹²⁷ riguardano l'abbattimento del carico sanzionatorio essendo prevista la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie ad un sesto

constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro il 31 dicembre 2015. Benché si tratti di una forma di adesione destinata a scomparire a breve, si ritiene comunque proficua la relativa analisi sia in considerazione dei residui spazi di perdurante operatività, sia al fine di evidenziare gli aspetti differenziali rispetto all'accertamento con adesione di cui è stato ritenuto una *species*.

Secondo la disposizione oggetto di soppressione “Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633” (art. 5-bis, comma 1).

¹²⁶ Con la circolare n. 55 del 17 settembre 2008, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'adesione può avere ad oggetto anche l'imposta regionale sulle attività produttive, le addizionali regionali e comunali all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, nonché i contributi previdenziali che vanno determinati nella dichiarazione dei redditi. Sono, invece, esclusi l'imposta di registro, le imposte ipotecaria e catastale, le imposte di successione e di donazione, i tributi locali.

¹²⁷ Le agevolazioni accordate dalla legge si spiegano in un'ottica premiale della collaborazione prestata dal contribuente alla definizione nel modo più celere ed efficiente possibile del rapporto tributario, evitando la fase del contraddittorio concordatario ed eventualmente il contenzioso tributario.

del minimo edittale¹²⁸ e la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza la prestazione di garanzie^{129 130}.

Per l'Amministrazione, invece, il vantaggio è quello della rapida definizione dell'accertamento fondato sul processo verbale di constatazione, avendo acquisito in via preventiva l'assenso del contribuente, unitamente alla più celere acquisizione di gettito¹³¹.

Nel caso di specie, quindi, il procedimento impositivo si conclude con l'emanazione di un accertamento parziale nel quale trovano integrale trasfusione i rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione redatto a seguito delle operazioni di verifica.

A differenza di quanto accade in sede di accertamento con adesione, non è dato rinvenire nella fattispecie analizzata una "partecipazione" del contribuente

¹²⁸ La misura delle sanzioni in caso di adesione al processo verbale di constatazione è pari alla metà di quella prevista per l'accertamento con adesione. Pertanto, a seguito dell'incremento della sanzione applicabile in caso di accertamento con adesione (art. 2, comma 5, del D.lgs. n. 218/1997, modificato dall'art. 1, comma 21, L. n. 220/2010), la misura per l'adesione a pvc passa da un ottavo a un sesto, con riguardo agli atti definibili emessi dal 1° febbraio 2011.

¹²⁹ Con riferimento all'accertamento con adesione solo con il D.L. 25 marzo 2010, n. 40, c.d. "Decreto incentivi" è stato modificato l'art. 8, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997, ammettendo la rateizzazione non garantita solo per importi dovuti fino a Euro 50.000,00. Successivamente, il D.L. n. 98/2011, intervenendo nuovamente sul citato art. 8, ha eliminato l'obbligo di prestazione della garanzia in ogni caso, a prescindere dall'importo che si deve corrispondere.

¹³⁰ Il ricorso all'istituto comporta effetti favorevoli anche sotto il profilo penale. Ed infatti, se le violazioni contestate valgono ad integrare una delle fattispecie di reato previste dal D.lgs. n. 74/2000, l'adesione al processo verbale consente di invocare la circostanza attenuante di cui all'art. 13, mentre non esonera l'organo verificatore dall'obbligo di denuncia sancito dall'art. 331 del c.p.p..

¹³¹ Si rammenta, sul punto, che ai sensi del comma 4 dell'art. 5-bis, in caso di mancato pagamento delle somme dovute, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede alla loro iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'articolo 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

idonea a contribuire, attraverso il rapporto dialettico con l'Amministrazione finanziaria, alla individuazione della base imponibile più aderente alla sua capacità contributiva¹³².

Il contribuente, cui sia stato notificato il verbale di constatazione, in realtà, è posto unicamente di fronte all'alternativa tra l'accettazione o meno delle risultanze della verifica, senza alcuna possibilità di interlocuzione in ordine alla fondatezza dei recuperi effettuati, laddove non condivisi.

Non pare, sotto questo profilo, che possa fondatamente dubitarsi di ciò alla luce del chiaro disposto normativo alla cui stregua *“l'adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione”* (comma 2). Il tenore letterale non consente di riconoscere né all'Amministrazione né al contribuente margini di apprezzamento concernenti i rilievi dei verbalizzanti.

Tuttavia, in merito al concreto ambito di applicazione dell'istituto è necessario operare alcune precisazioni in relazione al profilo oggettivo, essendo questo delimitato in duplice senso.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 5-bis, infatti, i verbali di constatazione in relazione ai quali si ammette l'adesione sono unicamente quelli *“redatti ai sensi dell'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4”*, vale a dire quelli riguardanti la constatazione di violazioni delle norme contenute in leggi finanziarie, e sempre che *“consentano l'emissione di accertamenti parziali”*¹³³ previsti dall'articolo 41-

¹³² In tal senso, v. TOMA G., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, 297; GRASSI E., *Strumenti deflativi del contenzioso e partecipazione del contribuente*, in *il Fisco*, 2008, 40, 7197.

¹³³ Gli accertamenti parziali, in deroga al principio dell'unicità e globalità dell'accertamento, che imporrebbe di riversare nel provvedimento impositivo tutte le conoscenze e risultanze probatorie in possesso dell'ufficio, consentono di stabilire in via diretta e senza ulteriori riscontri, sulla base di segnalazioni qualificate (Guardia di Finanza, pubbliche amministrazioni ed enti pubblici, Anagrafe tributaria ecc.) l'esistenza di redditi imponibili non dichiarati, di

bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Dal combinato disposto di tali norme discende che possono formare oggetto di adesione soltanto i contenuti dei processi verbali che si estrinsecano nella contestazione di violazioni “sostanziali” alla normativa relativa ai settori impositivi ricompresi nel perimetro dell’art. 5-bis, mentre restano fuori tanto le violazioni c.d. formali¹³⁴, quanto ogni altro elemento contenuto nel processo verbale di constatazione, come le segnalazione di circostanze ed elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di altre violazioni, rispetto ai quali si rendono necessarie ulteriori attività istruttorie¹³⁵

Individuato il contenuto “integrale” del processo verbale cui il contribuente può aderire, dal punto di vista procedurale mette conto di rilevare unicamente l’esistenza di un limite temporale (trenta giorni dalla consegna del verbale) entro cui il soggetto passivo può manifestare tale intenzione¹³⁶.

deduzioni, detrazioni, esenzioni e agevolazioni non spettanti, di imposte o maggiori imposte non versate, ovvero di Iva non dichiarata o non versata, totalmente o parzialmente, di detrazioni non spettanti, anche in parte. L’elemento caratterizzante tali accertamenti è dunque la possibilità per l’Ufficio di emanare, entro i termini di decadenza, un successivo atto impositivo, che può fondarsi anche su elementi già acquisiti al momento dell’emissione dell’accertamento parziale.

¹³⁴ Sono da qualificarsi tali le violazioni a cui non è associato il recupero di base imponibile o d’imposta, né determinano l’applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata

¹³⁵ Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 55 del 17 settembre 2008.

¹³⁶ Non sono richieste particolari formule sacramentali, risultando all’uopo sufficiente la semplice comunicazione, sottoscritta dal contribuente o dal suo rappresentante, da effettuarsi utilizzando l’apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, all’Ufficio territorialmente competente per il periodo o i periodi d’imposta che possono formare oggetto di definizione, nonché all’organo che ha redatto il verbale.

L'Ufficio, dal canto suo, una volta verificata la sussistenza dei requisiti formali e sostanziali della comunicazione, emette un atto di definizione¹³⁷ dell'accertamento parziale, recante le indicazioni previste dall'art. 7¹³⁸ del D. Lgs. n. 218/1997, da notificarsi entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione all'Ufficio da parte del contribuente della comunicazione di adesione¹³⁹.

All'esito della disamina della disciplina, l'opinione inizialmente espressa in ordine alla natura "non partecipativa" dell'istituto non può che essere viepiù confermata.

Di conseguenza, la tesi che, sulla base della collocazione sistematica dello strumento all'interno del D. Lgs. 218/1997, ritiene di qualificarlo quale

¹³⁷ A differenza di quanto accade nell'accertamento con adesione, che richiede ai fini del suo perfezionamento il versamento delle somme dovute o della prima rata entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, la definizione dell'accertamento parziale conseguente all'adesione ai processi verbali, si perfeziona, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica dell'atto di definizione.

¹³⁸ In forza di tale richiamo, l'atto di definizione conseguente all'adesione al processo verbale di constatazione deve contenere "gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale". La motivazione, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 55/E 2208, sarà rappresentata dalla intervenuta adesione, mentre gli elementi saranno quelli costituenti oggetto delle violazioni sostanziali constatate, eventualmente emendati di errori materiali e di calcolo, sulla base dei quali si provvede alla liquidazione delle imposte ed altre somme dovute ai fini della definizione.

¹³⁹ In mancanza dei presupposti per l'adesione al processo verbale di constatazione, l'Ufficio tributario comunica al contribuente il diniego di definizione.

«particolare species caratterizzata dalla anticipazione della adesione»¹⁴⁰
dell'accertamento con adesione, si ritiene che non possa trovare accoglimento¹⁴¹.

Nell'adesione ai verbali di constatazione non è dato rinvenire, in alcun frangente della vicenda che porta all'emissione del provvedimento impositivo, un solo momento in cui si riscontri un contraddittorio tra le "parti".

Il consegnatario del processo verbale è posto innanzi ad una scelta che non ammette soluzioni intermedie, accettare o meno il contenuto dell'atto.

Nella scansione procedimentale non vi sono spazi per l'acquisizione di elementi valutativi apportati dal contribuente, né questi può in alcun modo far valere le proprie osservazioni rispetto ai rilievi contenuti nel verbale di constatazione che restano intangibili anche per l'ufficio.

Il *quantum* di imposta che risulta dovuto a seguito dell'adesione è quello che emerge dai recuperi dei verificatori e che il contribuente decide di accettare sulla base di un'analisi costi-benefici, senza che sia ammesso a interloquire sugli stessi come accade in sede di accertamento con adesione.

Se tutto ciò è vero, è quanto mai arduo ravvisare in tale adesione una forma di definizione schiettamente "concordata" del rapporto accostabile all'accertamento con adesione.

In realtà, l'istituto in esame rappresenta una modalità di manifestazione del potere impositivo alla quale rimane del tutto estranea ogni connotazione di consensualità e, conseguentemente, una questione di disponibilità dell'obbligazione tributaria non può venire in rilievo sotto alcun profilo.

A tali considerazioni deve poi aggiungersi che, nella specie, di nessuna disposizione può fondatamente parlarsi posto che l'atto a cui il contribuente presta adesione non promana neppure dal soggetto investito del potere di

¹⁴⁰ In termini, Circolare n. 55/E del 2008 dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁴¹ Tale linea di pensiero è sostenuta, sia pure con riferimento all'istituto dell'adesione agli inviti al contraddittorio, da TOMA G. *La discrezionalità dell'azione amministrativa*, cit., 305.

imposizione *strictu sensu* inteso, essendo il verbale, come noto, atto di natura endoprocedimentale¹⁴² espressione di poteri ispettivi e di indagine, strumentali al successivo accertamento.

4. L'adesione agli inviti a comparire¹⁴³

L'istituto dell'adesione all'invito a comparire, introdotto nell'ordinamento a brevissima distanza dall'adesione ai processi verbali¹⁴⁴, risponde alle medesime esigenze a quello sottese.

¹⁴² Al riguardo, v. BETTI R.-VALENTE P., *Strumenti deflativi del contenzioso e adesione a pvc: profili critici*, in *il Fisco*, 2012, 31, 4975, ove si osserva che la natura puramente volontaria del procedimento di adesione di cui all'art. 5-bis “*depotenzia fortemente ogni considerazione in ordine alla natura del pvc (che diverrebbe “impropriamente” atto di contenuto impositivo) ed alla carenza di strumenti di contraddittorio e difesa del contribuente. In realtà, l'adesione si configura come una sorta di acquiescenza alle pretese impositive, bilanciata solo dalla mitigata applicazione delle sanzioni*”.

¹⁴³ L'art. 1, comma 637 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (c.d. legge di stabilità 2015) ha disposto l'abrogazione delle disposizioni di cui all'art. 5, commi da 1-bis a 1-quinquies-bis del decreto legislativo n. 218/1997, che recavano la disciplina dell'istituto.

Si evidenzia, peraltro, che le stesse sono destinate ad applicarsi, nel testo in vigore alla data del 30 dicembre 2014, fino al 31 dicembre 2016 per effetto della proroga disposta dall'art. 2, comma 2, lett. a) del decreto-legge 30 settembre 2015 n. 15.

¹⁴⁴ L'art. 27, comma 1, lettera b) del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, “*Recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale*”, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha previsto l'inserimento nel corpo dell'art. 5 del D. L. n. 218/1997 dei commi da 1-bis a 1-quinquies disciplinanti il nuovo istituto della “definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio”, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Lo strumento consente al contribuente di prestare adesione al contenuto integrale dell'invito a comparire beneficiando, in tal modo, del medesimo regime premiale stabilito per l'adesione ai processi verbali di constatazione¹⁴⁵.

In concomitanza con la previsione dell'istituto, che rappresenta una ulteriore ipotesi di definizione della pretesa tributaria in fase istruttoria anteriormente all'emanazione del provvedimento autoritativo, è stata modificata anche l'originaria disciplina dell'invito al contraddittorio (art. 5, comma 1). Essendo chiamato ad assolvere una funzione ulteriore rispetto alla “sola” attivazione del procedimento di accertamento con adesione, se ne è previsto un contenuto più ampio e senza dubbio maggiormente rispondente ad esigenze garantistiche per il contribuente che, in tal modo, è reso pienamente edotto in ordine alla pretesa fiscale ed ai motivi che la determinano.

La specifica evidenziazione delle maggiori imposte¹⁴⁶, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di adesione e le ragioni giuridico/fattuali alla

¹⁴⁵ Uno specifico effetto premiale che contraddistingueva l'istituto riguardava gli studi di settore. L'art 10-ter della legge 8 maggio 1998, n. 146 (introdotto dall'art. 27, comma 4, del decreto legge n. 185 del 2008) prevedeva, prima che la L. 201/2011 ne prevedesse l'abrogazione con riferimento alle dichiarazioni relative alle annualità successive al 2011, che l'adesione agli inviti al contraddittorio finalizzato all'accertamento basato sugli studi di settore inibiva all'Amministrazione finanziaria di effettuare accertamenti presuntivi.

¹⁴⁶ La locuzione “maggiori imposte” adoperata dal legislatore chiaramente non porta ad escludere la necessità di inserire nell'invito gli elementi di dettaglio a fondamento della pretesa allorché questa si riferisca “ad “imposte dovute” *tout court* – per esempio in caso di accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione – o “minori crediti d'imposta”“. Così, GABELLI M., *Caratteristiche dei nuovi istituti deflativi del contenzioso*, in *il Fisco*, 2011,1, 1 e ss.. Lo stesso autore acutamente rileva che la norma non prevede, sotto il profilo dell'esplicitazione della pretesa impositiva al contribuente, l'indicazione degli imponibili, delle aliquote, dei fatti e circostanze che giustificano il ricorso a metodi sintetici o induttivi, tutti elementi il cui difetto è causa di nullità dell'avviso di accertamento ex art. 42 D.P.R. n. 600/1973. Pertanto, conclude “*risulta difficile ipotizzare inviti chiari ed*

base di tale determinazione consentono al contribuente di avere piena cognizione dei termini su cui si fonda la pretesa impositiva comunicata con l'invito a comparire. Ciò gli permette non solo di operare una meditata valutazione in ordine all'opportunità di accedere alla definizione, ma anche, ove lo ritenga, di affrontare il contraddittorio con maggiore consapevolezza¹⁴⁷.

In relazione all'ambito di applicazione, l'istituto *de quo* si applica agli inviti a comparire emessi ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva (art. 5, comma 1-bis e ss.) e in materia di imposte indirette diverse dall'Iva, quali le imposte di registro, le imposte ipotecarie e catastali, l'imposta sulle successioni e donazioni (art. 11).

Tuttavia la legge contempla una specifica causa preclusiva alla sua concreta operatività, disponendo che non possa essere utilizzato ove sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione al quale, pur sussistendone i presupposti, non sia stata prestata adesione ex art. 5-bis (art. 5, comma 1-quinquies). Secondo

immediatamente comprensibili per il contribuente, come vuole l'Amministrazione e idonei a stimolare l'adesione, senza specificare anche tutti i suddetti elementi".

¹⁴⁷ L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 16 febbraio 2009, n. 4/E, ha opportunamente valorizzato l'integrazione, rispetto all'impianto originario, delle indicazioni contenute nel "nuovo" invito. Secondo il documento di prassi l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti in caso di adesione ed i motivi che hanno portato alla loro determinazione oltre a consentire al contribuente "tutte le valutazioni propedeutiche alla eventuale definizione immediata mediante adesione ai contenuti dell'invito", va "traguardata anche in funzione di un efficientamento complessivo del procedimento di accertamento con adesione. La convenienza della definizione mediante l'adesione immediata ai contenuti dell'invito dovrebbe infatti risultare chiara, al contribuente, soprattutto nei menzionati, assai frequenti casi in cui la pretesa presenti margini assai limitati per una rivisitazione nell'ambito di un contraddittorio che potrebbe anche non chiudersi con la definizione (e la conseguente fruizione delle agevolazioni ad essa connesse), lasciando anche aperti gli spazi per eventuali, ulteriori attività istruttorie che potrebbero risultare necessarie proprio a seguito di quanto emerso dal confronto con il contribuente, al fine migliorare la qualità e la motivazione dell'accertamento".

l'interpretazione della norma offerta dall'Agenzia delle Entrate¹⁴⁸ l'impedimento è destinato a non operare tutte le volte in cui l'invito si discosti dai contenuti del processo verbale, con specifico riguardo agli imponibili e/o alle imposte oggetto delle violazioni constatate e ciò anche quando questi siano state ridimensionate a seguito del recepimento delle richieste formulate dal contribuente ai sensi dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000.

Dal punto di vista procedurale, l'adesione ai contenuti dell'invito a comparire è prestata dal contribuente mediante comunicazione, redatta su apposito modello e debitamente sottoscritta, all'ufficio competente e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione.

Si registra, pertanto, una rilevante differenza rispetto alla disciplina posta per l'adesione al verbale di constatazione. Mentre quest'ultima richiede, ai fini del suo perfezionamento, la semplice comunicazione del contribuente, nel caso in esame, in linea con quanto previsto nell'accertamento con adesione, l'adempimento degli obblighi di versamento, sia pure limitati alla prima rata in caso di rateazione del debito, costituisce *condicio sine qua non*, unitamente alla comunicazione, per la validità della definizione¹⁴⁹.

In relazione al suo inquadramento, l'Agenzia delle entrate ritiene si tratti di «una particolare species del genus “accertamento con adesione del

¹⁴⁸ Circolare 16 febbraio 2009, n. 4/E

¹⁴⁹ Il comma 1-quater del medesimo art. 5, dispone inoltre che, qualora il contribuente non adempia spontaneamente al versamento delle somme dovute, successive alla prima rata, l'Ufficio competente provvede alla iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. L'ipotesi di mancato versamento delle somme oggetto del pagamento dilazionato integra inoltre la violazione prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471

contribuente”, caratterizzata dalla anticipazione della definizione alla fase dell’invito al contraddittorio»¹⁵⁰.

Rispetto alla correttezza di tale qualificazione si ritiene possano essere riproposti i medesimi dubbi già esplicitati in riferimento all’istituto di cui all’art. 5-bis del D. Lgs. n. 218/1997.

Certamente l’adesione agli inviti a comparire, se raffrontata con l’adesione a ai verbali di constatazione, può considerarsi maggiormente in linea con i principi costituzionali della materia e con quelli enucleabili dalla Statuto del contribuente. Basti pensare, a tacer d’altro, che l’atto è emesso dall’ufficio investito della potestà accertativa e contiene comunque una chiarificatrice indicazione dei motivi a fondamento della determinazione delle maggiori imposte¹⁵¹.

Tuttavia anche in questa ipotesi il contribuente è chiamato, ove voglia fruire del meccanismo di legge, a prestare un’adesione integrale all’invito, senza che residuino margini per la richiesta di una riduzione dell’imposta già determinata.

Il difetto di contraddittorio non pare in alcun modo superabile per predicare un reale avvicinamento all’accertamento con adesione della cui natura non partecipa, al pari dell’adesione al processo verbale di constatazione.

Pur nelle innegabili differenze di disciplina, questi due istituti presentano un prevalente sostrato unificante che ne segna in maniera netta la distinzione rispetto all’accertamento con adesione.

¹⁵⁰ Circolare 16 febbraio 2009, n. 4/E.

¹⁵¹ Significativamente autorevole dottrina, BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell’accertamento*, in *Corriere Tributario*, 2009, 656, sulla base di tali elementi definisce l’invito al contraddittorio nella nuova veste risultante dalla modifica normativa innanzi esaminata “una vera e propria comunicazione-preavviso di una bozza di provvedimento di accertamento, che non solo contiene gli estremi dell’ipotesi di rettifica e di irrogazione sanzioni, ma anche la motivazione della stessa”.

Innanzitutto si collocano a monte dell'atto impositivo strettamente inteso, rappresentando altrettante forme di definizione della pretesa tributaria nel corso della fase istruttoria.

In entrambi i casi, infatti, il rapporto tributario viene ad essere definito in via anticipata rispetto all'emissione del provvedimento di accertamento attraverso l'adesione piena ed incondizionata del contribuente ad un atto, prodromico a quello, predisposto unilateralmente dall'autorità procedente¹⁵².

Aspetto qualificante di entrambe le fattispecie è l'assenza di ogni contraddittorio con l'amministrazione, per cui, con riferimento a tali figure, non è possibile sostenere che valgano ad integrare una qualsivoglia forma di accordo sull'imposta o di esercizio condiviso della funzione tributaria¹⁵³ anzi, appare più fondato ritenere che contribuiscano al ritorno a schemi attuativi rigidamente unilaterali fondati su una visione autoritaria della funzione impositiva rispetto al cui esercizio il contribuente si trova in uno stato mera soggezione¹⁵⁴.

¹⁵² PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 984.

¹⁵³ Così, MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 644.

¹⁵⁴ Secondo CARINCI A.- TASSANI T., *Dall'adesione all'acquiescenza nei nuovi strumenti deflativi del contenzioso tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 265, l'abbandono dello schema di attuazione del tributo incentrato sul contraddittorio segna il ritorno ad un "modello assolutamente autoritativo di determinazione della pretesa, dove è l'acquiescenza e non l'adesione ad importare".

Cfr. anche PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, op. cit., 979 secondo cui le forme di definizione anticipata aprirebbero la strada ad un ritorno all'esercizio della funzione impositiva in termini coercitivi e repressivi.

5. *La conciliazione giudiziale*

Alle medesime finalità degli strumenti ora analizzati risponde, da un punto di vista funzionale, la conciliazione giudiziale. Da questi differisce, invece, per la sua collocazione logica e temporale, in quanto si innesta in un momento successivo della dinamica di attuazione del tributo, costituendo una fase incidentale di un processo già incardinato.

Si tratta, infatti, di un istituto deflativo di tipo endoprocessuale, predisposto per favorire una definizione concordataria tra le parti di una lite tributaria.

La sua introduzione in questo settore dell'ordinamento, rispetto alla cui tradizione processuale era estraneo¹⁵⁵, è avvenuta con il decreto legge 18 luglio 1994, n. 452¹⁵⁶. Successivamente il legislatore è intervenuto a modificarne la disciplina in più occasioni, dando vita ad una stratificazione della relativa regolamentazione che ha posto spesso delicati problemi di coordinamento.

Da ultimo, la legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, nel fissare i criteri di revisione del contenzioso tributario in vista di una più incisiva tutela per il contribuente, ha previsto all'art. 10, comma 1, lett. a) il *“rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche ai fini di deflazione del contenzioso”*.

Alla delega è stata data attuazione con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, con il quale la disciplina dell'istituto, storicamente contenuta nell'art. 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546¹⁵⁷ è stata modificata

¹⁵⁵ Cfr. BATISTONI FERRARA F., *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, *Agg.*, II, Milano, 1998, 230.

¹⁵⁶ L'art. 4 del decreto aveva previsto l'aggiunta dell'art. 20-bis nel corpo del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 636, recante la *“Revisione della disciplina del contenzioso tributario”*, riconoscendo la possibilità, ad istanza di ciascuna delle parti, di definire le controversie *“non risolubili in base a prove certe e dirette”*.

¹⁵⁷ Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

in misura rilevante, anche sotto il profilo sistematico, attraverso l’inserimento dei nuovi articoli 48-bis e 48-ter. La decorrenza dell’impianto normativo risultante è stata quindi fissata a far data dal 1° gennaio 2016.

In coerenza con il dichiarato obiettivo di rafforzamento dell’istituto che, nella pratica, non ha conosciuto fino ad oggi l’auspicata diffusione¹⁵⁸, la riforma è intervenuta a rimuovere alcuni dei limiti della disciplina previgente e a prevedere un trattamento di maggior favore sotto il profilo degli effetti premiali¹⁵⁹.

Al riguardo, merita di essere apprezzato il risultato conseguito dal legislatore in termini di maggiore organicità e semplificazione attraverso la stessa riscrittura delle norme. Infatti, mentre in precedenza il regolamento dell’istituto era racchiuso nel solo articolo 48 del decreto citato, ove risultavano disciplinate le distinte forme della conciliazione “fuori udienza” e “in udienza”, oggi la relativa disciplina è contenuta rispettivamente negli articoli 48 e 48-bis, mentre il successivo art. 48-ter detta le disposizioni comuni in tema di definizione e pagamento delle somme dovute.

La più rilevante tra le novità attiene all’ampliamento del perimetro applicativo dell’istituto essendo venuti meno il limite concernente il grado di

¹⁵⁸ Nella Relazione illustrativa al decreto legislativo n. 156/2015 viene evidenziato che “l’attuale contenzioso è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore da uno scarso utilizzo dell’istituto deflativo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado” di cui si attesta l’impiego nella misura di “circa l’1% delle definizioni complessive (n. 2.238)”.

¹⁵⁹ Mentre il testo previgente (art. 48, comma 6) fissava l’applicazione delle sanzioni nella misura del quaranta per cento delle somme irrogabili in relazione all’ammontare del tributo conciliato, precisando che la stessa non potesse, in ogni caso, essere inferiore “al 40 per cento dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo”, l’attuale disciplina (art. 48-ter) individua il beneficio della riduzione delle sanzioni nel quaranta e nel cinquanta per cento, a seconda che la conciliazione avvenga rispettivamente in primo grado o in appello, assumendo come parametro per l’irrogazione il minimo edittale.

giudizio in cui poteva farsi ricorso ad esso (solo nel primo), quello temporale rappresentato dalla prima udienza, nonché il regime di alternatività con il reclamo/mediazione¹⁶⁰.

Di conseguenza, dal 1° gennaio 2016 la conciliazione è consentita anche per i giudizi pendenti in grado d'appello davanti alla Commissione tributaria regionale e per tutto il giudizio di merito¹⁶¹.

Relativamente alla conciliazione fuori udienza, l'art. 48 prevede che le parti, qualora raggiungano un accordo, possano avanzare un'istanza congiunta di definizione totale o parziale della controversia. Rispetto al passato, in cui era solo l'ufficio chiamato a depositare una proposta di conciliazione a cui la parte privata avesse già aderito¹⁶², adesso l'atto deve promanare da entrambe le parti, dal che consegue che, anche dal punto di vista formale, il documento conciliativo non potrà più assumere la veste di documento dell'ufficio finanziario, ma quello di una scrittura cui le stesse abbiano partecipato in misura eguale.

Qualora sussistano le condizioni di ammissibilità della conciliazione, viene quindi dichiarata la cessazione della materia del contendere ovvero, nel caso in cui l'accordo verta solo su una parte della controversia, la cessazione parziale cui segue l'ulteriore trattazione della causa¹⁶³.

¹⁶⁰ L'art. 17-bis del decreto legislativo n. 546/1992, prima delle modifiche, escludeva espressamente la possibilità di conciliare le controversie di valore non superiore a ventimila euro ricadenti nell'ambito di applicazione del reclamo/mediazione.

¹⁶¹ Viene mantenuta ferma, invece, l'esclusione per i giudizi di cassazione in considerazione della particolare natura degli stessi, essendo preclusa ogni accertamento di fatto.

¹⁶² Nella versione dell'articolo 48 in vigore fino al 31 dicembre 2015 si statuiva che "L'ufficio può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito".

¹⁶³ La declaratoria della cessazione della materia del contendere avviene, ove sia stata già fissata l'udienza di trattazione, nelle forme della sentenza o dell'ordinanza della Commissione tributaria a seconda che la definizione abbracci rispettivamente l'intera controversia o sia solo

Alla conciliazione in udienza è dedicato, invece, l'art. 48-bis alla cui stregua ciascuna delle parti, entro il termine per il deposito delle memorie illustrative – vale a dire fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione – può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia. Nel caso in cui la commissione ravvisi le condizioni di ammissibilità, le parti sono invitate alla conciliazione nella medesima udienza salva la possibilità per il collegio di rinviare la causa a quella successiva per il perfezionamento dell'accordo conciliativo, che viene trasfuso in apposito processo verbale.

Un elemento di forte discontinuità rispetto al passato riguarda proprio il perfezionamento della conciliazione che, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2015, veniva ricollegato all'avvenuto versamento da parte del contribuente dell'intero importo dovuto o della prima rata (in caso di pagamento dilazionato) entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del verbale di conciliazione ovvero, in caso di conciliazione extragiudiziale, dalla comunicazione alle parti del decreto presidenziale di estinzione del giudizio¹⁶⁴.

parziale. Laddove, invece, l'udienza non sia ancora fissata la pronuncia assume le forme del decreto del presidente di sezione.

¹⁶⁴ Tale disciplina imponeva quindi una fase di controllo dell'adempimento a cui era deputata una successiva udienza, costituendo lo stesso, secondo i giudici di legittimità, condizione imprescindibile per l'efficacia dell'accordo e per la produzione degli effetti estintivi del processo pendente. Al riguardo, proprio muovendo dal rilievo secondo cui *“gli atti dichiarativi delle varie specie di conciliazione previste dall'art. 48 DLgs. 546/92 non determinano immediatamente la cessazione della materia del contendere, perché subordinata al versamento della somma concordata”* la Corte di cassazione ha precisato che *“... nella conciliazione cosiddetta "breve postfissazione" - in cui, ai sensi del comma 5, la proposta è depositata dopo la fissazione dell'udienza e prima della trattazione in camera di consiglio - la Commissione Tributaria Provinciale, nel silenzio della norma, deve rinviare l'udienza di trattazione della causa ad una data successiva alla scadenza del termine concesso per il versamento, decorrente dalla comunicazione dell'ordinanza di rinvio dell'udienza di trattazione, in applicazione analogica della disciplina dettata dal comma 1 per la conciliazione cosiddetta "breve*

Il testo novellato, invece, àncora espressamente il perfezionamento della conciliazione alla sottoscrizione dell'accordo, nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza (art. 48, comma 4), e alla redazione del processo verbale, in caso di conciliazione in udienza (art. 48-bis, comma 3). Entrambi devono recare le indicazioni sugli importi dovuti, sui termini e le modalità di pagamento e, soprattutto, costituiscono titolo tanto per la riscossione delle imposte e relativi accessori¹⁶⁵ che per il pagamento delle somme dovute al contribuente¹⁶⁶.

prefissazione", in cui la proposta è depositata prima della fissazione dell'udienza di trattazione; in mancanza di tale rinvio e del versamento, la sentenza dichiarativa dell'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere è appellabile dall'Ufficio, che non può essere costretto all'esecuzione di una conciliazione inesistente, né privato della sua legittima pretesa di far valere l'interesse ad una pronuncia del giudice di merito sul rapporto giuridico controverso" (Cass., Ord. 13 luglio 2015, n. 14547; in precedenza, in senso conforme, Cass., sent. 6 marzo 2013, n. 5593; Cass., sent. 3 luglio 2012, n. 11125).

¹⁶⁵ Ai sensi dell'art. 48-ter, in caso di mancato pagamento delle somme dovute o della prima rata entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo conciliativo o dalla redazione del processo verbale ovvero, di mancato versamento di una delle rate entro il termine previsto per la successiva, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, "nonché della sanzione per omesso versamento, prevista dall'articolo 13 del D.Lgs 471/1997, aumentata della metà e applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta". Quest'ultima disposizione costituisce un ulteriore indice del *favor* con cui il legislatore guarda alla conciliazione prevedendo una mitigazione del trattamento sanzionatorio che in precedenza contemplava l'irrogazione della sanzione di cui al citato art. 13 "*in misura doppia*" sull'importo residuo del tributo.

¹⁶⁶ Da questo punto di vista, l'inciso finale contenuto sia al comma 4 dell'art. 48 che al comma 3 dell'art. 48-bis consente di superare i dubbi interpretativi in ordine alla conciliabilità delle liti sui rimborsi, ancorché in argomento la stessa Agenzia delle entrate già con la circolare 8 agosto 1997, n. 235 avesse preso posizione in termini favorevoli. Di conseguenza, in caso di mancato pagamento a favore del contribuente delle somme spettanti in base alla conciliazione, questi potrà agire in via monitoria dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria spettando a quest'ultima la giurisdizione ogni qual volta non residuano incertezze sulla spettanza delle somme e sul relativo *quantum* (Cass., 15 ottobre 2009, n. 21893).

Le modifiche in parola si ritiene possano apportare utili elementi al fine di dirimere la questione relativa alla natura giuridica della conciliazione giudiziale tributaria.

In particolare, la valorizzazione dell'elemento volontaristico e il riconoscimento dell'efficacia novativa rispetto alla preesistente obbligazione tributaria dell'intercorso accordo, attestato dalla circostanza che è iscrivibile a ruolo il "credito" da questo risultante, inducono ad accogliere un inquadramento in termini negoziali della fattispecie.

L'impostazione che riconduce la conciliazione ad uno strumento di ricognizione della fattispecie impositiva e di determinazione, attraverso la dialettica tra ufficio finanziario e contribuente (sotto il controllo dell'organo giudiziario), dell'imposta dovuta in relazione al caso concreto, se ben poteva attagliarsi alla disciplina originariamente dettata per l'istituto, non pare più sostenibile.

Inizialmente, infatti, l'ambito applicativo dell'istituto era ristretto potendo farsi ricorso ad esso soltanto con riferimento alle controversie "*non resolvibili in base a prove certe e dirette*"¹⁶⁷. Secondo l'opinione prevalente, dunque, la conciliazione era destinata a trovare applicazione nelle controversie in cui fossero emerse problematiche di tipo estimativo o valutazioni di natura presuntiva¹⁶⁸.

Rispetto a tali situazioni, in cui cioè la pretesa tributaria era tutt'altro che certa nei suoi profili qualitativi e quantitativi, la rappresentazione della

¹⁶⁷ Art. 20-bis D.P.R. n. 636/1972.

¹⁶⁸ BATISTONI FERRARA F., *Conciliazione giudiziale*, op. cit., 229, riteneva che l'endiadi "*ancorché di difficile interpretazione, non poteva che alludere, per esclusione, alle questioni la cui soluzione è affidata ad un giudizio di normalità o di probabilità, non suscettibile di riscontro rigoroso, quali appunto sono le questioni di valutazione estimativa*".

conciliazione come istituto funzionale a porre fine ad una controversia in vista della giusta imposizione nel caso specifico¹⁶⁹ appariva condivisibile.

Un sicuro elemento a supporto di questa interpretazione veniva dalle modifiche apportate con il decreto legge 26 settembre 1995, n. 403, con le quali si stabiliva l'esperibilità della procedura conciliativa nelle sole ipotesi in cui era consentito il ricorso all'accertamento con adesione che, all'epoca, poteva avere ad oggetto unicamente le questioni inerenti l'esistenza, l'inerenza e l'imputazione di particolari categorie di redditi.¹⁷⁰ La connessione con l'accertamento con adesione, di cui la conciliazione era intesa come «*proiezione sul terreno processuale*»¹⁷¹, giustificava quindi che si addivenisse al medesimo inquadramento¹⁷².

La disciplina dell'istituto successivamente posta, ancor più dopo la riforma innanzi tratteggiata, sembra però indurre all'accoglimento della diversa soluzione negoziale.

In prima battuta, occorre rilevare che quello conciliativo è un atto volontario bilaterale e tale chiara connotazione risulta rafforzata dalla sua qualificazione espressa, nell'ipotesi di conciliazione fuori udienza, in termini di “*accordo*” e

¹⁶⁹ In tal senso, CANTILLO M., *Conciliazione: III Processo tributario*, in *Enc. giur.*, Roma 2002, 4.

¹⁷⁰ La relativa disciplina era contenuta negli artt. 2-bis e 2-ter del D.L. n. 564/1992.

¹⁷¹ Così, MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 21. Nello stesso senso, cfr. anche BATISTONI FERRARA F., *Conciliazione giudiziale*, op. cit., 229, secondo cui “*la conciliazione giudiziale divenne quindi, per così dire, un'appendice processuale della definizione con adesione*”.

¹⁷² Già con l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 546 del 1992, avvenuta il 1° aprile 1996, l'accostamento tra i due istituti venne meno in quanto la disciplina contenuta nell'art. 48 non conteneva più alcun riferimento né i limiti attinenti “alle prove certe e dirette”, né quelli attinenti all'accertamento con adesione.

dalla circostanza che la sua sottoposizione alla commissione tributaria ha luogo con istanza congiunta (art. 48, comma 1).

Né tale struttura bilaterale può dirsi snaturata dalla presenza del giudice, al quale non può certamente essere riconosciuto un potere di sindacare sotto il profilo sostanziale il merito dell'accordo¹⁷³. Il controllo che lo stesso è chiamato ad esercitare verte esclusivamente sulla legittimità¹⁷⁴ della conciliazione dovendosi limitare a verificare aspetti come, ad esempio, la regolare costituzione delle parti, la sussistenza degli elementi obbligatori dell'istanza dal punto di vista formale, la congruenza tra accordo ed oggetto del giudizio. Tali conclusioni

¹⁷³ In tal senso è la pronuncia del Giudice delle leggi che, chiamato a valutare la legittimità dell'articolo 48 nella misura in cui non consentirebbe al giudicante di controllare la congruità delle determinazioni raggiunte fra le parti in causa *"a fronte della discrezionalità attribuita in subiecta materia ai funzionari del Fisco"*, ha affermato che il ruolo del giudice tributario è circoscritto alla verifica della sussistenza delle condizioni e dei presupposti di ammissibilità della conciliazione, con esclusione di qualsivoglia ingerenza in ordine al merito della definizione (Corte Cost., 24 ottobre 2000, n. 433). In dottrina, cfr. RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 104 e s..

¹⁷⁴ Secondo la Cassazione, 13 giugno 2006, n. 21325, *"la verifica di legalità dell'accordo conciliativo da parte del giudice è, secondo la Corte Costituzionale, meramente estrinseco... Tale aspetto dell'istituto non è stato ritenuto in contrasto con la Costituzione, da parte del Giudice delle leggi, il quale, con la sentenza n. 433 del 2000, ha risposto alle doglianze avanzate, in riferimento agli artt. 53, 97 e 104 della Costituzione, riguardo al fatto che la norma non consentirebbe alla Commissione tributaria, la quale deve verificare la proposta di conciliazione giudiziale della controversia tributaria, di esprimere alcun giudizio in ordine alla congruità dell'importo delle imposte da versare, sul quale l'ufficio e il contribuente si sono accordati.... Da tale risposta, fornita dal Giudice delle leggi, si ricava, se non altro implicitamente, che l'accordo raggiunto dalle parti è un accordo che non consente di differenziare l'apporto di ciascuna parte né di sindacare distintamente la proposta o l'accettazione che ciascuna abbia formulato. Una volta che l'accordo abbia avuto luogo, il giudice si troverà di fronte ad un assetto negoziale paritariamente formato e avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna"*.

risultano ulteriormente rafforzate alla luce del decreto legislativo n. 156/2015, ove solo si ponga mente alla eliminazione della possibilità, prima riconosciuta dal comma 2 dell'art. 48, che il tentativo di conciliazione possa essere esperito d'ufficio dalla Commissione tributaria.

Altro aspetto decisivo per l'inquadramento in chiave negoziale attiene al già esaminato nuovo regime di perfezionamento della conciliazione ed all'effetto novativo riconosciuto all'accordo conciliativo¹⁷⁵.

Si tratta di elementi che potranno valere a supportare ulteriormente una ricostruzione per la quale sembra già propendere la giurisprudenza di legittimità, secondo cui la conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 costituisce un istituto deflativo, finalizzato alla composizione convenzionale della lite nella sede processuale, espressione di poteri dispositivi delle parti attraverso cui si addiviene, una volta perfezionato, *«ad un assetto negoziale paritariamente formato e avente natura novativa rispetto alle pretese originarie di ciascuna»*¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Questo aspetto è sottolineato nella relazione illustrativa al decreto legislativo n. 156/2015 ove si legge: *“In sostanza si è stabilito il principio secondo cui l'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente porterà solo alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso”*.

¹⁷⁶ Cass., 13 giugno 2006, n. 21325. In senso conforme, cfr. Cass. 25 novembre 2011, n. 24932, secondo cui la conciliazione giudiziale prevista nel giudizio tributario ha *“carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e [comporta] l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata dal contribuente, e la sua sostituzione con una certa e concordata”*; Cass., 19 giugno 2009, n. 14300. Nella giurisprudenza di merito: *“In tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dall'art. 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, sia nel testo originario che in quello risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 419, della legge n. 311 del 2004, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e*

6. Il reclamo/mediazione

Il reclamo/mediazione trova la sua compiuta disciplina nell'art. 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 sul processo tributario¹⁷⁷ segnato anche da una pronuncia di illegittimità costituzionale¹⁷⁸ e da diversi interventi normativi, anche recentissimi¹⁷⁹.

contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute”.

¹⁷⁷ CANTILLO G., *Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *il Fisco*, 2011, n. 31, parte I, 4997 e ss.; RUSSO A., *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *il Fisco*, 2011, n. 35, parte I, 5715 e ss.; ATTARDI C., *Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *il Fisco*, 2012, n. 30, parte I, 4796 e ss.; TURCHI A., *Reclamo e mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 4, 898 e ss.; VERSIGLIONI M., *Diritto tributario ed «Equivalent Dispute Resolution»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 223; LIBURDI D., *Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 - I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2012, n. 14, parte II, 2171 e ss.; PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1, 65 e ss.; GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1, p. 51 e ss.; MONTANARI M., *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1, 1053 e ss.; VERSIGLIONI M., *Diritto tributario ed «Equivalent Dispute Resolution»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 223.

¹⁷⁸ RUSSO A., *Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *il Fisco*, 2011, n. 30, parte I, 4843 e ss.; TURIS P., *Rimessione alla Corte Costituzionale della mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2013, n. 12, parte I, 1827 e ss.; TURIS P., *Inammissibilità del ricorso per difetto di reclamo alla Corte Costituzionale*, in *il Fisco*, 2013, n. 22, parte I, 3398 e ss.; 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, n. 3, 10467; RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2014, n. 3, 10550; AMBROSI L.-IORIO A., *Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2014, n. 19, 1848; SANDULLI P., *La Corte costituzionale analizza la mediazione tributaria*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, n. 3, 813 e ss.;

Introdotta con l'art. 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011 convertito nella L. n. 111/2011, il reclamo/mediazione, più comunemente noto come mediazione tributaria, è un istituto deflativo del contenzioso inizialmente configurato quale condizione di ammissibilità del ricorso alla Commissione Tributaria ogni qualvolta l'oggetto avesse investito una questione controversa del valore non superiore a 20.000 euro per atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e, come specificava l'allora comma 1 dell'art. 17-*bis*, per la quale fosse esclusa l'applicabilità della conciliazione giudiziale.

Preliminare a ogni trattazione è dunque l'analisi delle limitazioni allora previste per l'istituto. Esso, infatti, appariva più una prova che una scelta convinta del Legislatore, il quale intanto voleva evitare il contenzioso per le controversie "bagatellari" o comunque di valore più frequente – anche se il limite di 20.000 euro non era e non è definibile oggi come di lieve entità – ma limitatamente agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate.

Dalla lettera della legge se ne deduceva una duplice limitazione: la necessaria presenza di un "atto", e cioè di un provvedimento impugnabile, e la circostanza che lo stesso promanesse unicamente dall'Agenzia, con esclusione di quelli emessi da altri enti (ad es. i comuni o le province). In forza di una lettura coordinata con gli artt. 2 e 19 del d.lgs. 546/92, che delimitano l'oggetto della giurisdizione tributaria, rimanevano quindi fuori dall'alveo applicativo dell'istituto i silenzi, specie a fronte di istanze di rimborso. Oggi, invece, la

¹⁷⁹ L'ultimo operato dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156. Per la dottrina si legga GIOVANNINI A., *La disciplina "riveduta e corretta" del reclamo e della mediazione*, in *il Fisco*, 2014, n. 9, 814 e ss.; NOCERA C., *Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012*, in *il Fisco*, 2012, 8, parte I, p. 1094 e ss.; RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, n. 3, p. 10550; SERRENTINO R., *Il «nuovo» istituto della mediazione tributaria: osservazioni critiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, n. 6, p. 11347.

mediazione è estesa a ogni pretesa erariale, essendo scomparso il riferimento sia agli “atti”, sia alla sola Agenzia delle Entrate (comma 4).

Del pari, a seguito dell'intervento del giudice delle leggi con cui è stata dichiarata l'illegittimità della norma¹⁸⁰, l'articolo è stato riformulato prevedendo che la presentazione del reclamo/mediazione non sia più condizione di ammissibilità, bensì di procedibilità, con la conseguenza che il contribuente che salti la fase precontenziosa non vede negato il proprio diritto di difesa, ma solo allungati i tempi di risoluzione della controversia, perché sarà obbligato dal giudice, con ordinanza, ad espletare il procedimento di mediazione.

Quanto alla natura della mediazione che, ricordiamo, si chiude con un “accordo” o, per essere più neutri, con un atto consensuale per entrambe le parti, la dottrina ha assunto posizioni diversificate. A fronte di chi assimila l'accordo alla transazione¹⁸¹, altri ne rimarca la natura di «una congiunta attività di accertamento dell'Ente impositore e del contribuente che consente di individuare la natura e l'entità del rapporto tributario controverso»¹⁸² o, addirittura, di natura mista parimenti composta di ricorso amministrativo in opposizione e ricorso giurisdizionale¹⁸³.

Tuttavia è stata la stessa dottrina a mettere in dubbio la validità dell'impostazione prettamente “amministrativistica” quando, riflettendo sull'allora comma 8 dell'art. 17-bis¹⁸⁴ scriveva subito dopo che «le ragioni che –

¹⁸⁰ Corte Costituzionale, 16 aprile 2014, 98.

¹⁸¹ RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 193 e ss.; BATISTONI FERRARA F.-BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2014, 153 e ss..

¹⁸² PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, op. ult. cit., 65.

¹⁸³ CORASANITI G., *Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi della Corte Costituzionale*, op. it., 10468.

¹⁸⁴ “L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, nè l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di

alla stregua del precetto appena menzionato – devono sorreggere tale proposta ne rivelano il carattere eminentemente transattivo, di modo che l'eventuale definizione della potenziale lite che ne dovesse conseguire non potrà che connotarsi negli stessi termini. In sostanza, con l'art. 17 bis cit. esordisce un criterio di soluzione stragiudiziale dei rapporti tributari avente innegabili connotati transattivi»¹⁸⁵.

In effetti, ci pare più fondata questa seconda conclusione, anche alla luce dell'esame della transazione che viene operato nel prosieguo del presente lavoro.

In primo luogo, infatti, se la mediazione era condizione di ammissibilità, e oggi di procedibilità, del ricorso giurisdizionale, ciò non significa che debba necessariamente concludersi con un accordo, che può pure non esserci: l'an dell'istituto, dunque, è rimesso alla volontà delle parti, le quali hanno il solo obbligo di instaurare il dialogo, non di comporre anticipatamente la controversia. Addirittura l'art. 17-bis, ieri come oggi, sostiene che *“il reclamo può contenere*

sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili”.

¹⁸⁵ PISTOLESI F., *ibidem*. L'autore addirittura arriva ad assimilarla alla transazione fiscale: *“Non può che prendersene atto e riconoscere che la mediazione si pone nella stessa ottica della transazione fiscale di cui all'art. 182 ter del R.D. n. 267/1942, ossia di un istituto che consente all'Agenzia delle Entrate di accettare una riduzione della pretesa impositiva e/o sanzionatoria in chiave dichiaratamente transattiva, pur nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità e correttezza che sempre ne devono caratterizzare l'operato ex art. 97 Cost. Del resto, l'art. 39, comma 10, del D.L. n. 98/2011 ha esteso ai “rappresentanti dell'Ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo” l'applicazione dell'art. 29, comma 7 del D.L. n. 78/2010 convertito nella L. n. 122/2010, secondo cui la responsabilità contabile, di cui all'art. 1, comma 1, della L. n. 20/1994, è limitata alle sole ipotesi di dolo. Ciò, appunto, come stabilito per i funzionari dell'Amministrazione finanziaria che pongono in essere la transazione fiscale. Questo, peraltro, non può indurre a pensare che l'Agenzia delle Entrate debba in ogni caso proporre la mediazione allorché non accolga il reclamo o non recepisca l'ipotesi di mediazione espressa dal contribuente”.*

una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa". La proposta, almeno dal lato del contribuente, è meramente facoltativa e ciò implica che egli possa semplicemente limitarsi a chiedere l'annullamento dell'atto, e quindi una sorta di autotutela integrale.

In secondo luogo è proprio l'elemento volontaristico che emerge in modo prepotente dalla disciplina legislativa. Da un parte, infatti, vi è la proposta del contribuente, il quale dunque inizia a "trattare", o "transigere", con l'Amministrazione. Dall'altra l'Amministrazione che, secondo la formula tutt'ora vigente, *"se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa"*. Vediamo nel dettaglio le conseguenze di questa disposizione.

Intanto l'Amministrazione può rifiutare la proposta: ciò significa, in altri termini, che essa non vincola l'Amministrazione ma è discrezionalmente apprezzabile. Qualora si intenda rifiutarla, se ne darà motivazione in apposita comunicazione al contribuente.

Vi è poi il rilievo per cui è l'Amministrazione stessa a poter formulare una "controproposta", anch'essa liberamente apprezzabile dal contribuente. Non si tratta, dunque, di un passaggio a senso unico, dove all'istanza (reclamo) della parte corrisponde la pronuncia della P.A. secondo il classico schema procedimentale, ma di una vera e propria formazione di un accordo che tra proposta e controproposta può culminare tanto nell'accettazione quanto nel rifiuto.

Non va, poi, sottovalutato, l'ulteriore aspetto per cui l'Amministrazione è chiamata d'ufficio a formulare la propria proposta. Ciò significa, in altri termini, che la stessa assume connotati di obbligatorietà, con la conseguenza che l'iter non si arresta a fronte di una valutazione non favorevole dell'amministrazione, ma si chiude, al più, in caso di esito negativo, col diniego del contribuente. È la

legge stessa, insomma, a “sollecitare” la composizione della lite in via preventiva, e ciò non fa che avvalorare la tesi della natura squisitamente transattiva, e dunque negoziale, dell’accordo.

Certo, qualche dubbio in dottrina è stato sollevato¹⁸⁶, in quanto imporre una transazione anche quando la pretesa tributaria appare, al Fisco, integralmente fondata, significa svilire l’attività di accertamento o liquidazione. Di contro, tuttavia, non si può non dar conto della tendenza legislativa, per esigenze di cassa e di rispetto dei patti di stabilità europeo e interno, a preferire una riduzione anche parziale del *quantum* al rischio di una causa dagli esiti incerti: si tratta, insomma, di preferire l’interesse pubblico alla liquidità immediata (artt. 97 e 81 Cost. nell’attuale vigenza) rispetto a quello, diverso, di pari grado, ma comunque soccombente nel bilanciamento almeno nell’attuale situazione di crisi, dell’esatta percezione del debito tributario (art. 53 Cost.).

Dirimente ai fini dell’inquadramento dell’istituto in discorso è il profilo attinente al momento perfezionativo dell’accordo¹⁸⁷.

In origine, l’art. 17-bis, al comma 8, rinviava alle disposizioni, in quanto compatibili, del successivo art. 48, riguardante la conciliazione. Ciò consentiva di sostenere che, ai fini del perfezionamento dell’accordo, il *dies* era da individuarsi nel pagamento della somma “mediata” o della prima rata, in caso di rateazione¹⁸⁸. Tale conclusione non era stata intaccata nemmeno dalla riforma del 2014, posto che essa riguardava il profilo della inammissibilità/improcedibilità del ricorso, a seguito della pronuncia della Consulta sopra citata.

Oggi, la riforma del 2015 dedica al momento perfezionativo dell’accordo il comma 6, secondo il quale “*nelle controversie aventi ad oggetto un atto*

¹⁸⁶ *Contra*, vedi PISTOLESI F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, op. cit., secondo cui “il Fisco non può essere tenuto immancabilmente a transigere”.

¹⁸⁷ MANONI E., *Istituti deflativi del contenzioso e individuazione del momento di perfezionamento dell’accordo*, in *il Fisco*, 2013, n. 30, parte I, 4628 e ss.

¹⁸⁸ *Id.*, *ibidem*.

impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente”.

Le novità meritano un rilievo particolare.

Intanto si esplicita ciò che era già noto precedentemente, ossia che il momento di perfezionamento decorre dal giorno del versamento dell'intero o della prima rata, purché ciò avvenga entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo. La disciplina è uguale a quella prevista per la conciliazione, ma la specificazione espressa del Legislatore del 2015 si lega alla rinnovata figura della conciliazione, la quale adesso si perfeziona immediatamente con la sottoscrizione (art. 48 co. 4 d.lgs. 546/92¹⁸⁹). Mantenere il richiamo alla conciliazione avrebbe significato che la mediazione si sarebbe conclusa, innovativamente, con la mera sottoscrizione e non il pagamento, anche parziale, nei termini.

La differenza di disciplina sembra spiegarsi in base al diverso momento processuale dell'accordo. La mediazione si colloca nella fase precontenziosa, serve anzi ad evitare del tutto l'intervento del giudice – che infatti non è chiamato a partecipare al procedimento – e, dunque, l'ipotesi del perfezionamento col pagamento segue la logica di consentire al contribuente di ripensarci e proseguire il giudizio (andando eventualmente incontro a una

¹⁸⁹ “La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”.

condanna di refusione di spese processuali in caso di soccombenza) e all'Ufficio, correlativamente, di poter procedere al recupero dell'intero debito accertato. La conciliazione, al contrario, prevede l'instaurazione della causa e, dunque, si colloca in fase processuale, dove le decisioni in ordine al *quantum* e al *modo* sono prese nella piena conoscenza di tutte le difese e strategie processuali e, soprattutto, dell'andamento del processo, specie in secondo grado.

Ancora degno di nota è il richiamo alla figura dell'accordo, che sembra confermare la teoria, cui si aderisce, della natura negoziale e transattiva della mediazione.

Molto importate è poi la distinzione, del tutto correttamente e felicemente operata, tra mediazione su atti impositivi e mediazione su istanze di rimborso. Riconosciuta, dunque, l'applicabilità dell'istituto per entrambe, nel caso di istanze di rimborso, e dunque di debiti del Fisco nei confronti del contribuente, il momento perfezionativo è individuato non nel pagamento, ma nella sottoscrizione stessa, nell'ottica di un *favor* certamente già da tempo auspicabile.

Ciò significa, in altri termini, che se il contribuente ha facoltà di non perfezionare l'accordo non versando quanto pattuito in sede di mediazione, nel caso di istanze di rimborso l'Amministrazione si autovincola immediatamente al momento della sottoscrizione, cosicché come specifica la norma, "*l'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente*", dunque costituisce titolo esecutivo da far valere in caso di inerzia della P.A.

L'esame di tale ultimo profilo non può che far concludere, allora, per la natura dichiaratamente negoziale dell'accordo, che è propriamente nominato tale, e che consente non solo di deflazionare il contenzioso, ma altresì di garantire da un lato l'Amministrazione, prevedendo versamenti anche minori ma (quasi) certi e celeri, e, dall'altro, il contribuente al fine di ottenere il *quantum debeatur* quale rimborso spettante.

CAPITOLO III

LE PRINCIPALI FATTISPECIE CONSENSUALI NELLA FASE DI RISCOSSIONE

SOMMARIO: 1. I profili funzionali della riscossione e le ipotesi di discrezionalità previste dalla legge. – 2. Il pagamento mediante la cessione di beni culturali. – 3. Le fattispecie compensative in ambito tributario. – 3.1 La preclusione all'operatività della compensazione nella materia tributaria. – 3.2 Le prime aperture: la compensazione verticale, quella orizzontale e in sede sanzionatoria. – 3.3 Il riconoscimento dell'art. 8 dello Statuto del contribuente e l'ammissibilità della compensazione volontaria tra amministrazione finanziaria e contribuente. – 4. La transazione fiscale: origini, legittimità costituzionale e rapporti con il contratto di cui all'articolo 1965 del codice civile. – 4.1 La natura pubblicistico-procedimentale della transazione fiscale nell'ambito del concordato preventivo. – 4.2 La natura negoziale della transazione in sede di accordi di ristrutturazione dei debiti. – 5. La dilazione delle imposte iscritte a ruolo.

1. Profili funzionali della riscossione e le ipotesi di discrezionalità previste dalla legge

Mentre l'attività di accertamento è volta, attraverso l'individuazione dell'imposta dovuta nel singolo caso, ad assicurare, secondo il principio scolpito

all'art. 53 della Costituzione, la partecipazione dei consociati ai carichi pubblici in maniera perequata rispetto alla capacità contributiva, l'attività di riscossione ha funzione soddisfattoria della pretesa erariale essendo volta alla consecuzione degli importi, sia a titolo di imposte che di accessori, che risultano dovuti (non necessariamente a seguito dell'attività accertativa) per effetto dell'applicazione delle norme tributarie materiali.

Ciò, peraltro, non può indurre a ritenere che l'attività in cui si sostanzia rappresenti l'esercizio di un comune diritto di credito. Non si registra, insomma, nel momento esecutivo della pretesa erariale la sua "degradazione" in senso privatistico¹⁹⁰. A tale conclusione osta il fatto che il suo fondamento va comunque rintracciato nella potestà pubblica di imposizione.

Anche la funzione di riscossione, quindi, si estrinseca in atti autoritativi e si connota per la tipicità delle sue forme, che sono predeterminate a livello normativo. L'amministrazione finanziaria non può, pertanto, richiedere l'adempimento o comunque riscuotere, eventualmente anche contro la volontà del debitore d'imposta, valendosi di mezzi differenti da quelli previsti e lo stesso, è a dirsi, lato contribuente, al quale non è consentito di liberarsi con modalità diverse da quelle fissate dal legislatore¹⁹¹.

Tuttavia, il particolare interesse pubblico perseguito – rappresentato dalla pronta e sicura acquisizione del tributo una volta che siano stati risolti i profili della sua debenza e quantificazione – ben si presta ad essere soddisfatto anche a mezzo di intese con il contribuente attraverso le quali possono più facilmente trovare contemperamento l'interesse fiscale e gli interessi del debitore, di eguale

¹⁹⁰ Così, ESPOSITO R., *La riscossione*, in AA.VV. *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 793.

¹⁹¹ In questo senso, si veda TESAURO F., *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte generale*, Torino, 2006, 273.

rilievo costituzionale, che vengono incisi per effetto della compressione della sua sfera patrimoniale¹⁹².

Esprese conferme in questo senso si rinvencono nella legislazione poiché è dato riscontrare istituti che si caratterizzano per il riconoscimento all'amministrazione, proprio in vista della composizione degli interessi compresenti, di margini di discrezionalità in ordine alle modalità di riscossione.

In specifiche ipotesi, cioè, le norme attribuiscono poteri "dispositivi" funzionalizzati ad una esazione certa con il minor aggravio per il contribuente.

Di seguito vengono, dunque, esaminate le fattispecie più rilevanti di questo genere.

2. Il pagamento delle imposte mediante cessione di beni culturali

La principale forma di estinzione dell'obbligazione tributaria è rappresentata dal pagamento, rispetto al quale le singole leggi d'imposta stabiliscono i mezzi, le modalità ed i termini da osservarsi.

Una peculiare modalità di adempimento, cui l'ordinamento attribuisce specifica rilevanza, è costituita dal "*pagamento mediante la cessione di beni culturali*" la cui disciplina si rinviene, in via generale, all'articolo 28-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 602, e all'art. 39 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, limitatamente all'imposta sulle successioni (e relative imposte ipotecarie e catastali)¹⁹³.

¹⁹² GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, op. cit., 38, evidenzia che in ragione della non semplice composizione di tali interessi, nella riscossione più che nell'accertamento è avvertita l'esigenza di un'effettiva e piena tutela giurisdizionale.

¹⁹³ L'introduzione di tali norme, con cui ha avuto riconoscimento per la prima volta nel nostro sistema tributario l'istituto, è avvenuta con gli articoli 6 e 7 della legge 2 agosto 1982, n. 512, recante il "*Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale*". Con tale corpus

Tali norme, sia pure connotate da alcuni elementi di specialità che valgono a differenziare le fattispecie ivi disciplinate, prevedono un comune meccanismo in forza del quale il contribuente può avanzare all'amministrazione finanziaria una proposta di cessione avente ad oggetto particolari categorie di beni, qualificati dalla loro rilevanza culturale¹⁹⁴, al fine di adempiere, totalmente o parzialmente, al pagamento di imposte, sanzioni ed interessi.

Il tenore letterale della disposizione, sia nella parte in cui individua come legittimati alla presentazione della proposta i soggetti *“tenuti al pagamento”* sia laddove stabilisce che la cessione assolve alla funzione di *“pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori”*, induce a ritenere che per la sua operatività debba già sussistere un debito d'imposta¹⁹⁵, non essendo a tal fine sufficiente un'astratta soggettività passiva. In assenza di un'obbligazione tributaria attuale, quindi, l'eventuale proposta di cessione è ritenersi inammissibile. Diversamente opinando, infatti, si snaturerebbe l'istituto, al quale verrebbe assegnata la funzione di preconstituire un “fondo” per il pagamento di imposte future.

normativo il legislatore interveniva a dettare – al fine di dare piena ed effettiva attuazione all'art. 9 della Costituzione – una disciplina organica dei profili tributari concernenti i beni culturali.

¹⁹⁴ Possono formare oggetto della proposta di cessione “i beni articoli 1, 2 e 5 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio”. Attesa l'abrogazione della legge n. 1089 del 1939, i richiami alla stessa contenuti devono oggi ritenersi operati al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, contenente il Codice dei beni culturali e del paesaggio.

¹⁹⁵ A tal fine, come opportunamente evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione 5 agosto 2008, n. 347/E, non è necessaria la previa iscrizione a ruolo dell'imposta essendo sufficiente che il “credito erariale....soddisfi i requisiti della certezza, nel senso generico dell'individuazione in tutti i suoi elementi”.

Inoltre, collocandosi nella fase della riscossione l'istituto configura unicamente una modalità alternativa di pagamento delle imposte e non già una distinta modalità del loro accertamento. Ciò significa che il contribuente non fruisce di alcuna riduzione relativamente all'ammontare del tributo che resta fissato nella misura dovuta in base agli ordinari meccanismi volti alla sua determinazione.

L'obiettivo perseguito è, infatti, quello di consentire l'incremento del patrimonio storico ed artistico dello Stato - in grado di meglio garantirne rispetto ai privati la fruizione da parte della collettività - permettendo, al contempo, ai contribuenti di adempiere i propri debiti tributari.

Deve subito avvertirsi che il novero delle imposte il cui pagamento può essere assolto ricorrendo a tale istituto è diverso da quello che emerge dalla lettera della legge. Le norme relative, infatti, da un lato, continuano a contemplare imposte da tempo non più esistenti¹⁹⁶, dall'altro, facendo riferimento alla sussistenza di debiti relativi ai tributi specificamente indicati potrebbero indurre erroneamente ad escluderne l'applicabilità a quelli non richiamati in via espressa.

In realtà, l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 28-bis, delimitato testualmente alle sole imposte sui redditi, per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 20 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, risulta esteso a tutte le entrate tributarie dello Stato¹⁹⁷. Al contrario, l'ambito di operatività dell'art. 39, pur riferito anche alle imposte ipotecarie e catastali, stante l'attuale meccanismo

¹⁹⁶ L'art. 28-bis del D.P.R. n. 602/1973 stabilisce, infatti, che tra i soggetti che possono cedere allo Stato beni culturali per l'assolvimento del proprio debito, rientrano anche quelli tenuti, ad esempio, al pagamento "dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'art. 82 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597"

¹⁹⁷ A norma del quale "le disposizioni contenute negli articoli 15-bis, 20, come sostituito dall'articolo 8 del presente decreto, e 28-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si applicano esclusivamente alle entrate tributarie dello Stato".

di autoliquidazione delle stesse, non ne consente il pagamento mediante la cessione dei beni culturali¹⁹⁸.

Nello schema delineato dal legislatore l'iniziativa del contribuente dà avvio ad un complesso procedimento¹⁹⁹ finalizzato a vagliare l'effettivo interesse pubblico all'acquisizione dei beni e a determinare, attraverso apposito decreto interministeriale, le condizioni ed il valore per cui può darsi corso alla cessione.

La presentazione della relativa proposta²⁰⁰, nel caso in cui la cessione riguardi il pagamento dell'imposta di successione, è di per sé idonea a

¹⁹⁸ L'art. 33, comma 1-bis, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (approvato con Decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346), prevedendo che le imposte ipotecarie e catastali debbano essere autoliquidate dal contribuente e versate entro il termine per la presentazione della dichiarazione di successione, impedisce di fatto che possano formare oggetto della proposta di cessione, in quanto quest'ultima presuppone la notificazione dell'avviso di liquidazione, che si colloca a valle rispetto alla dichiarazione. Di conseguenza, l'istanza di pagamento mediante cessione dei beni culturali può essere avanzata solo per le imposte, interessi e sanzioni liquidate dall'Ufficio.

¹⁹⁹ In particolare, secondo il Consiglio di Stato, 10 agosto 1998, n.1152, nell'articolazione dell'iter procedimentale delineato dalla legge (nella specie, l'art. 39 del D. Lgs. 346/1990), costituente la sede in cui trovano contemperamento i due interessi pubblici coinvolti, quello fiscale e quello di tutela in senso lato dei beni culturali, alla fase di iniziativa, rimessa al privato, segue quella istruttoria di acquisizione e valutazione degli interessi e quella decisionale, affidate all'azione congiunta delle amministrazioni preposte alla cura degli interessi considerati (in cui comunque assume priorità logico-giuridica la funzione attribuita all'Amministrazione per i beni culturali e ambientali, qualificabile alla stregua di amministrazione procedente) e, infine, quella integrativa degli effetti, traslativo dei beni ed estintivo della pretesa erariale, riservata anch'essa alla determinazione del privato (nello stesso senso, anche Cons. Giust. Amm. Sic., 12 aprile 2007, n. 254).

²⁰⁰ La proposta, indirizzata al Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, deve contenere una dettagliata descrizione dei beni offerti ed essere corredata da idonea documentazione. Nel caso sia presentata ai sensi dell'art. 39 del D. Lgs. n. 346/1990 deve essere diretta anche all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale e sottoscritta, a pena di nullità, da tutti gli eredi o dal legatario.

determinare l'interruzione del termine per il pagamento. Viceversa, laddove il procedimento sia attivato ai sensi dell'art. 28-bis è espressamente previsto che non si produca sospensione alcuna nel pagamento (comma 6), per cui il contribuente è comunque tenuto all'assolvimento del debito tributario secondo l'ordinaria tempistica a nulla rilevando la pendenza e la durata della fase istruttoria²⁰¹.

La diversità degli interessi sottesi al procedimento, quello relativo alla salvaguardia e tutela del patrimonio culturale, da un lato, e quello concernente l'acquisizione del prelievo fiscale, dall'altro, hanno indotto il legislatore a prevedere la partecipazione delle amministrazioni preposte alla loro cura.

Al Ministero dei beni culturali, in particolare, compete la valutazione diretta a verificare la natura e consistenza dei beni offerti in cessione, l'appartenenza alle categorie previste dalla legge e la sussistenza dell'interesse dello Stato alla loro acquisizione.

Solo laddove tale ricognizione abbia esito positivo si potrà aprire l'ulteriore fase, diretta alla fissazione delle condizioni e del valore a cui può aver luogo la cessione, culminante con l'emanazione del decreto interministeriale da notificarsi al contribuente²⁰².

Il decreto, da questo punto di vista, non esaurisce la complessa fattispecie procedimentale, in quanto la produzione degli effetti dipende dalla volontà del

²⁰¹ Il comma 11 dell'art. 28-bis, peraltro, prevede che, a trasferimento avvenuto, il contribuente possa richiedere il rimborso delle somme nel frattempo versate ovvero scegliere che il valore della cessione sia imputato, anche in via frazionata, ai pagamenti non ancora scaduti. Infine, qualora il valore del bene ceduto risulti superiore all'ammontare delle imposte dovute nei cinque anni successivi, l'interessato può chiedere il rimborso della differenza senza corresponsione di interessi.

²⁰² Secondo le previsioni di cui ai commi 8 dell'art. 28-bis del D.P.R. n. 602/1973 e 6 dell'art. 39 del decreto legislativo n. 346/1990, il decreto deve essere emanato entro sei mesi dalla data di presentazione della proposta di cessione e notificato al richiedente il quale, entro i due mesi successivi deve far pervenire, a pena di decadenza la propria accettazione.

contribuente. A quest'ultimo, infatti, la legge ha rimesso non solo l'iniziativa del procedimento, ma anche il suo definitivo perfezionamento, in quanto l'effetto traslativo dei beni ed estintivo dell'obbligazione si verificano solo con la sua successiva e definitiva accettazione.

Valorizzando il dato testuale parte della dottrina propende per una ricostruzione in chiave privatistico-negoziale dell'istituto²⁰³. In particolare, l'impostazione che riceve maggiori consensi tende ad inquadrarlo nella *datio in solutum* di cui all'art. 1197 del codice civile, reputando che per effetto dell'accordo tra le parti si verifichi la sostituzione della prestazione originaria con un'altra²⁰⁴.

Secondo, invece, una diversa opzione sarebbe ravvisabile lo schema delle obbligazioni alternative. Tale lettura, tuttavia, non sembra attagliarsi alla fattispecie *de qua*. Alla stregua infatti della disciplina contenuta nell'art. 1285 e seguenti del codice civile, ciò sottintenderebbe la presenza di due prestazioni dedotte in obbligazione, rispetto alle quali la liberazione dal vincolo conseguirebbe all'esecuzione di una di esse, con scelta rimessa alle parti,

²⁰³ MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali*, op. cit., 368; GRANELLI A.E., *Il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione di beni culturali*, in AA.VV., *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali*, Roma, 1986, 115; FALSITTA G., *Obbligazione tributaria*, in *Diz. di dir. pubblico* diretto da S. Cassese, IV, Milano, 2006, 3842.

²⁰⁴ Cfr. MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali*, op. cit., 367; PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 501. Nel senso della ricorrenza dello schema della *datio in solutum* si rinviene anche una decisione di legittimità in cui i giudici, chiamati a pronunciarsi in ordine all'applicabilità dell'istituto della "chiusura delle liti fiscali pendenti" di cui all'art. 16 della legge 27 dicembre 2012, n. 289, hanno escluso che potesse ritenersi sussistente nella specie una lite pendente in quanto non vi era alcuna contestazione da parte del contribuente in ordine all'avviso di liquidazione ricevuto, ma "solamente sulla *datio in solutum* di beni culturali in pagamento di imposte dovute" (Cass., 8 marzo 2013, n. 5879).

normalmente al debitore. All'accoglimento di tale tesi osta la circostanza pacifica, emergente dal diritto positivo, che il pagamento in denaro delle imposte e la cessione di beni culturali non rappresentano due prestazioni dedotte alternativamente, rispetto alle quali la scelta di quella da adempiere è rimessa alle parti.

Sicuramente presenta tratti di maggiore vicinanza con la fattispecie la figura dell'obbligazione con facoltà alternativa²⁰⁵ poiché si caratterizza per l'unicità della prestazione dedotta (pagamento in denaro), salva tuttavia la possibilità per il debitore di liberarsi dal vincolo eseguendone una diversa.

In realtà, ferma la riconducibilità della fattispecie ad una particolare forma di *datio in solutum*, sembra più aderente alla concreta operatività dell'istituto una ricostruzione in termini pubblicistici dovendosi riconoscere al decreto interministeriale natura provvedimento e non di mera accettazione della proposta del contribuente²⁰⁶. Il decreto, infatti, è l'atto, adottato nell'esercizio di potestà per il perseguimento di pubblici interessi (quello di tutela dei beni culturali e quello fiscale), con cui si chiude il subprocedimento di valutazione dei beni e di determinazione delle modalità della cessione. La natura autenticamente provvedimento può apprezzarsi a pieno nelle ipotesi in cui lo stesso presenta contenuto negativo, per non avere le Amministrazioni interessate ritenuto di acquisire i beni offerti in cessione (ultimo comma art. 28-bis e 39). In questi casi, evidentemente, il procedimento subisce un arresto definitivo e non vi sono

²⁰⁵ Tale ricostruzione è sposata da ALIBRANDI T.-FERRI P.-PASOLINI DALL'ONDA N., *Il nuovo regime tributario dei beni culturali. Commento alla legge 2 agosto 1982, n. 512*, Milano, 1983, 202; FALSITTA G., *Obbligazione tributaria*, op. cit., 3842.

²⁰⁶ GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, op. cit., 201. In giurisprudenza, Consiglio di Stato, 10 agosto 1998, n.1152; Cons. Giust. Amm. Sic., 12 aprile 2007, n. 254. Da ultimo, T.A.R. Lazio Sez. II quater, 04 dicembre 2014, n. 12266.

marginì per poterlo configurare alla stregua di una dichiarazione volta alla conclusione di un negozio.

Una conferma a quanto si va affermando può ritrarsi dalla posizione assunta dalla giurisprudenza, la quale ha avuto modo di precisare che a fronte del decreto «*non è configurabile alcuna posizione privata piena e paritaria, ma solo un interesse al legittimo esercizio del potere*»²⁰⁷ la cui tutela deve essere azionata dinanzi al giudice amministrativo. Ferma restando, infatti, la possibilità per il contribuente di adire, anche parallelamente, la giurisdizione tributaria avverso gli atti a monte o a valle della determinazione interministeriale, la cognizione sul decreto, costituendo l'esito dell'esercizio del potere amministrativo in relazione all'*an* dell'acquisizione ed eventualmente alla valutazione del *quantum*, spetta al plesso giurisdizionale amministrativo²⁰⁸.

Non vertendosi in un'ipotesi di giurisdizione estesa al merito, il giudice non può sostituirsi all'amministrazione né con riguardo alle determinazioni negative dell'*an*, né, in caso di provvedimento positivo, a quelle lesive del *quantum*.

Si evidenzia, peraltro, che la discrezionalità nel caso di specie è di tipo misto, in parte amministrativa ed in parte tecnica, con quel che ne consegue in termini di ampiezza del sindacato.

Alle valutazioni concernenti la sussistenza dei caratteri di rilevanza culturale dei beni ovvero il valore per il quale può aver corso la cessione, si affiancano quelle relative alla prevalenza dell'interesse statale alla loro acquisizione rispetto all'incameramento dell'entrata, nonché ai tempi e condizioni della cessione.

I profili di discrezionalità pur ampi riconosciuti all'amministrazione non determinando alcuna incisione in ordine all'esistenza e misura delle imposte dovute non si traducono in un'attività dispositiva del credito erariale, limitandosi

²⁰⁷ Consiglio di Stato, 10 agosto 1998, n.1152.

²⁰⁸ Da ultimo, in tal senso, T.A.R. Lazio Sez. II quater, 04 dicembre 2014, n. 12266.

a spiegare i propri effetti solo nel senso di rendere possibile una diversa modalità adempitiva rispetto al pagamento in denaro.

3. Le fattispecie compensative in ambito tributario

3.1 La preclusione all'operatività della compensazione nella materia tributaria

L'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", statuisce che *"L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*.

La norma in parola codifica, per la prima volta in via espressa, l'operatività dell'istituto nel settore tributario²⁰⁹, portando a definitivo compimento un percorso evolutivo in cui le posizioni di partenza, tanto in dottrina che in giurisprudenza, erano caratterizzate da una visione "negazionista"²¹⁰.

²⁰⁹ Sul tema della compensazione in ambito tributario oltre alle monografie di MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006 e GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010; si veda, FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 883; RUSSO P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 6, 1855; MENCARELLI S., *Primi rilievi su compensazione e Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1231; FERRARIO A.A., *La compensazione di crediti e debiti tributari e la portata dello Statuto del contribuente*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 1140; CORDEIRO GUERRA R., *La compensazione*, in AA.VV., *Lo statuto del contribuente* a cura di G Marongiu, Torino, 2004, 27.

²¹⁰ In questo senso si esprime la Relazione su *"I risultati del contrasto degli abusi nelle compensazioni tra crediti e debiti di imposta"*, p. 11, approvata dalla Corte dei Conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, con deliberazione n. 10/2013/G del 14 novembre 2013.

Il riconoscimento della compensazione quale modalità di estinzione degli obblighi tributari di versamento rappresenta quindi una conquista recente e, tuttavia, non ancora del tutto sicura, essendo a tutt'oggi disputato se ed in quale misura la norma citata sia suscettibile di trovare applicazione diretta.

L'esame a cui ci si accinge si propone dunque di verificare in prima battuta se la compensazione abbia diritto di cittadinanza in questo ramo ordinamentale come strumento generale di soddisfacimento dell'interesse erariale all'acquisizione delle imposte e, successivamente, se vi siano gli spazi per l'ammissibilità di accordi tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti finalizzati all'estinzione delle reciproche posizioni creditorie anche al di fuori delle ipotesi espressamente previste.

Tradizionalmente l'ammissibilità della compensazione nella materia tributaria è stata respinta sulla base di una pluralità di argomenti.

Un primo impedimento al suo operare veniva individuato dalla dottrina²¹¹ nelle norme di contabilità pubblica e, segnatamente, nelle disposizioni di cui agli articoli 225, 226 e 230 del regio decreto 23 maggio 1924, n. 827²¹², nella misura in cui prescrivono l'obbligatorietà, presidiata da specifiche sanzioni a carico degli agenti inadempienti, della riscossione in contanti delle entrate statali.

²¹¹ Si veda, al riguardo, TESORO G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 498; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, II, tomo I, Milano, 1957, 331; FALZONE G., *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960, 361; COCIVERA B., *La compensazione nel diritto finanziario*, in *Rass. dir. pubbl.* 1962, 5. Negli studi più recenti, cfr. ANELLI C., IZZI F. e TALICE C., *Contabilità pubblica*, Milano, 1996, 191; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, Padova, 2003, 491. Per una approfondita disamina dell'incidenza delle norme di contabilità pubblica sul tema, si rinvia a GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 45 e ss.

²¹² Si tratta del Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato.

La giurisprudenza²¹³, in particolare, ritenendo tali norme espressive dell'inderogabile esigenza per lo Stato di acquisire il gettito nelle forme e secondo la tempistica legislativamente fissata, era ferma nel negare ai contribuenti la possibilità di opporre la compensazione. A fondamento di tale orientamento, peraltro, ad un certo punto si ritenne potessero richiamarsi non più solo le norme di contabilità, ma direttamente alcune disposizioni tributarie²¹⁴.

A questo ostacolo di natura procedurale, in quanto attinente alle concrete modalità di corresponsione delle somme dovute a titolo d'imposta ed accessori, si aggiungeva quello fondato sul divieto di compensazione sancito dall'art. 1246, comma 1, n. 3, c.c., in relazione ai crediti impignorabili, tra cui sono da annoverarsi quelli tributari, in quanto derivanti da rapporti di diritto pubblico²¹⁵.

²¹³ Nella giurisprudenza di merito, Comm. Trib. Centr., Sez. XIII, 9 maggio 1979, n. 1321, in *Riv. Legisl. fisc.*, 1979, 1699; Comm. Trib. Centr., Sez. V, 1 settembre 1983, n. 2241, in *Comm. trib. centr.* 1983, I, 780; Comm. Trib. Centr., Sez. X 8 maggio 1985, n. 4383, in *Comm. trib. centr.*, 1985, I, 401; Comm. Trib. Centr., 22 ottobre 1986, n. 7964, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 593; Comm. Trib. primo grado, Milano Sez. V, 30 maggio 1986, in *Boll. trib.*, 1986, 1077, con nota di COLAJANNI M.P., *All'errore materiale del contribuente si può sempre rimediare*; Comm. Trib. Reg. Comm. Trib. Reg., Emilia Romagna, 2 maggio 1997, n. 44, in *il Fisco*, 1997, 8613. Tra le pronunce di legittimità possono richiamarsi, tra le altre, Cass., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035.; Cass. 23 febbraio 1994, n. 1815, in *Giur. imp.* 1994, 727.

²¹⁴ Esemplificative di questo indirizzo sono: Cass., sez. V, 20 novembre 2001, n. 14579 e Cass., sez. V, 20 novembre 2001, n. 14588. In senso contrario alla posizione in commento, si veda la nota di SALVINI L., *Sarebbe preferibile l'opzione dell'immediata applicabilità*, in *Guida normativa*, 2002, n. 12, 29. Le norme richiamate a tal fine sono gli articoli 27, 30 e 33 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 in materia di Iva.

²¹⁵ In relazione alla natura impignorabile dei crediti d'imposta e alla impossibilità conseguente di opporre la compensazione ex art. 1246, comma 1, n. 3, c.c., si veda, tra le altre, Cass., 15 gennaio 2003, n. 493, in *il Fisco*, 2003, 938 e, soprattutto, Cass., SS.UU., 15 maggio 1995, n. 5303, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 1046. Su questa tematica, cfr. MESSINA M.S., *La compensazione*, op. cit., 18 ss.

In termini più ampi, l'ammissibilità della compensazione nell'ambito tributario era rifiutata in considerazione delle specifiche caratteristiche dell'obbligazione tributaria. Pur muovendo dalla considerazione che, sotto il profilo strutturale, la stessa fosse assimilabile a quella civile, la sua funzionalizzazione alla realizzazione di interessi pubblici induceva a ritenere preclusa al contribuente la possibilità di sottrarsi al pagamento invocando l'estinzione della posizione debitoria per compensazione, salvo il caso in cui specifiche norme, da ritenersi di natura eccezionale e derogatoria, l'avessero consentito²¹⁶.

Diversamente era a dirsi nella prospettiva dell'amministrazione finanziaria a cui è stato sempre riconosciuto il potere di opporre ed azionare la compensazione in alternativa all'adempimento, in considerazione della posizione di supremazia che tradizionalmente le veniva riconosciuta²¹⁷.

3.2 Le prime aperture: la compensazione verticale, quella orizzontale e in sede sanzionatoria

A mutare questo quadro, piuttosto consolidato nei suoi approdi, è intervenuto il legislatore con la previsione di una pluralità di disposizioni che hanno contribuito a superare la preclusione sino ad allora esistente²¹⁸.

²¹⁶ In argomento, v. *amplius*, GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit, 9 ss.

²¹⁷ Nel senso della generale opponibilità della compensazione da parte dell'amministrazione finanziaria, si vedano, tra le altre, in giurisprudenza, Cass., 19 settembre 1970, n. 1594; Cass., 6 dicembre 1974, n. 4035.

²¹⁸ In questo senso, cfr. MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, in *Gli speciali di Corriere Tributario*, *La riscossione delle imposte*, 2011, 6.

Una prima forma di compensazione ha riguardato i crediti e debiti relativi al medesimo tributo avente carattere periodico. Più precisamente, l'art. 11, comma 3²¹⁹, del D.P.R. n. 917/1986, in materia di imposte sui redditi, e l'art. 30, del D.P.R. n. 633/1972, con riguardo all'Iva, hanno riconosciuto al contribuente la facoltà, in alternativa alla richiesta di rimborso, di computare l'eccedenza d'imposta risultante dalla dichiarazione in diminuzione del debito relativo all'annualità successiva. In sostanza, attraverso questo meccanismo il contribuente adopera l'attuale credito per l'estinzione di un debito futuro relativo al medesimo tributo. Da qui la denominazione di “*compensazione verticale*” o “interna” con cui si è soliti designare l'istituto.

Le particolari modalità applicative dello stesso, peraltro, impediscono l'accostamento con la compensazione civilistica, di cui certamente non rappresenta la traslazione nel campo tributario²²⁰.

Gli elementi che militano contro tale assimilazione sono il circoscritto ambito di operatività, limitato sotto il profilo oggettivo e temporale – venendo in rilievo solo con riferimento al medesimo tributo (e purché a carattere periodico) ed esclusivamente in sede dichiarativa – nonché la mancanza del carattere di “certezza” del credito vantato²²¹.

²¹⁹ A seguito delle modifiche apportate al Testo unico delle imposte sui redditi dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, la norma di riferimento è adesso l'art. 22, comma 2, del TUIR.

²²⁰ La riconducibilità della fattispecie alla compensazione è negata, tra gli altri, da GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 126 ss. e 140 ss., con riferimento rispettivamente all'imposta sul valore aggiunto e alle imposte sui redditi; FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 447 s; LETIZIA L., *La compensazione in ambito tributario*, in AA.VV., *La riscossione delle prestazioni imposte* a cura di T. Maglione-G. Petrillo, Napoli, 2011, 78.

²²¹ Nota GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 127 ss., che nella fattispecie in commento la certezza dei rispettivi debiti non può dirsi soddisfatta. Posto, quindi, che la nozione di certezza del credito implica, secondo la giurisprudenza e la dottrina prevalenti, che lo stesso sia incontrovertibile nel titolo, non suscettibile, cioè, di contestazioni, ciò importerebbe, con

Una profonda divergenza rispetto alla compensazione civilistica deve ravvisarsi anche con riguardo alla c.d. “*compensazione orizzontale*”.

Si tratta dell’istituto disciplinato dall’art. 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il quale permette al contribuente di compensare, in sede di versamento unitario a mezzo F24, crediti e debiti relativi al medesimo periodo d’imposta anche se riferiti a tributi differenti e facenti capo a diversi enti impositori²²².

Benché il meccanismo di elisione tra crediti e debiti del contribuente sia espressamente qualificato come compensazione²²³, non può che registrarsi la

riferimento alla materia tributaria, la necessità che i termini per l’accertamento da parte dell’agenzia fiscale siano già decorsi ovvero un riconoscimento del credito da parte sua, sia pure solo implicitamente. In mancanza, quindi, di tali condizioni, la fattispecie non sarebbe riconducibile alla compensazione civilistica.

²²² Secondo l’opinione unanime della dottrina la norma rappresenta la risposta apprestata dal legislatore a fronte delle istanze di semplificazione e razionalizzazione del sistema dei versamenti che si connotava, all’epoca della sua introduzione, per la molteplicità degli adempimenti previsti a carico dei contribuenti, delle relative scadenze e della modulistica da adottarsi. Con l’introduzione del modello unificato i contribuenti, invece, possono assolvere il pagamento dei tributi e contributi specificamente individuati in un unico contesto temporale.

²²³ L’art. 17, al comma 1, statuisce infatti che “I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all’INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all’anno dell’imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell’istanza da cui il credito emerge”. Il comma 2, poi, nell’enucleare le entrate pubbliche suscettibili di dare ingresso all’istituto, stabilisce che “Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi [...]”.

difformità rispetto all'istituto civilistico²²⁴. A tacer d'altro, basti rilevare che ai fini estintivi si prescinde dalla reciprocità delle posizioni debitorie e creditorie come prescritto dall'art. 1241 c.c., in quanto il contribuente estingue i debiti d'imposta nei confronti di un dato ente facendo valere i crediti maturati nei rapporti con un altro soggetto attivo²²⁵.

L'automatismo applicativo insito nelle fattispecie cui si è ora accennato esclude poi l'esercizio di poteri autoritativi da parte dell'amministrazione finanziaria e la sussistenza di eventuali ambiti di discrezionalità all'interno dei quali potrebbero trovare collocazione forme consensuali o negoziali con il contribuente per l'estinzione delle reciproche obbligazioni.

Un'apertura in tal senso, invece, sembrerebbe oggi predicabile in virtù della previsione contenuta nell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente.

²²⁴ Si tratta di un rilievo comune tra gli studiosi, che ravvisano nella fattispecie *de qua* la ricorrenza di “una pluralità di istituti riconducibili, per un verso, alla delegazione di debito (*delegatio promittendi*) tra il contribuente – delegante ed un ente-delegato, il cui oggetto è rappresentato dall'assunzione di un'obbligazione nei confronti di un altro ente delegatario e, per altro verso, alla compensazione vera e propria”. Così, RUSSO P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002,1856. GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 219, nota 106, ritiene trattarsi “di una forma atipica di versamento effettuata ‘spendendo’ risorse figurative di crediti tributari affermati dal contribuente (o un istituto sui generis squisitamente pubblicistico)”.

²²⁵ Proprio tale particolarità ha, tra l'altro, indotto autorevole dottrina, FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto*, op. cit., 886, a rilevare come l'istituto disciplinato dall'art. 17 si caratterizza per “ambiti di operatività e potenzialità di effetti diversi, e ben più ampi, di quelli tradizionalmente assegnati alla compensazione disciplinata dal codice civile”. Nel medesimo senso, cfr. PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A Fantozzi, Torino, 2012, 503, secondo cui la disposizione “ha delineato un modello che presenta addirittura una struttura ed effetti più ampi di quelli tipici dell'istituto di cui all'art. 1241 c.c. in quanto prescinde dalla sua connotazione principale – ovvero la coincidenza tra creditore e debitore ai fini dell'estinzione delle obbligazioni reciproche”.

Prima di accingersi alla sua analisi, pare utile soffermarsi brevemente sull'istituto disciplinato all'art. 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, rubricato "*Sospensione dei rimborsi e compensazione*", che per le sue caratteristiche sembra collocarsi in una posizione mediana.

La norma prevede, infatti, che nelle ipotesi in cui il contribuente, già responsabile di una violazione amministrativa, vanti un credito²²⁶ nei confronti dell'amministrazione finanziaria, quest'ultima possa disporre, qualora sia stato notificato il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, la sospensione del relativo pagamento, nonché pronunciare la compensazione ove il provvedimento sanzionatorio abbia carattere definitivo (comma 2).

La fattispecie si connota, inoltre, per la sua natura ibrida, assolvendo al contempo una funzione di tipo cautelare – nella misura in cui impedisce la corresponsione del rimborso spettante – e satisfattoria, essendo propedeutica alla compensazione²²⁷.

Rispetto a quest'ultima, peraltro, contrariamente a quanto sostenuto da una parte della dottrina, non sembra sussistano margini di discrezionalità²²⁸ in ordine

²²⁶ Secondo GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 207, nota 82, in mancanza di indicazioni legislative deve ritenersi che il credito vantato dal privato "*possa avere qualsiasi natura (anche non tributaria)*". Tale opinione non sembra condivisibile dovendosi ritenere, invece, che il credito non possa che riferirsi al rimborso teoricamente spettante. In tal senso depone non solo la rubrica della norma, argomento che, come noto, non sarebbe insuperabile, ma, soprattutto, il riferimento, contenuto nel secondo comma dell'art. 23, all' "*ufficio competente al rimborso*". Questa lettura è sostenuta da TRIVELLIN M., *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in AA.VV., *Commentario delle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative* a cura di F. Moschetti-L. Tosi, Padova 2000, 728, e MESSINA M.S., *La compensazione*, op. cit., 89.

²²⁷ Cfr., PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche*, op. cit., 529.

²²⁸ In questo senso, invece, MESSINA M.S., *La compensazione*, op. cit. 97, secondo cui il relativo provvedimento con cui è disposta sarebbe facoltativo ed espressione di un potere discrezionale.

alla sua opposizione da parte dell'amministrazione finanziaria. In tal senso depone il chiaro disposto normativo a tenore del quale in presenza di un provvedimento sanzionatorio a carattere definitivo *“l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito”*. Dunque, sembra ragionevole concludere sul punto che per l'ufficio si configuri un vero e proprio obbligo di procedere in tal senso²²⁹.

3.3 Il riconoscimento dell'art. 8 dello Statuto del contribuente e l'ammissibilità della compensazione volontaria tra amministrazione finanziaria e contribuente

Le ipotesi “compensative” passate in rassegna e già esistenti anteriormente allo Statuto dei diritti del contribuente, stante gli specifici e circoscritti ambiti applicativi, non consentivano di ritenere operante nell'ambito tributario, con caratteri di generalità, la compensazione quale strumento di estinzione dell'obbligazione d'imposta.

Questo passaggio si realizza soltanto con l'art. 8, comma 1, della legge n. 212/2000. Tuttavia, la scelta del legislatore di demandare a norme regolamentari l'attuazione della disposizione (commi 6 e 8)²³⁰ ha inizialmente determinato

²²⁹ Tra gli altri, sostiene tale impostazione, GIRELLI G., op. cit. 23, per il quale *“la norma in rassegna non sembra, poi, lasciare margini di discrezionalità all'ufficio competente per il rimborso nel decidere se opporre o meno la compensazione in caso di provvedimento sanzionatorio definitivo”*.

²³⁰ I commi richiamati così dispongono: “6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo. [...] 8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi

l'affermarsi di una lettura giurisprudenziale restrittiva secondo cui, in assenza della normativa di dettaglio – che, per il vero, ancora oggi non risulta emanata – l'estinzione per compensazione sarebbe stata possibile solo in base alla disciplina eventualmente prevista dalle singole leggi d'imposta²³¹.

Tale prospettiva, peraltro, risulta ormai superata sulla base di un duplice rilievo. Da un lato, il valore normativo ed interpretativo che deve essere riconosciuto alle norme statutarie, in forza della loro funzione attuativa delle norme costituzionali e della espressa qualificazione come “principi generali dell'ordinamento tributario”²³², impone di attribuire alle stesse immediato carattere precettivo, soprattutto, laddove, come nel caso di specie, pongano

dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e' disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non e' previsto”.

²³¹ Secondo la Cass., 20 novembre 2001, n. 14579, “l'art. 8 recepisce per l'obbligazione d'imposta i generali canoni del codice civile sull'estinzione per compensazione (comma 1), ma al contempo prende atto dell'applicabilità del relativo istituto, secondo la normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, e rinvia gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno d'imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione (comma 8)”. In dottrina, la tesi della non operatività della norma in mancanza dei regolamenti può considerarsi minoritaria ed è stata sostenuta da BRUZZONE M., *L'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione*, in *Corr. trib.*, 2002, 1297; ROSSI A., *Compensazione dei debiti tributari: mancano i regolamenti, lo Statuto non si applica*, in *il Fisco*, 2002, 5841.

²³² L'art. 1 dello Statuto stabilisce, al primo comma, che “le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”. In merito alla portata e valore delle norme di cui alla legge n. 212/2000, agli effetti della clausola rafforzativa e di autoqualificazione delle stesse come “principi generali”, si vedano, Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576 e, soprattutto, Cass., 14 aprile 2004, n. 7080.

norme a garanzia del contribuente²³³. Dall'altro, è stato giustamente osservato che subordinare l'esercizio della compensazione alla emananda disciplina di dettaglio, avrebbe significato privare il contribuente, in conseguenza di un'inerzia addebitabile ad altri, di un diritto che la legge gli riconosce in via espressa²³⁴.

La soluzione dell'immediata operatività della compensazione, già maggioritaria nella dottrina²³⁵, ha quindi trovato riconoscimento anche presso i giudici di legittimità secondo cui *«l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione, previsto dal citato art. 8, non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione, ma attribuisce soltanto all'Amministrazione finanziaria la possibilità di disciplinarne*

²³³ Si rammenta a questo riguardo che la norma sulla compensazione, come attestato anche dalla rubrica dell'art. 8 dello Statuto, è volta ad assicurare la tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente. In particolare, è stato osservato, GIRELLI G., *op. ult. cit.*, 197, che se non si riconoscesse l'istituto della compensazione il contribuente, titolare di un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, pur versando somme da lui dovute, verrebbe comunque a *“sopportare, anche se solo in via temporanea, un onere economico superiore a quello richiesto dalle leggi d'imposta”*. E, di converso, se l'Erario, pur debitore del privato, continuasse ad incassare, verrebbe a avere *“la disponibilità di somme che, in realtà, non gli sono dovute, con evidente lesione anche del principio di capacità contributiva”*.

²³⁴ Sul punto CORDEIRO GUERRA R., *La compensazione*, *op. cit.*, 23, osserva che *“l'inerzia del Governo nell'emanare la normativa di attuazione prevista dal citato art. 8 non deve ridondare a svantaggio del contribuente impedendogli di concretizzare il diritto alla compensazione delle obbligazioni tributarie previsto in modo chiaro e preciso, oltre che incondizionato, dal legislatore del 2000”*.

²³⁵ In tal senso, MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *il Fisco*, 2006, 32; FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto*, *op. cit.*, 907; MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto*, *op. cit.*, 132 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *La compensazione*, *op. cit.*, 27; GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, *op. cit.*, 212.

l'applicazione. Per cui, ... in difetto di una specifica disciplina normativa, devono applicarsi i principi dettati dal codice civile (art. 1241 c.c. e segg.)»²³⁶.

La tesi per cui, nel silenzio della normativa tributaria, troverebbe applicazione la disciplina codicistica della compensazione non si ritiene, però, possa essere accolta in termini assoluti, dovendosi piuttosto verificare alla luce delle specificità del settore tributario la relativa compatibilità.

Ai fini della nostra indagine rileva, in particolare, verificare l'incidenza, nell'ambito dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, dei profili consensuali e negoziali ravvisabili.

Da tanto discende, innanzitutto, l'inconferenza rispetto al tema trattato della compensazione giudiziale, in ordine alla cui ammissibilità, comunque, non vi è concordia di opinioni²³⁷.

In relazione alla compensazione legale, l'impostazione prevalente in dottrina²³⁸ tende a considerare necessaria ai fini della produzione dell'effetto

²³⁶ Così, Cass., 25 ottobre 2006, n. 22872, con note adesive di BIONDO P., *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 948, e BRIGHENTI F., *Compensazione tributaria a tutto campo: parola alla Cassazione*, in *il Fisco*, 2006, 7028.

²³⁷ In senso contrario si esprimono, tra gli altri, FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, op. cit., 444; MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali*, op. cit., 360. Si ritiene preferibile, invece, l'opposta soluzione alla luce degli orientamenti, ormai prevalenti, che tendono a configurare il processo tributario non più in termini di impugnazione-annullamento, volto dunque alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma di impugnazione-merito, in cui il giudice è chiamato a pronunciarsi sul "rapporto". Nel senso dell'operatività della compensazione giudiziale, cfr. MESSINA M.S., *La compensazione*, op. cit., 261; FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto*, op. cit. 887; GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 286.

²³⁸ In tal senso, SCHLESINGER P., *Compensazione*, in *Noviss. Dig. It.*, III, Torino, 724; RAGUSA MAGGIORE G., *Compensazione*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 20; PERLINGIERI P., *Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento. Art. 1230-1259*, in *Commentario del codice civile* a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1975, 273.

estintivo una dichiarazione di parte, non ritenendosi sufficiente la coesistenza dei debiti e crediti reciproci. In merito all'atto di opposizione si riscontrano poi divergenze in ordine alla natura ed ai suoi effetti. Tuttavia, tanto che gli si assegni una funzione accertativa dell'estinzione già verificatasi *ope legis*, tanto che lo si ritenga elemento costitutivo della fattispecie legale, è certo che tale dichiarazione realizza i propri effetti in modo unilaterale, non essendo volta al raggiungimento di un accordo tra le parti.

Trasponendo, dunque, tale conclusione in ambito tributario dovrebbe ritenersi sufficiente per l'operatività della compensazione l'eccezione del contribuente-creditore. Tale impostazione non sembra però appagante ove si consideri la particolare natura di una delle parti (l'amministrazione finanziaria) e del credito dalla stessa vantato (tributo).

Sembra, allora, più adeguato ritenere, laddove il contribuente "opponga" un controcredito di natura tributaria, che la compensazione si produca, con effetti dal momento della coesistenza delle rispettive partite debitorie, solo all'esito dell'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria che ne abbia verificato positivamente requisiti e legittimità²³⁹. Ciò, peraltro, contrariamente a quanto sostenuto da autorevole dottrina, non implica, a parere di chi scrive, né l'esistenza di margini di apprezzamento da parte dell'amministrazione, né che la produzione dell'effetto estintivo dipenda da un provvedimento dell'amministrazione finanziaria²⁴⁰. La compensazione, infatti, è destinata ad operare a prescindere. Problemi possono porsi, invece, laddove l'Amministrazione ritenga non sussistente – o non più sussistente – il credito

²³⁹ In tal senso, cfr. Cass. 3 dicembre 2004, n. 22761. In dottrina, MESSINA S.M., *La compensazione*, op. cit., 168 ss. *Contra*, GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 242.

²⁴⁰ Propende, invece, per tale soluzione, MESSINA S.M., *La compensazione*, op. cit., 169, secondo cui l'agenzia fiscale è "*libera di aderire (compiendo sia valutazioni tecniche sia, in certa misura, di opportunità) alla richiesta del contribuente*" e la relativa determinazione viene espressa in "*un atto unilaterale ed imperativo*".

vantato dal contribuente. In tal caso, infatti, esclusa la configurabilità per i motivi innanzi detti di un diniego di compensazione, nel senso di manifestazione di volontà del Fisco di non procedere alla compensazione, si avrà l’emanazione di un provvedimento di disconoscimento dell’esistenza del credito e il conseguenziale atto di recupero. In un’ipotesi siffatta, si è dell’avviso che entrambi gli atti saranno autonomamente impugnabili, ma non in quanto negatori del diritto alla compensazione, ma in quanto rispettivamente l’uno negatorio dell’esistenza del credito (provvedimento di accertamento negativo), l’altro di recupero dell’indebitato trattenuto (provvedimento di accertamento positivo).

Diversamente è a dirsi, invece, nel caso in cui il contribuente faccia valere in compensazione un credito di natura extratributaria²⁴¹, nel qual caso non vi sono ragioni per discostarsi dalla disciplina codicistica, anche perché difetterebbe, nel caso di specie, ogni potere di verifica e controllo da parte dell’amministrazione.

Oltre alla compensazione legale e giudiziale, il codice civile contempla all’art. 1252 anche la compensazione volontaria che si attua attraverso l’accordo delle parti. Tale accordo, in particolare, può riguardare crediti reciproci già esistenti dei quali si prevede l’estinzione anche in difetto dei requisiti prescritti per la compensazione legale (comma 1) ovvero avere carattere preventivo, nel qual caso è finalizzato a stabilire a quali condizioni potrà avere luogo la compensazione futura.

A tale *species* sembra richiamarsi, almeno sotto un profilo nominalistico, l’istituto del «*pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d’imposta*» disciplinato dall’art. 28-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602²⁴².

²⁴¹ Tale possibilità non può essere negata alla luce dell’ampio disposto dell’art. 8 dello Statuto.

²⁴² La norma, introdotta dall’art. 2, comma 13, del D.L. n. 262/2006 (convertito con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286), rientra nel novero delle disposizioni di

La norma disciplina una particolare forma di estinzione dei debiti iscritti a ruolo attraverso la compensazione con i crediti d'imposta di cui il contribuente risulti beneficiario e rispetto ai quali vanti il diritto al rimborso.

Il concreto meccanismo²⁴³ con cui opera l'istituto induce a dubitare in ordine alla sua riconducibilità alla fattispecie di cui all'art. 1252 c.c..

Non è dato, infatti, scorgere profili realmente "volontaristici" nella fattispecie in commento, né, a ben guardare, l'istituto è volto a consentire la compensazione tra crediti privi dei requisiti di omogeneità, liquidità ed esigibilità.

Quanto al primo aspetto, il dato normativo induce chiaramente a ritenere che l'amministrazione non addivene alla procedura sulla base di una facoltà di scelta, sussistendo, al contrario, in tal senso un obbligo di attivare la procedura²⁴⁴.

recente emanazione finalizzate a contrastare il fenomeno dell'evasione "da riscossione" attraverso il rafforzamento dei poteri attribuiti agli organi impegnati in questa attività.

²⁴³ L'iniziativa è rimessa all'Agenzia delle entrate che, prima di dar corso all'erogazione di rimborsi d'imposta, è chiamata a verificare l'esistenza di eventuali iscrizioni a ruolo a carico del beneficiario. Se tale ricognizione ha esito positivo, l'Agenzia trasmette apposita segnalazione all'Agente della Riscossione che ha in carico il ruolo mettendogli a disposizione le somme da erogare. A seguito della segnalazione, l'agente notifica al contribuente interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, invitandolo a comunicare, entro 60 giorni dalla ricezione della proposta, se intenda aderire alla stessa. Contestualmente, per gli importi corrispondenti, le azioni di recupero sono sospese. In caso di accettazione della proposta, ha luogo la compensazione tra gli importi a debito e credito e l'agente rilascia al contribuente la relativa quietanza, provvedendo a riversare all'ente creditore le somme precedentemente messe a disposizione dallo stesso.

²⁴⁴ Il comma 1 dell'art. 28 dispone infatti: "l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione [...]". Per tale rilievo, in dottrina, GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 31.

Sul versante del contribuente, d'altronde, la sua "accettazione"²⁴⁵ non appare, in definitiva, frutto di una reale libertà negoziale. In mancanza della stessa, infatti, da un lato è destinata a riprendere l'attività di recupero coattivo (nel frattempo sospesa) degli importi di cui risulta debitore (comma 4) e, dall'altro, quelli di cui è invece creditore comunque non sarebbero posti in pagamento. In tali casi, infatti, l'agente della riscossione procede direttamente al pignoramento delle somme messe a disposizione dall'Agenzia e, ad ogni modo, l'Ufficio potrebbe attivare la procedura del fermo *ex art.* 69, comma 6, del R.D. n. 2440/1923.

In relazione, poi, ai requisiti dei crediti contrapposti può osservarsi che gli stessi presentano normalmente i caratteri della liquidità ed esigibilità. Sicuramente è liquido ed esigibile il credito del contribuente, venendo in rilievo somme la cui spettanza ed ammontare è già stato positivamente riconosciuto dall'amministrazione tanto da averle fatte transitare sulle contabilità speciali intercorrenti con l'agente della riscossione. Lo stesso è a dirsi in relazione al credito vantato dall'amministrazione finanziaria laddove si verta in un'ipotesi di iscrizione a ruolo a titolo definitivo²⁴⁶.

Tali circostanze hanno indotto parte della dottrina a ravvisare nell'istituto un'ipotesi di compensazione legale²⁴⁷, anche se sembrano prevalenti le ricostruzioni in chiave negoziale²⁴⁸.

²⁴⁵ Questo è il termine adoperato dalla disposizione e, correlativamente, con riferimento all'iniziativa dell'agenzia fiscale si parla di "proposta". Sull'improprietà della terminologia cfr. GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 208 s., nota 83.

²⁴⁶ In presenza di iscrizioni a titolo provvisorio, invece, difetterebbe il requisito dell'esigibilità. Tuttavia, non si può fare a meno di notare che, per quanto provvisorio, si è comunque in presenza di un titolo esecutivo.

²⁴⁷ Secondo GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 208, nella specie opererebbero gli istituti della compensazione legale e della delegazione di pagamento, a seconda che il debito iscritto a ruolo riguardi lo Stato oppure altri enti. GIRELLI G., op. cit., 34, pur asserendone un assetto negoziale, ritiene l'istituto una forma di compensazione legale quando l'iscrizione a ruolo è a titolo definitivo.

L'intento di raccordare la figura in esame agli schemi civilistici non sembra però soddisfacente, in quanto entrambi gli orientamenti non riescono a spiegare il fenomeno nella sua complessità. Il primo difetta nella misura in cui tenta di inquadrare la fattispecie come compensazione legale anche a fronte di iscrizioni a ruolo provvisorie e, quindi, pur in mancanza dei requisiti di legge per la sua operatività; il secondo orientamento, invece, valorizza oltremodo il dato puramente formale ed esteriore di "proposta" ed "accettazione" ravvisando il raggiungimento di un accordo, laddove l'iniziativa dell'amministrazione è invece obbligata e la dichiarazione del contribuente più che a raggiungere un'intesa negoziale sembra semplicemente consentire il prodursi di un effetto estintivo derivante unicamente dalla fattispecie legale.

Appare più aderente rispetto al dato positivo ed alla prassi applicativa riconoscere nell'istituto un'autonoma e speciale modalità di estinzione alternativa al pagamento, propria del diritto tributario, non direttamente riconducibile ai paradigmi applicativi della compensazione privatistica.

D'altronde, si è già visto nel tratteggiare i diversi istituti che, nei non pochi casi in cui le norme tributarie espressamente si riferiscono alla "compensazione", il relativo richiamo non consente un'automatica trasposizione in questo campo delle diverse e note forme del diritto civile, dovendosi piuttosto ritenere che il riferimento abbia carattere esemplificativo e sia funzionale unicamente ad esplicitare l'intento del legislatore²⁴⁹.

²⁴⁸ MESSINA M.S., *La compensazione volontaria*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 82 ss.; GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 30 ss.; MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali*, op. cit., 362;

²⁴⁹ In questo senso, si veda GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 125, che, nel registrare la difficoltà di riscontrare nella disciplina dei singoli tributi fattispecie estintive analoghe alla compensazione legale, ciò in quanto i debiti del contribuente e quelli dell'amministrazione finanziaria solo di rado avrebbero i requisiti che la disciplina codicistica prevede, ritiene che "il richiamo alla compensazione, presente in alcune norme tributarie ove è

Si è però dell'avviso che l'istituto disciplinato dall'art. 28-ter possa assumere una valenza sistematica, unitamente all'art. 8 dello Statuto del contribuente – che ha sdoganato la generale operatività della compensazione – al fine di consentire l'ammissibilità di una “vera” compensazione negoziale tra amministrazione finanziaria e contribuente.

La norma, infatti, attestando l'avvenuto superamento del principio di tassatività ed inderogabilità della procedura di rimborso, avrebbe fatto venir meno quello che tradizionalmente è stato ritenuto il principale ostacolo alla compensazione volontaria in questa materia²⁵⁰.

La compatibilità della compensazione volontaria con la materia tributaria si apprezza inoltre laddove si tenga ben presente la natura soddisfattoria dell'istituto, in grado di assicurare il soddisfacimento delle reciproche pretese creditorie, e il momento in cui è destinata ad operare.

Attraverso tale meccanismo vengono ad essere composti e soddisfatti entrambi gli interessi rilevanti nella vicenda tributaria: l'interesse fiscale, facente capo all'amministrazione e l'interesse del contribuente, di eguale rilievo costituzionale, ad evitare situazioni in grado di incidere sfavorevolmente sui diritti fondamentali di cui è titolare²⁵¹.

prevista la possibilità per il contribuente di ridurre l'ammontare del proprio debito impositivo (o anche di estinguerlo completamente) con un credito della stessa natura vantato nei confronti dell'agenzia fiscale, è, quindi, da considerarsi improprio e probabilmente solo finalizzato a facilitare, mediante il ricorso al nomen iuris del noto istituto civilistico, la comprensione dell'intento del legislatore”.

²⁵⁰ In questo senso, MESSINA M.S., *La compensazione volontaria*, op. cit., 90 s.; MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali*, op. cit., 359. *Contra*, RUSSO P., *La compensazione*, op. cit., 1861, secondo cui “*stante la tassatività ed inderogabilità della procedura contemplata in tema di rimborso dei crediti tributari del contribuente*” non vi sarebbero spazi per l'ammissibilità di accordi e la compensazione potrebbe operare solo nelle forme della compensazione legale e giudiziale.

²⁵¹ MESSINA S.M., *La compensazione volontaria*, op. cit., 97.

Attenendo la compensazione alla fase esecutiva del rapporto, inoltre, essa determina unicamente il venir meno degli obblighi di versamento del contribuente in corrispondenza degli importi di cui risulti creditore, senza quindi che venga in alcun modo intaccato il principio di capacità contributiva.

L'esistenza e l'entità del debito tributario non ne risultano incisi, né da parte dell'amministrazione vi è rinuncia al credito o all'esercizio delle sue potestà²⁵². Di modo che non si ritiene, stante l'ampia formula dell'art. 8 dello statuto, che vi siano particolari ostacoli ad ammettere un accordo con il quale l'amministrazione concordi l'estinzione per compensazione anche in presenza di crediti privi dei requisiti dell'esigibilità e della liquidità. E ciò, non soltanto nella più fisiologica ipotesi in cui sia il contribuente ad avanzare un'istanza in tal senso, potendo la relativa iniziativa essere assunta in via diretta dalla stessa amministrazione.

Tale conclusione non deve sorprendere ove si ponga mente alla circostanza che, attraverso la compensazione, è possibile conseguire una maggiore speditezza e la semplificazione dell'attività amministrativa²⁵³.

²⁵² Così GIRELLI G., op. cit., 97 ss. Nello stesso senso, LETIZIA L., *La compensazione in ambito tributario*, op. cit., 72.

²⁵³ In tal senso, ma con riferimento alla compensazione in generale, GIRELLI G., *La compensazione*, op. cit., 120 s., il quale sottolinea che l'istituto è in grado di assicurare “*un sicuro risparmio di risorse finanziarie nel medio e lungo periodo, pari alla misura degli interessi che, altrimenti, l'agenzia fiscale dovrebbe versare al contribuente, rimasto ancora creditore*”.

4. La transazione fiscale: origini storiche, legittimità costituzionale e rapporti con il contratto di cui all'articolo 1965 del codice civile

Normalmente inquadrata tra i negozi giuridici dispositivi della pretesa tributaria, la transazione fiscale²⁵⁴ ex art. 182-ter legge fallimentare ha avuto, nonostante la recente introduzione, un'evoluzione normativa molto rapida²⁵⁵,

²⁵⁴ Nella letteratura, senza pretese di esaustività, si vedano: MARINI G., *Commento art. 182-ter*, in AA.VV., *La riforma della legge fallimentare* a cura di A. Nigro-M. Sandulli, Torino, 2006, 1113; DEL FEDERICO L., *Commento sub art. 182-ter. Transazione fiscale*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, diretto da A. Jorio e coordinato da M. Fabiani, Bologna, 2007, 2561; ID., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 237; MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato* a cura di G. Schiano Di Pepe, Padova, 2007, 682; STASI E., *La transazione fiscale*, in *il Fisco*, 2008, 736; TROMBELLA L., *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 577; PANNELLA P., *L'incognita transazione fiscale*, in *Fall.*, n. 6/2009, 644; VERNA G., *La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo*, in *Fall.*, 2010, 711 GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1115; ZANICHELLI V., *La transazione fiscale*, in *Dir. Fall.*, 2012, 151; AMATUCCI F., *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* a cura di PAPARELLA F., Milano, 2013, 689; FABIANI M., *La falcidiabilità di tutti i crediti tributari e l'equivoco della lettura della Cassazione*, in *Fall.*, 2014, 267; PEZZELLA D. – SANTACROCE B., *Credito tributario falcidiabile anche nella proposta di concordato senza transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* 26/2015, 1987.

²⁵⁵ La transazione fiscale è stata introdotta dall'art. 146 co. 1, decreto legislativo 9 gennaio 2006, n. 5, recante la "Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'articolo 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80". Disposizioni, queste, modificate dall'art. 16 del d.lgs. 169/07, con effetto dal 1 gennaio 2008. La modifica si applicava ai procedimenti per dichiarazione di fallimento pendenti alla data del 1 gennaio 2008, nonché alle procedure concorsuali e di concordato aperte successivamente (art. 22 d.lgs. citato). Nel 2010, ha subito modifiche dapprima ad opera del d.l. 185/08 e poi dall'art. 29 co. 2 dl. 78/10, convertito con modificazione in l. 122/10. Ulteriore intervento è stato quello del 2011, attuato

segno che il legislatore ha tentato, via via, di renderla uno strumento proficuo ai fini di una più agile e veloce riscossione dei tributi, vista la scarsa applicazione dell'istituto e la «*disciplina tutt'altro che felice*»²⁵⁶ che l'ha caratterizzata fin dalle origini.

Va comunque rilevato che l'intento perseguito è senza dubbio apprezzabile, essendo finalizzato a consentire alle imprese in crisi di negoziare il saldo dei debiti tributari e previdenziali con lo Stato²⁵⁷, sia pure con il doppio limite dei tributi armonizzati (IVA, dazi e accise, cui si aggiungono gli aiuti di Stato da recuperare in forza di decisioni della Commissione Europea)²⁵⁸ e delle ritenute operate e non versate. In quest'ultimo caso, infatti, così come in materia di IVA, non vi è alcuna possibilità di riduzione del *quantum*, perché l'Amministrazione potrà accordare esclusivamente una dilazione di pagamento²⁵⁹. La precisazione legislativa non è da poco, sol che si consideri che ha fatto dubitare della sua costituzionalità²⁶⁰.

Invero, delicati problemi di legittimità erano emersi anche con riferimento al diverso istituto della cd. «transazione dei ruoli», disciplinato dall'art. 3,

dall'art. 23 co. 43 del d.l. 98/11, convertito con modificazioni in l. 111/11. Ultima modifica è stata quella dell'art. 17 d.l. 179/12, convertito con modificazioni in l. 221/12.

²⁵⁶ Così, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 336.

²⁵⁷ L'attuale formulazione del comma 1 dell'art. 182-ter vede come oggetto di transazione i «tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori».

²⁵⁸ Art. 182-ter, co. 1: «limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea».

²⁵⁹ «Con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate, la proposta può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento».

²⁶⁰ C. Cost. 25 luglio 2014, n. 225, la quale ha ritenuto non fondata la questione di costituzionalità sollevata.

comma 3, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, di cui l'attuale transazione è riguardata quale filiazione.

La disposizione abrogata contemplava la possibilità per l'Agenzia delle entrate, una volta che fosse iniziata l'attività di esecuzione coattiva, di procedere, in ipotesi di insolvenza o assoggettamento a procedure concorsuali del debitore esecutato, alla "transazione" dei tributi iscritti a ruolo di esclusiva spettanza statale ove fosse accertata una "*maggior economicità e proficuità*" rispetto all'ordinaria procedura coattiva.

Valorizzando il dato testuale tanto l'Amministrazione finanziaria che il Consiglio di Stato, cui la prima si era rivolta in sede consultiva, avevano optato per l'inquadramento dell'istituto nel solco della transazione civilistica²⁶¹.

Sulla correttezza di tale impostazione una parte della dottrina aveva avanzato non pochi dubbi sottolineando che, al di là del dato nominalistico, sembravano difettare gli elementi strutturali del negozio transattivo e che la fattispecie fosse più propriamente da ricondurre all'alveo dei negozi solutori in

²⁶¹ In particolare, con la circolare n. 8/E del 4 marzo 2005 l'Agenzia fiscale, nel fornire precisazioni di carattere interpretativo sulla norma, ha sostenuto che "*relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto, si ritiene che il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del c.c., primo comma*". Secondo il Consiglio di Stato (parere 28 settembre 2004) l'istituto avrebbe consentito "*al verificarsi delle condizioni date - di concludere un ragionevole accordo transattivo che, senza incidere sulla materia imponibile ma in deroga al tradizionale principio della indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione Finanziaria conseguire un più proficuo introito rispetto a quello ottenibile dallo sviluppo delle procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce pertanto a ritenere che il peculiare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo, ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rivelatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi*".

quanto l'amministrazione non disponeva del proprio credito ma, semplicemente, stante la dubbia realizzabilità dello stesso, addiveniva alla individuazione di modalità soddisfattive diverse dalle originarie, comunque più soddisfacenti rispetto al risultato conseguibile attraverso l'esecuzione esattoriale²⁶².

Ad ogni modo, le difficoltà applicative connesse alla mancanza di una disciplina puntuale, i dubbi relativi alla compatibilità con l'ordinamento comunitario, nonché i rischi connessi all'esperimento di azioni revocatorie in caso di fallimento si sono rivelati fattori decisivi nel segnare un utilizzo pressoché nullo dello strumento che, dunque, nel breve volgere di pochi anni dall'introduzione è stato soppresso.

L'abrogazione della relativa disposizione, in particolare, è avvenuta ad opera del medesimo decreto legislativo con il quale è stata prevista la transazione fiscale.

Tale circostanza ha indotto ad accostare i due istituti che, a ben guardare, presentano spiccati profili di differenziazione. A tacer d'altro, basti rilevare che dal punto di vista soggettivo, la transazione dei ruoli era di generale applicazione non rinvenendosi limiti di sorta, mentre quella in vigore si rivolge unicamente alla platea di quanti possiedono i requisiti per l'accesso al concordato preventivo; dal punto di vista oggettivo, poi, la prima poteva riguardare unicamente tributi iscritti a ruolo rispetto ai quali fosse stata già avviata la riscossione coattiva, laddove, la transazione fiscale è ammissibile indipendentemente dalla previa iscrizione a ruolo e finanche con riguardo a debiti tributari non ancora quantificati nel loro ammontare, in quanto rispetto ad essi proprio la presentazione della domanda di transazione costituisce atto di impulso per

²⁶² Cfr. MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali*, op. cit., 318 ss.; FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione*, op. cit., 17 ss. secondo cui nella sedicente transazione dell'art. 3 difetterebbe "ogni connotazione tipica dell'atto dispositivo"; LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, op. cit., 38 s..

l'attività di consolidamento del debito tributario da parte dell'amministrazione finanziaria²⁶³.

La disciplina vigente, di cui si rende opportuna una rapida ricognizione, configura la transazione fiscale non già quale istituto autonomo ma come *sub-procedimento*, di carattere eventuale²⁶⁴, destinato ad innestarsi nelle procedure

²⁶³ In tale ambito il termine “*consolidamento*” è utilizzato in maniera atecnica – quindi, senza che venga in alcun rilievo il diverso istituto del consolidato disciplinato agli artt. 117 e ss. del TUIR in tema di tassazione dei gruppi societari – e vale a designare l'attività volta alla determinazione delle somme complessivamente dovute dal contribuente alla data di presentazione della proposta a cui l'Ufficio perviene attraverso l'attivazione di una serie di controlli quali: liquidazione manuale dei tributi risultanti dalle dichiarazioni presentate e non ancora oggetto di controllo automatizzato; ricognizione degli atti registrati per i quali siano ancora pendenti i termini per l'eventuale rettifica; valutazione degli elementi istruttori in possesso al fine dell'emissione di avvisi di accertamento. Al fine di consentire il consolidamento del debito fiscale, il secondo comma dell'articolo 182-ter della L.F. prevede che “*Copia della domanda e della relativa documentazione, contestualmente al deposito presso il tribunale, deve essere presentata al competente concessionario del servizio nazionale della riscossione ed all'ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale del debitore, unitamente alla copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici nonché delle dichiarazioni integrative relative al periodo sino alla data di presentazione della domanda*”. Gli esiti della descritta attività trovano, invece, esternazione con la trasmissione al debitore, entro il termine non perentorio di trenta giorni dall'avvenuta presentazione, di una certificazione attestante il complessivo debito tributario.

²⁶⁴ La questione della natura facoltativa o obbligatoria della transazione per la faccidiabilità del credito erariale, già oggetto di vivace dibattito nella dottrina, può dirsi ormai risolta dalla chiara presa di posizione della Suprema Corte che, aderendo all'impostazione maggioritaria seguita dalla giurisprudenza di merito, ha affermato, con le sentenze n. 22931 e 22932 del 4 novembre 2011, che la domanda di transazione non costituisce un obbligo per il debitore e, dunque, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 40/E del 18 aprile 2008, non si pone come condizione di ammissibilità della proposta di concordato preventivo.

concorsuali non fallimentari. Da ciò consegue un'attenuazione dei connotati transattivi a favore, invece, di una caratterizzazione concorsuale²⁶⁵. Più precisamente, allo stato, la transazione può aver luogo tanto nell'ambito del concordato preventivo che degli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis l. fall.. L'imprenditore, cioè, che si trovi in stato di crisi può proporre il pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori eccezion fatta per quelli "*costituenti risorse proprie dell'Unione europea*".

Dal punto di vista sostanziale, la proposta, che può avere contenuto remissorio, dilatorio o misto ed essere anche parziale²⁶⁶, soggiace, alla luce delle prescrizioni di cui al comma 1 dell'art. 182-ter, ad una triplice limitazione²⁶⁷ in forza della quale: a) per i crediti tributari privilegiati le condizioni di soddisfacimento quanto a percentuale, tempi di pagamento ed eventuali garanzie prestate 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; b) per i crediti fiscali chirografari il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, in ipotesi di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole; c) con riguardo all'imposta sul valore aggiunto ed alle ritenute operate e non versate la proposta

²⁶⁵ In tal senso, DEL FEDERICO L., *Commento sub. Art. 182-ter*, op. cit., 2575.

²⁶⁶ Secondo l'opinione prevalente e preferibile, anche sulla scorta della ormai acclarata facoltatività dell'istituto, la proposta non deve necessariamente riguardare l'intero carico tributario, essendo rimessa alla libera scelta del debitore l'individuazione delle imposte e relativi accessori rispetto ai quali perseguire la definizione transattiva e quali, invece, essendovi esclusi, sono destinati a subire la falcidia concordataria ai sensi dell'art. 184 L.F..

²⁶⁷ Così, Corte Cost., 25 luglio 2014, n. 225.

di transazione fiscale «può prevedere esclusivamente la dilazione del pagamento».

Quanto agli aspetti procedurali e ai connessi adempimenti la relativa disciplina è contenuta nei commi successivi dell'art. 182-ter. Con riferimento ad essi giova evidenziare che l'assenso o il diniego alla proposta di concordato preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria²⁶⁸ è espresso, al pari degli altri creditori, mediante il voto favorevole o contrario in sede di adunanza.

Delineati brevemente gli aspetti salienti della regolamentazione, ciò che più conta in questa sede è approfondire l'ammissibilità o meno di una transazione in materia fiscale e fino a che punto la transazione fiscale sia effettivamente uno strumento negoziale della pretesa tributaria, come sembrerebbe suggerire la rubrica della norma.

Il primo problema, infatti, è quello di verificare se l'istituto possa avere effettiva cittadinanza nel nostro ordinamento.

A norma del codice civile, infatti, *“la transazione è il contratto col quale le parti, facendosi reciproche concessioni, pongono fine a una lite già incominciata o prevengono una lite che può sorgere tra loro”* (art. 1965 c.c.). Il successivo articolo 1966 precisa che *“per transigere le parti devono avere la capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite”* e che *“la transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti”*.

²⁶⁸ In realtà, la legittimazione all'espressione del voto compete all'Agenzia delle entrate solo con riferimento ai tributi non iscritti a ruolo o non ancora consegnati all'Agente della riscossione al momento di presentazione della domanda. In particolare, l'adesione o il diniego sono approvati, previo parere conforme della direzione regionale, con atto del direttore dell'Ufficio competente. Analogamente, il voto dell'agente della riscossione, limitato ai tributi iscritti a ruolo o già consegnati, è espresso su indicazione del direttore dell'Ufficio, assunto il parere conforme della direzione regionale.

Una piana lettura delle norme ora richiamate indurrebbe a concludere *prima facie* che la transazione fiscale come delineata dall'art. 182-ter l. fall. sia nulla. La pretesa tributaria, infatti, è stata sempre storicamente ritenuta indisponibile²⁶⁹, sicuramente non nella disponibilità del debitore che proponga l'accordo e ancor meno laddove si consideri l'ambito nel quale è destinata ad operare, quello delle procedure concorsuali, ove vige il rigoroso principio della *par condicio creditorum*.

Del pari palese potrebbe dirsi la violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione²⁷⁰, quantomeno nei casi di riduzione del debito²⁷¹. L'accordo transattivo di diminuzione del *quantum*, infatti, priverebbe di efficacia la legge impositiva, che impone un assoluto rispetto sia dell'*an* che del *quantum debeatur*, e il principio di eguaglianza tributaria, discriminando in base alla discrezionalità amministrativa nella scelta del soggetto con cui concludere l'accordo e la misura della riduzione.

²⁶⁹ MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, Utet, 1989, p. 110 e s., lo definisce “principio della assoluta doverosità dell'Amministrazione finanziaria di attivare tutti i suoi poteri di investigazione per portare alla luce tutti i fatti imponibili che il contribuente ha ommesso di dichiarare e di costituirsi creditrice dell'intero ammontare delle relative imposte evase”. V. anche FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità”*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, p. 45 e ss. e VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 512 e ss.

²⁷⁰ GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1493 e ss.

²⁷¹ GROSSI M.R., *La riforma della legge fallimentare: commento e formule della nuova disciplina delle procedure concorsuali*, Milano, 2008, 1573 e ss.; TOSI L., *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. trib.*, 1, 25 e ss.

Tali conclusioni, tuttavia, ad un più attento esame, non appaiono avere solide basi in considerazione tanto della reale natura dell'istituto che del concreto procedimento applicativo.

Intanto, non può sottacersi che, da un punto di vista formale, la transazione fiscale non interviene nella fase di determinazione dell'imponibile e dell'imposta (come accade, ad esempio, con l'istanza di accertamento con adesione), ma in quella successiva della riscossione: non si tratta più, dunque, di "negoziare" il *quantum*, ma solo di ridiscutere i termini di pagamento²⁷².

Non sfugge che, a fronte di simile constatazione, potrebbe facilmente obiettarsi che tutto ciò è vero fin tanto che si parli di transazioni dilatorie, ossia di transazioni aventi ad oggetto esclusivamente la richiesta di rateazione, e non anche una riduzione del debito. In quest'ultimo caso, infatti, la distinzione tra fase accertativa e fase di riscossione sarebbe molto più sfuocata, né potrebbe dirsi dirimente, poiché l'effetto dell'accordo sarebbe proprio quello di incidere sulla misura del debito.

Ciò che realmente rileva e permette il superamento dei dubbi relativi alla legittimità costituzionale della transazione fiscale, è l'inquadramento sistematico dell'istituto.

²⁷² RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 111: "Si legge spesso che il credito tributario, essendo di natura pubblicistica, sarebbe per ciò stesso indisponibile e quindi irrinunciabile. Sennonché, se si ha cura di distinguere la funzione impositiva dal concreto rapporto obbligatorio d'imposta, non si stenta a convincersi che il carattere pubblicistico proprio della disciplina che accompagna l'attuazione del credito tributario è, dal punto vista qui considerato, del tutto irrilevante: ciò in quanto detto credito, avendo ad oggetto nient'altro che l'apprensione di una somma di denaro, è solo un mezzo preordinato al fine di rendere possibile l'assolvimento dei compiti istituzionali da parte degli enti pubblici".

La transazione fiscale, infatti, si colloca nell'ambito della legge fallimentare, nel capo del concordato preventivo. Già questo aspetto impone un cambio di prospettiva, poiché ci si muove in un contesto finalisticamente orientato al superamento della crisi d'impresa in vista della sua conservazione.

A ciò si aggiunga che l'intera normativa "fallimentare" – *rectius* di procedure concorsuali – non è certo dettata per favorire l'inadempimento e l'evasione fiscale ma, al contrario, è finalizzata alla maggior soddisfazione possibile dei creditori²⁷³, ivi compreso l'Erario, attraverso un dialogo tra l'imprenditore in crisi e i suoi creditori al fine di far conseguire a ciascuno la maggior somma possibile, con la massima aspirazione dell'intero²⁷⁴.

Non si verifica, allora, nessuna violazione degli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione, anzi, accade il contrario: a fronte di una potenziale insolvibilità, che renderebbe vano qualunque tentativo di ottenere il *debeatur*, si abilita eccezionalmente l'Amministrazione ad "accettare" un soddisfacimento parziale del credito e/o forme dilazionate del relativo pagamento al fine di conseguire il maggior gettito fiscale possibile in una situazione di palese crisi finanziaria: tutto ciò in ossequio ai principi costituzionali in materia e in vista dell'attuazione

²⁷³ Chiarificatrice dell'intento perseguito dal legislatore è la relazione illustrativa al decreto legislativo n. 5/2006, laddove si evidenzia che l'intera riforma è finalizzata a consentire l'allineamento "*agli altri Stati membri dell'Unione europea ed introdurre una nuova disciplina concorsuale per la regolamentazione dell'insolvenza che semplifichi le procedure attualmente esistenti e sopperisca in modo agile e spedito alla conservazione dell'impresa e alla tutela dei creditori*".

²⁷⁴ RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., p. 112: "*In particolare, non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto, a seguito del verificarsi dell'astratta fattispecie d'imposta. E in particolare, non esistono ragioni di principio contro l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e Fisco, dove ben può risultare conveniente per l'Amministrazione definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere*".

dell'art. 81 della Costituzione come riformato nel 2012 al fine di rispettare il c.d. patto di stabilità e crescita europeo.

Inoltre, va anche ricordato che le proposte presentate all'Amministrazione non sono formulate su basi vaghe o del tutto slegate dalla procedura concorsuale: all'opposto, sono fondate su di una perizia redatta *ad hoc*²⁷⁵, la quale, nell'ambito della più generale procedura di concordato preventivo, effettua una valutazione, anche in chiave prospettica, della situazione dell'impresa e di quella debitoria, al fine di consentire la formulazione da parte del legale rappresentante di una proposta seria, fondata e con elevate probabilità di essere rispettata.

È chiaro, allora, che nell'ottica corretta di un più esaustivo soddisfacimento dei creditori, la transazione fiscale non viola alcuna norma costituzionale, anzi mira a garantire nella maggior misura possibile l'acquisizione del gettito fiscale. Non si pone, dunque, all'opposto della Costituzione ma se ne fa garante e attuatrice.

Chiarito quanto precede, e dunque superato l'*impasse* dell'incostituzionalità delle norme in esame, occorre chiedersi quanto vi sia di "contrattuale" nella natura della transazione fiscale.

Va premesso che la natura negoziale non sembra esclusa dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, che recentemente ha avuto modo di precisare che la transazione «*costituisce una peculiare procedura transattiva tra il contribuente e il fisco, che può autonomamente integrare il piano previsto dall'art. 160 della legge fallimentare [concordato preventivo] e deve essere parimenti sottoposta al sindacato di fattibilità giuridica del Tribunale*»²⁷⁶.

²⁷⁵ Art. 161 l. fall., richiamato espressamente dall'art. 182-ter.

²⁷⁶ Corte Costituzionale 25 luglio 2014, n. 225.

Pur se peculiare, l'istituto viene dunque ricondotto nell'alveo della transazione propriamente detta²⁷⁷.

Tuttavia, alcuni elementi inducono a dubitare di tale conclusione.

In primo luogo si ritiene difettino gli elementi strutturali tipici del contratto enucleabili dall'art. 1965 c.c., l'esistenza cioè di una *res litigiosa* e l'*aliquid datum aliquid retentum*.

La lite, intesa come scontro di interessi contrapposti, si configura allorché sia disputata, almeno nell'opinione delle parti, la situazione giuridica, rispetto alla quale deve esservi un'incertezza in ordine alla fondatezza e alla spettanza dei rispettivi "diritti". La *res* deve, cioè, secondo l'impostazione tradizionale, essere *dubia*. Nel caso di specie, invece, non si registra alcuna contestazione della pretesa creditoria erariale, la quale è rimasta semplicemente insoddisfatta per effetto dell'inadempimento del contribuente²⁷⁸. Rispetto alla sussistenza di detta

²⁷⁷ La ricostruzione in termini transattivi è stata avanzata anche dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 40/E del 2008, secondo cui nell'attuale assetto la transazione fiscale rappresenterebbe "*una particolare procedura "transattiva" tra fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, avente ad oggetto la possibilità di pagamento in misura ridotta e/o dilazionata del credito tributario privilegiato, oltre che di quello chirografario*". In particolare, l'assimilazione al contratto tipico disciplinato nel codice civile emerge nel periodo successivo, ove si precisa che "*al riguardo va osservato che l'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (articolo 1965 c.c.), appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario*".

²⁷⁸ Secondo l'opinione che riceve maggiori consensi in dottrina, infatti, è sussumibile nello schema contrattuale di cui all'art. 1965 c.c. il negozio con cui le parti pongano fine, attraverso le reciproche concessioni, ad una situazione di incertezza vertente sulla sussistenza del diritto. Laddove, invece, l'incertezza avesse ad oggetto la sola realizzazione del diritto vantato da una delle parti che, per ovviare al rischio della sua mancata soddisfazione, convenisse con il debitore il pagamento di una somma inferiore, ma certa, si rientrerebbe nella diversa figura atipica a contenuto remissorio del *pactum ut minus solvatur*. In tal senso, cfr. SANTORO PASSARELLI

pretesa, la proposta di transazione sembra, al contrario, comportare un esplicito riconoscimento della sussistenza del debito d'imposta.

Elemento strutturale indefettibile del contratto è poi la reciprocità delle concessioni, la cui funzione è proprio quella di risolvere o prevenire la lite. Non si ha pertanto transazione tutte le volte in cui l'accordo si sostanzia nella rinuncia di una parte a far valere le proprie ragioni senza ottenere in cambio vantaggio alcuno. Indefettibile è, dunque, la sussistenza di sacrifici a carico di entrambe le parti, *datum* e *retentum*, mentre del tutto irrilevante è il profilo della loro proporzionalità o equivalenza.

Orbene, nella transazione fiscale sembra mancare la bilateralità dell'abbandono delle rispettive pretese in vista del conseguimento di un assetto di interessi mediano. Invero, le uniche concessioni previste (riduzione del quantum e/o rateazione) sono poste in essere dal solo creditore (Stato), mentre il debitore (privato) ottiene solo benefici ²⁷⁹. Non si ritiene infatti possa integrare il requisito in parola la concessione da parte del contribuente di garanzie, prima non previste. In disparte il rilievo che tale concessione è solo eventuale, le garanzie prestate rappresentano unicamente uno strumento di tutela che accede al riconoscimento unilaterale da parte dell'erario di più favorevoli modalità di adempimento per il contribuente sotto il profilo quantitativo e/o temporale.

Infine, non va dimenticato che la transazione civilistica impone come oggetto diritti disponibili: ordinariamente lo è un credito, ma non lo è certo un

F., *La transazione*, Napoli, 1975, 295 ss.; PALAZZO A. *La transazione*, in *Trattato di diritto privato*, diretto a P. Rescigno, Torino, 1986, 389; DEL PRATO E., *Transazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992, 813; FRANZONI M., *La transazione*, Padova, 2001, 472.

²⁷⁹ Conforme, FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in Comelli A.-Glendi C., *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 17.

credito tributario, frutto di un attività amministrativa vincolata sia nell'*an* (l'imposta dev'essere applicata...) sia nel *quantum* (...nella misura di legge)²⁸⁰.

Si è quindi portati a concludere per l'estraneità della fattispecie alla transazione vera e propria.

4.1 La natura pubblicistico-procedimentale della transazione nell'ambito del concordato preventivo

Potrebbe a questo punto propendersi per un inquadramento dell'istituto in termini negoziali, quale accordo a contenuto solutorio con cui si attua una parziale rinuncia al credito tributario ²⁸¹.

La validità di un simile negozio potrebbe riconoscersi in forza della natura speciale sia della materia – “fallimentare” in senso lato – sia della natura del credito – tributario – che del creditore (Stato).

Tuttavia, anche tale impostazione non incontra il nostro favore. Certamente la stessa non pare possa trovare accoglimento con riferimento alla transazione concordataria, che si ritiene priva di ogni connotato negoziale.

Al fine di comprenderne appieno la relativa natura non può prescindersi dal rilievo, cui già si è fatto cenno, che la transazione fiscale si pone quale fase endoconcorsuale dell'intera procedura concordataria, finalizzata, com'è noto, alla

²⁸⁰ *Contra*, BRIGHENTI F., *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa? (appunti a margine dell'art. 3, comma 3, della legge 178/02)*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301.

²⁸¹ In tal senso, CATTANEO M. – PALLADINO M., *Commento sub art. 182-ter*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Egea, Milano, 2006, 209; STEVANATO D., *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare. Artt. 124-215 e disposizioni transitorie*, diretto da C. CAVALLINI, Egea, Milano, 2010, 838; LO CASCIO G., *Le nuove procedure di crisi: natura negoziale o pubblicistica?*, in *Fall.*, 2008, 999.

definizione di tutte le obbligazioni pendenti in capo all'impresa nel rispetto della *par condicio creditorum*. Di tale procedura, in cui si innesta, condivide anche le sorti e gli effetti. Dunque, procedimento che trova sbocco nel voto espresso in sede di adunanza dei creditori e non anche in un negozio dotato di autonoma rilevanza, di cui manca ogni manifestazione esteriore. Non si rinviene, infatti, nella fattispecie *de qua* la sequenza delle dichiarazioni negoziali di proposta e accettazione destinate a dar vita all'accordo.

La valenza dell'istituto è di tipo eminentemente procedimentale, essendo volto, da un lato, a consentire una ricognizione della complessiva esposizione debitoria tributaria del contribuente e, dall'altro, a permettere all'amministrazione finanziaria, previa verifica del rispetto dei criteri di trattamento dettati per il suo credito, di manifestare il proprio voto in ossequio alle regole per la sua valida formazione.

Una conferma della correttezza di questo assunto si trae dalla circostanza che la posizione del fisco è equiparata a quella degli altri creditori, essendo destinato a subire *ex art. 184 L.F.*²⁸² gli effetti del concordato approvato indipendentemente dalla sua partecipazione al voto o dal dissenso eventualmente espresso. Le norme non riconoscono infatti all'amministrazione un potere di veto idoneo a paralizzare l'approvazione del concordato, per cui la falcidia del credito tributario è rimessa in ultima analisi non soltanto alla valutazione delle parti, ma anche alla volontà della maggioranza dei creditori e alla successiva omologazione del tribunale, in ipotesi perfino contro la volontà espressa dall'erario²⁸³.

²⁸² La norma dispone che “*il concordato omologato è obbligatorio per tutti i creditori anteriori alla pubblicazione nel registro delle imprese del ricorso di cui all'articolo 161*”.

²⁸³ In questo senso, cfr. PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A Fantozzi, Torino, 2012, 507.

All'inquadrimento negoziale della transazione concordataria sembra poi ostare il ristretto ambito di discrezionalità attribuito all'amministrazione finanziaria nella determinazione di voto sulla proposta concordataria.

Per il vero, secondo l'opinione maggioritaria²⁸⁴ l'ente impositore godrebbe nella fattispecie in commento di un'amplessissima discrezionalità. Tale lettura, tuttavia, non sembra persuasiva alla luce di alcuni indici di segno contrario che è possibile trarre dalla disciplina dell'istituto.

Innanzitutto, contro la tesi dell'assenza di qualsivoglia canone utile ad orientare l'autorità fiscale nell'accettazione o diniego della proposta transattiva deve richiamarsi la puntuale indicazione da parte del legislatore dei criteri di soddisfacimento dei crediti tributari in relazione alla specifica natura degli stessi (privilegiati, chirografari, Iva e ritenute).

Gli elementi recati dal comma 1 dell'art. 182-ter, da questo punto di vista, nella misura in cui fungono da parametro per la valutazione della proposta sono

²⁸⁴ *Ex multis*, TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071, secondo cui “l'assenza della benché minima indicazione in ordine ai criteri che l'Amministrazione finanziaria deve seguire per valutare l'opportunità di accettare o rifiutare la proposta del contribuente o per proporre eventuali modifiche, assegna agli Uffici competenti un grado di discrezionalità assai raro, se non unico, in materia tributaria”. Analogamente, FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intangibilità del tributo*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi* a cura di A. Comelli-C. Glendi, Padova, 2010, 1062, ove si legge che “l'assenza di parametri rigidi [...] permetterà perciò all'amministrazione finanziaria di valutare caso per caso, con larghi margini discrezionali da un punto di vista economico, se aderire o no a 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 fiscale”. Conforme anche DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 3, 215 e ss..

già di per sé in grado di circoscrivere la discrezionalità dell'amministrazione²⁸⁵, la quale sarà chiamata a verificare in prima battuta che il trattamento riservato ai crediti da essa vantati sia rispettoso di tale disciplina.

Soccorre, inoltre, sotto questo profilo, anche la previsione di cui all'art. 160, comma 2, L.F., che, con riferimento ai crediti assistiti da cause legittime di prelazione – allo stato la quasi totalità di quelli fiscali – prevede che debbano essere soddisfatti in misura non inferiore a quella realizzabile sul ricavato in caso di vendita (al valore di mercato) del bene su cui insiste la garanzia, come attestato nella relazione giurata di stima di un professionista.

Non va poi sottovalutato che nell'ambito del concordato preventivo la presenza degli organi della procedura rappresenta di per sé una garanzia ai fini del rispetto delle condizioni della stessa, mediante la verifica della convenienza e della sostenibilità della proposta nonché dell'osservanza delle regole sul trattamento dei creditori e, più in generale, della sua regolarità.

Da un lato, infatti, la fattibilità del piano e la veridicità dei dati aziendali, oltre ad essere attestati da un professionista in possesso di specifici requisiti²⁸⁶, sono sottoposti al vaglio del commissario giudiziale che, oltre all'attività di verifica della situazione patrimoniale, finanziaria e contabile, si esprime con apposita relazione sulla proposta di concordato (art. 172 L.F.); dall'altro, il tribunale svolge un controllo in esito al quale può dichiarare, ove emerga la mancanza dei presupposti di legge, l'inammissibilità della stessa (art. 162, comma 2, L.F.).

All'interno di questa cornice può ritenersi che la volontà dell'amministrazione sia vincolata. Nel senso che, tutte le volte in cui il debitore proponga una transazione che assicuri al credito tributario il trattamento di legge

²⁸⁵ Cfr., in argomento, ROCCO G., *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Dir. Fall.*, 2015, 61 ss..

²⁸⁶ Cfr. Art. 161, comma 3, L.F..

e sempre che le risorse destinate al soddisfacimento del piano si appalesino, anche alla luce delle valutazioni del commissario, sufficienti, non potrà che seguire l'assenso alla proposta; viceversa, laddove il debitore non offra un pagamento in linea con le prescrizioni normative dettate per la soddisfazione del credito erariale o sia dubbia la sostenibilità *tout court* del concordato l'Agenzia delle entrate non potrà che esprimersi in termini negativi, facendo seguire al proprio diniego, ove il concordato sia stato comunque approvato, l'opposizione all'omologazione.

Del pari dovrà opporsi nel caso sussistano fondate ragioni per ritenere che dal riparto fallimentare, ovvero attraverso differenti modalità di adempimento, il credito erariale sarebbe soddisfatto in misura maggiore²⁸⁷.

Solo in tale limitato ambito può reputarsi che residuino margini di discrezionalità in capo all'amministrazione fiscale, la quale è chiamata a valutare con un giudizio prognostico la concreta convenienza della proposta transattiva, in termini di economicità e di massimizzazione della pretesa impositiva, rispetto al fallimento²⁸⁸. Non si ritiene, invece, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate²⁸⁹, che in sede di valutazione della proposta possa darsi

²⁸⁷ In caso contrario, infatti, il Tribunale, sulla base del c.d. *giudizio di cram down*, potrebbe omologare comunque il concordato, ritenendo il credito soddisfatto in misura non inferiore rispetto alle alternative concretamente praticabili (art. 180, quarto comma, L.F.).

²⁸⁸ Si osserva al riguardo che “*Di fronte alla possibilità offertale di essere soddisfatta subito o in tempi brevi in misura non inferiore a quanto realisticamente otterrebbe successivamente e al termine della liquidazione dell'impresa, l'agenzia fiscale non può che aderire*”. Così, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 341.

²⁸⁹ Nella circolare n. 40/E del 2008 si legge che “*in considerazione delle finalità dell'istituto in esame, è opportuno che gli Uffici, in sede di valutazione dell'accordo, tengano conto anche degli altri interessi coinvolti nella gestione della crisi, quali, ad esempio, la difesa dell'occupazione, la continuità dell'attività produttiva, la complessiva esposizione debitoria dell'impresa, oltre alla sua generale situazione finanziaria e patrimoniale*”.

rilievo ad interessi diversi da quelli alla cui cura la stessa è preposta, concernenti, ad esempio, le ricadute occupazionali e il salvataggio dell'impresa.

4.2 La natura negoziale della transazione in sede di accordi di ristrutturazione dei debiti

A diverse conclusioni deve pervenirsi, invece, con riguardo alla transazione fiscale in seno agli accordi di ristrutturazione dei debiti ex art. 182-bis L.F., potendosene affermare la natura negoziale.

Il differente inquadramento che si propone non deve sorprendere in quanto costituisce niente più che il riflesso della connotazione negoziale che, secondo la prevalente opinione²⁹⁰, va riconosciuta a tali accordi.

L'istituto, del tutto nuovo per il nostro ordinamento²⁹¹, è stato previsto in sede di riforma fallimentare e rappresenta il tentativo di apprestare uno strumento flessibile di soluzione della crisi di impresa mediante il quale l'imprenditore, attraverso l'accordo con i creditori, cerca di risanare la propria esposizione

²⁹⁰ GIANNELLI G., *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 1170; PRESTI G., *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Banca borsa e tit. cred.*, 2006, n. 1, 16. Secondo diverso orientamento gli accordi in parola sarebbero una *species* del concordato preventivo, di cui costituirebbero una forma semplificata. In tal senso, si vedano, FERRO M., *I nuovi strumenti di regolazione negoziale dell'insolvenza e la tutela giudiziaria delle intese fra debitore e creditori: storia italiana della timidezza competitiva*, in *Il Fallimento*, 2005, n. 5, 595; VERNA G., *Sugli accordi di ristrutturazione ex art. 182bis legge fallimentare*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 865.

²⁹¹ L'introduzione si è avuta con il D.L. 14 marzo 2005, n. 35. Successivamente modifiche di rilievo sono state apportate con il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, con i decreti legge 31 maggio 2010, n. 78 e 22 giugno 2012, n. 83, ed infine con il D.L. 27 giugno 2015, n. 83.

debitoria nella prospettiva del recupero del complesso produttivo e di continuità dell'attività.

Caratteristica precipua che vale a distinguerlo dalle procedure concorsuali è la mancanza dell'*universalità*, in quanto non coinvolge tutti i creditori ed è destinato a produrre effetti, alla stregua del principio di cui all'art. 1372 c.c., unicamente nei confronti dei sottoscrittori liberamente individuati dal debitore nell'ambito della propria autonomia negoziale. Fermo restando, infatti, il contenuto del tutto aperto in relazione alle esigenze della situazione concreta, l'accordo deve essere raggiunto con tanti creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dell'entità complessiva dei debiti, mentre ai creditori non aderenti deve essere assicurato l'integrale pagamento, ancorché con una moratoria 120 giorni dalla data di omologazione dell'accordo, o dalla data di scadenza del credito, se successiva.

Ad una prima fase privatistica, a carattere stragiudiziale, nella quale si svolgono le trattative e si perviene alla conclusione dell'accordo tra l'imprenditore ed i suoi creditori fissando un regolamento consensuale della posizione debitoria, segue una fase giudiziale di omologazione, che si svolge quando l'accordo è già efficace per effetto della sua pubblicazione nel registro delle imprese (art. 182-bis, comma 2).

In tale sede, dunque, il Tribunale è chiamato ad esprimersi su un accordo ormai raggiunto, verificandone la concreta attuabilità e l'idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei.

Sul versante fiscale, venuto meno l'originario divieto che precludeva l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 182-bis ai debiti tributari amministrati dalle agenzie fiscali, a far data dal 1° gennaio 2008²⁹² tra i creditori aderenti può essere ricompresa anche l'amministrazione finanziaria.

²⁹² L'apertura si è avuta con la modifica dell'ultimo comma dell'art. 182-ter L.F. ad opera del decreto legislativo 12 settembre 2007, n. 169.

Tuttavia, al fine della conclusione del relativo accordo è necessario ricorrere allo strumento della transazione fiscale, la cui proposta può essere avanzata, ai sensi del sesto comma dell'art. 182-ter, anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipula degli accordi.

In linea con la predicata natura contrattuale, l'amministrazione è libera di pervenire o meno alla conclusione dell'accordo che, volta a volta, potrà prevedere pagamenti parziali o dilazionati del credito tributario. Quanto al trattamento che a questi deve essere riservato, secondo un primo orientamento²⁹³ poiché l'art. 182-ter, sesto comma, L.F., nell'ammettere la transazione nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione fa espresso rinvio al primo comma del medesimo articolo che, impone tra l'altro il rispetto di precise condizioni per il soddisfacimento del credito tributario, quelle regole dovrebbero trovare applicazione anche nel contesto dell'accordo di ristrutturazione. Da ciò conseguirebbe che se il credito è privilegiato, la proposta non potrà prevedere un trattamento peggiorativo rispetto a quelli aventi un grado inferiore o a quelli che hanno posizione giuridica ed interessi economici omogenei all'amministrazione; mentre se il credito è chirografario, non potrà essere previsto un trattamento differenziato rispetto a quello degli altri chirografari²⁹⁴.

A ben guardare tale ricostruzione non appare soddisfacente, né in linea con la natura privatistica degli accordi. Infatti, nella misura in cui le parti possono accordarsi liberamente viene meno l'obbligo di rispettare l'ordine delle cause di prelazione o il principio della *par condicio creditorum* per quelli chirografari. A

²⁹³ FABIANI M., *Il decreto correttivo della riforma fallimentare. Aggiornamento al d.lgs. n. 169/2007*, in *Commentario* diretto da A. Jorio, coordinato da M. Fabiani, Torino-Bologna, 2007, 59; STASI E., *La transazione fiscale*, in *il Fallimento*, 2008, n. 7, 733 ss.;

²⁹⁴ L'unica eccezione si avrebbe nel caso di adesione all'accordo da parte di tutti i creditori privilegiati qualora gli stessi abbiano accettato condizioni meno favorevoli di quelle spettanti per legge. Cfr., STASI E., *op. cit.*, 733.

ciò deve aggiungersi che essendo verosimile l'accettazione da parte dei creditori di forme e misure di soddisfacimento anche deteriori rispetto a quelle teoricamente spettanti, mancherebbe il termine di raffronto per poter garantire al credito erariale il medesimo "trattamento" previsto nel concordato preventivo.

Ed allora, sembra più fondato ritenere che il rinvio al comma 1 dell'art. 182-ter, debba intendersi limitato alla possibilità per il debitore di presentare la proposta di transazione, senza nessun riferimento anche al suo contenuto, che è da reputarsi libero²⁹⁵.

Rilevato quindi che l'accordo non vincola l'intero ceto creditorio, laddove l'amministrazione ritenesse di non pervenire alla sua conclusione, il credito erariale non verrebbe a subire – diversamente da quanto accade in caso di concordato preventivo approvato nonostante il proprio voto contrario – alcuna falcidia. Anzi, essendo rimasta fuori dal perimetro dell'accordo avrebbe diritto all'intero e secondo le originarie scadenze, nonché, nel caso di inadempimento, conserverebbe la possibilità di aggredire il patrimonio del debitore con azioni esecutive, di agire per l'ottenimento di misure cautelari o presentare istanza di fallimento.

Dal punto di vista procedimentale non si registra un significativo scostamento rispetto alla proposta presentata nell'ambito della procedura concordataria. Il sesto comma dell'art. 182-ter impone infatti i medesimi adempimenti, salva la necessità di allegazione di una dichiarazione sostitutiva con la quale il debitore attesta che la documentazione rappresenta fedelmente la situazione economico-finanziaria dell'impresa²⁹⁶.

²⁹⁵ Così, ZANICHELLI V., *La transazione fiscale*, in *Dir. Fall.*, 2012, 2, 143.

²⁹⁶ In assenza di un organo della procedura che, analogamente al commissario giudiziale in sede di concordato, effettui una verifica della situazione economica e contabile, di tale attività viene onerato direttamente il debitore chiamato a rispondere della veridicità in sede penale.

Limitando l'esame della disciplina agli aspetti conducenti rispetto all'obiettivo dell'inquadramento dell'istituto, merita di essere evidenziato l'esplicito riferimento alla presenza di "*trattative*" anteriori alla stipula, nel cui corso la proposta verrebbe avanzata. Ciò sembra sottintendere la legittimità di una vera e propria negoziazione tra le parti, in relazione alla quale è presumibile che all'originaria proposta dell'imprenditore faccia seguito da parte dell'amministrazione una controproposta anche alla luce delle risultanze dell'attività di consolidamento del debito. Da questo punto di vista, l'aver previsto che la proposta sia effettuata durante le trattative lascia spazi di manovra per un aggiustamento dell'iniziale contenuto in maniera più agevole rispetto a quanto accade in sede di concordato preventivo, ove la proposta ha luogo sostanzialmente "al buio"²⁹⁷.

Altra specificità degna di nota è che l'assenso dell'Ufficio alla proposta di transazione, per il quale vale quanto già previsto per il concordato in tema di legittimazione e modalità di formazione²⁹⁸, si traduce non nell'espressione di un voto, ma nella sottoscrizione di un accordo, che può essere tanto quello concluso con gli altri creditori, quanto uno autonomo, ma al precedente funzionalmente ed economicamente collegato. Tale conclusione oltre ad imporsi in forza del carattere vincolante dell'accordo solo per i creditori aderenti, trova fondamento nella *littera legis* in quanto l'ultimo periodo del più volte richiamato comma 6 dell'art. 182-ter dispone espressamente che "*l'assenso così espresso equivale a*

²⁹⁷ GOLINO S., *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *il Fisco*, 2007, n. 46, 6701 ss..

²⁹⁸ L'assenso è espresso con atto del Direttore Provinciale dell'Agenzia delle entrate relativamente ai tributi non iscritti a ruolo o non ancora consegnati all'Agente della riscossione alla data di presentazione della proposta; con atto dell'Agente della Riscossione, in conformità alle indicazioni espresse dal Direttore Provinciale, relativamente ai tributi iscritti a ruolo e già consegnati all'Agente alla data di presentazione della proposta. In entrambe le ipotesi è previsto il previo parere conforme della Direzione regionale competente.

sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione". Con ciò confermando ulteriormente l'inquadramento in termini negoziali della fattispecie che si analizza.

Non ravvisandosi peraltro nell'ipotesi *de qua* la causa transattiva, si ritiene che l'istituto possa essere qualificato in termini di accordo a contenuto solutorio con cui le parti stabiliscono, a fronte della certezza del pagamento del credito erariale, specifiche modalità di adempimento in cui i profili remissori e dilatori sono variamente intrecciati.

I presupposti legali per la piena ammissibilità di una simile pattuizione non mancano. Si è già visto sopra come la transazione fiscale si ponga nell'ottica del pieno rispetto degli artt. 3, 23 e 52 della Costituzione e agevoli l'attuazione del novellato art. 81. La specialità della disciplina e l'eccezionale disponibilità della pretesa in una fase successiva alla determinazione del credito (quella esecutiva della riscossione) si giustificano in ragione degli interessi pubblici coinvolti. Inoltre, stante la natura di legge delle disposizioni interessate, verrebbe a essere rispettato l'art. 97 della Costituzione, nella parte in cui sancisce il principio di legalità dell'azione amministrativa: e allora se è pur vero che ordinariamente la pretesa tributaria è indisponibile per l'Amministrazione, altrettanto vero è che la legge, in quanto fonte primaria abilitata, potrà derogarvi purché sussistano i canoni di ragionevolezza che, nel caso di specie, sono fondati su altri valori di rilievo costituzionale, quali la difesa dei livelli occupazionali e la continuità dell'attività produttiva, di cui viene garantita la salvaguardia.

5. La dilazione delle imposte iscritte a ruolo

A differenza della transazione fiscale, la dilazione di pagamento delle imposte iscritte a ruolo²⁹⁹ (o rateazione) ha origini più risalenti. È stata prevista, infatti, dall'art. 19 d.P.R. 602/73, ma ha un suo lontano precedente nell'art. 184-ter del d.P.R. 645/58³⁰⁰. L'art. 19 ha poi subito diverse modifiche nel corso del tempo fino all'ultima, recentissima, per effetto del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159³⁰¹.

²⁹⁹ Per un'ampia ricognizione della materia, cfr. BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, XL, Milano 1989, 1201; LA MEDICA D., *Rateazione dei tributi*, in *Enc. giur.*, XXVI, Roma, 1991; LA ROSA S., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur.*, XXVII, 1992; BUSCEMA A., *Aspetti sostanziali e processuali della rateazione delle imposte e della sospensione della riscossione alla luce della Circ. n. 15/E del 26 gennaio 2000*, in *il Fisco*, 2000, 26, 8727; GUIDARA A., *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 847 ss.; BOLETTI G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo tributario*, Milano, 2010, 192.

³⁰⁰ Secondo la primigenia disposizione "L'amministrazione finanziaria ha facoltà di concedere ai contribuenti la ripartizione sino a 18 rate bimestrali del debito tributario relativo a periodi d'imposta arretrati già iscritto o da iscrivere nei ruoli quando il pagamento, secondo l'ordinaria rateazione, risulti eccessivamente oneroso. L'omesso o il ritardato pagamento di una rata comporta di diritto la decadenza della maggiore rateazione e l'esattore procede per il recupero dell'intero debito residuo. La disposizione del primo comma non si applica per le imposte da iscrivere nei ruoli speciali ai sensi dello articolo 183".

³⁰¹ Le disposizioni sono state modificate dall'art. 7 d.lgs. 46/99, poi dall'art. 83, comma 23, lett. c) d.l. 25 giugno 2008 n. 112, convertito, con modificazioni, dalla l. 6 agosto 2008 n. 133, successivamente dal comma 13-ter dell'art. 10 d.l. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla l. 22 dicembre 2011 n. 214 e, infine, dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159.

In questo percorso costellato di continui interventi correttivi, le tappe salienti del percorso evolutivo dell'istituto sono la riforma del 1999, per effetto della quale vi è stata l'estensione dalle imposte dirette a tutte le entrate pubbliche, anche non tributarie, e la legge n. 31/2008 che,

L'istituto della rateazione (oggi "dilazione di pagamento"), da inquadrarsi nel più ampio *genus* delle dilazioni amministrative³⁰² consente al contribuente di versare il *quantum debeatur* in maniera frazionata nel tempo, pagando ovviamente i relativi interessi.

Storicamente³⁰³ è stato ritenuto oggetto di discrezionalità amministrativa³⁰⁴, sebbene allo stato, date le vicende normative che l'hanno interessato, la discrezionalità è relegata a ipotesi marginali, forse di fatto da reputarsi inesistenti (v. *infra*).

Deve, infatti, registrarsi un'evoluzione orientata a fare applicazione della dilazione in modo automatico anziché discrezionale. Ciò risponde ad una duplice esigenza. Da un lato, consentire una gestione trasparente ed imparziale delle relative istanze, soprattutto in considerazione dell'incremento esponenziale delle stesse, evitando ogni rischio di arbitrio o disparità di trattamento tra contribuenti che versino nella medesima situazione³⁰⁵. Dall'altro, garantire maggiore stabilità e certezza del gettito fiscale. L'adempimento spontaneo, ancorché dilazionato, da

in sede di conversione del D.L. n. 248/2007 ha trasferito la potestà di concedere la dilazione dall'amministrazione finanziaria all'agente della riscossione.

³⁰² Così GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 191.

³⁰³ GUIDARA A., *Prime riflessioni sulla rateazione*, op. cit., 847.

³⁰⁴ Riconoscono natura discrezionale al provvedimento di concessione della dilazione, LA ROSA S., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, XIII; ID., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi* a cura di A. Comelli-C. Glendi, Padova, 2010, 34 s.; GUIDARA A., *Commento all'art. 19 d.P.R. 602/73*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario* a cura di C. Consolo-C. Glendi, Padova, 2012, 873 ss.. La prassi ministeriale stessa deponeva in tal senso: Circolare Min. Fin. n. 157/97 e n. 284/97.

³⁰⁵ A tale situazione si ricollega il ricorso, tanto per la presentazione della relativa richiesta che per la conseguente concessione della rateazione, a formulari e a procedure di gestione standardizzate, attraverso l'utilizzo di software.

parte dei debitori d'imposta è, infatti, in grado di assicurare un flusso costante di entrate a fronte della dubbia fruttuosità e dei notevoli costi delle procedure di esecuzione coattiva.

In quest'ottica ben si spiega come la pluralità di interventi che hanno inciso sull'istituto si contraddistinguano tutti per ampliare le relative condizioni di accesso, assicurarne una maggiore flessibilità, favorirne, in ultima analisi, il più ampio ricorso da parte dei contribuenti ai quali, oltre ad essere riconosciuti margini temporali sempre più ampi per il pagamento, è anche concessa la possibilità di conservare il beneficio pure a fronte di pregressi inadempimenti.

Mette conto di richiamare al riguardo le previsioni concernenti il divieto, in presenza di un'istanza di rateazione, di attivazione di nuove procedure coattive sino all'eventuale provvedimento di rigetto e l'improcedibilità delle azioni già in corso in caso di accoglimento della domanda e intervenuto pagamento della prima rata (art. 19, comma 1-quater); la possibilità per il contribuente di interrompere il pagamento delle rate a seguito di un provvedimento che dispone la sospensione amministrativa o giudiziale della riscossione delle somme per le quali è stata concessa la dilazione, con facoltà - al termine del periodo di sospensione - di chiedere nuovamente la rateazione del debito residuo (comma 3-bis); la facoltà di rateizzare nuovamente il debito nonostante l'intervenuta decadenza dal beneficio della dilazione, a condizione che vengano integralmente saldate le rate già scadute e non versate (comma 3, lett. c).

Ben si spiega, allora, il perché dalle originarie due rate possibili³⁰⁶, oggi la legge preveda una dilazione ordinaria e automatica (vincolata) di massimo

³⁰⁶ Così disponeva l'art. 18 d.P.R. 602/73, abrogato dall'art. 37 d.lgs. 46/99: "Le imposte iscritte nei ruoli, salvo quanto stabilito nei successivi commi, sono ripartite in due rate consecutive con scadenza al giorno 10 dei mesi di aprile e giugno per i ruoli di febbraio, dei mesi di settembre e novembre per i ruoli di luglio, dei mesi di novembre e febbraio per i ruoli di settembre e dei mesi di febbraio e aprile per i ruoli di dicembre".

settantadue rate (sei anni) delle imposte iscritte a ruolo³⁰⁷, e una discrezionale, per comprovato peggioramento delle condizioni economiche, concedibile per una sola volta per un ulteriore periodo e fino a settantadue rate³⁰⁸. Infine, “*ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica*” (comma 1-*quinqüies*), la dilazione di pagamento automatica (vincolata) e discrezionale (in caso di proroga) può raggiungere il numero di centoventi rate mensili. In quest’ultimo caso, però, è la legge stessa a stabilire tassativamente i casi riconducibili alla “*comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica*”, lasciando il dubbio se la concessione di tale beneficio abbia in effetti qualche residuo di discrezionalità³⁰⁹.

Il percorso seguito dal Legislatore, infatti, è stato quello di ridurre sempre di più la libertà di scelta, prima dell’ente impositore e poi dell’agente della riscossione, nel concedere o meno il beneficio della rateazione, contestualmente aumentando in larghissima misura il tempo d’adempimento (da due rate a settantadue rate) in regime ordinario.

Il vecchio art. 19, infatti (e per vecchio si intende la penultima versione, quella antecedente la riforma di fine 2015), prevedeva che “*L’agente della riscossione, su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del*

³⁰⁷ Art. 19, comma 1, d.P.R. 602/73.

³⁰⁸ Art. 19, co. 1-*bis*.

³⁰⁹ “Ai fini della concessione di tale maggiore rateazione, si intende per comprovata e grave situazione di difficoltà quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario; b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma”.

pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili”.

Il ricorso all’uso del verbo servile “potere” era chiaramente espressivo del riconoscimento in capo all’agente di una facoltà di scelta, lasciata alla sua valutazione discrezionale.

Oggi, la lettura dell’art. 19 conduce ad una diversa conclusione. Secondo il nuovo dettato infatti: *“L’agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili”*. La scomparsa del “può” è chiaro sintomo che la rateazione non è più un beneficio discrezionale ma un obbligo amministrativo chiaramente ispirato ad un *favor contribuentis*.

Di discrezionalità amministrativa potrebbe tornare a parlarsi nei casi disciplinati dal prosieguo dell’art. 19. Il comma 1, secondo alinea, specifica infatti che *“nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a cinquantamila euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà”*.

La differenza tra il primo e il secondo periodo del comma 1 è notevole, perché se per debiti fino a cinquantamila euro il contribuente deve semplicemente “dichiarare” di versare in temporanee e obiettive difficoltà, per debiti superiori deve anche dimostrarlo e, in tal caso, l’agente della riscossione “può” concedere la dilazione.

La formulazione letterale del secondo alinea porta a ritenere che la concessione del beneficio nel caso ivi previsto sia discrezionale. Tuttavia, a parere di chi scrive anche in tal caso non può che parlarsi di attività vincolata.

Il *favor contribuentis* è evidente, com’è palese la tendenza legislativa all’ampliamento e alla quasi automaticità della concessione del beneficio. Chiarite le premesse, va da sé che in presenza dei presupposti di legge (debito superiore a cinquantamila euro e documentata situazione temporanea di obiettiva

difficoltà), l'agente della riscossione non può che concedere il beneficio, pena altrimenti l'irragionevolezza della stessa normativa. Se infatti il debito è uguale o inferiore alla soglia, la mera dichiarazione è sufficiente per godere del beneficio della dilazione; se la somma iscritta a ruolo è superiore, anche di poco, del limite legislativo, allora la concessione diverrebbe discrezionale anche se il contribuente dimostrasse – non solo dichiarandolo ma producendo prove oggettive – le condizioni di difficoltà. Tale conclusione, si ammetterà, è paradossale, perché rimetterebbe in gioco la discrezionalità dell'ente proprio quando si è data prova di tutti gli elementi richiesti dal primo alinea del comma 1.

Una lettura più ragionevole, e certo più logicamente orientata, porta al contrario a ritenere che il “può” del secondo periodo dev'essere letto come un “deve”.

Caduto il *totem* della discrezionalità nell'ambito della dilazione in base alla mera dichiarazione, a maggior ragione essa dovrà essere concessa se la parte privata produce idonea documentazione da cui si evince la sussistenza dei presupposti di legge. A ragionar diversamente d'altronde, occorrerebbe anche chiedersi come possa essere motivato un eventuale diniego in un'ipotesi siffatta. E allora, pur consci del tenore letterale della disposizione, è da ritenere più corretta, alla luce della *ratio* sottesa agli interventi legislativi in materia e in ossequio ad un principio di non contraddizione, la tesi per cui anche in questo caso si verterebbe in una fattispecie caratterizzata da assoluta vincolatività amministrativa: al ricorrere dei presupposti, la rateazione andrà concessa.

Terza ipotesi è quella, prima citata, della proroga della rateazione, concedibile ove non sia intervenuta decadenza³¹⁰ (art. 19, co. 1-*bis*).

³¹⁰ La possibilità di richiedere una proroga della dilazione nei casi di comprovato peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà del contribuente era stata inizialmente introdotta dal d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito con modificazioni dalla L. 26 febbraio

Anche in questa sede il Legislatore usa il termine “può”, e tuttavia riteniamo anche in tal caso trattarsi di concessione non discrezionale. La proroga è infatti ancorata al “*comprovato peggioramento della situazione di cui al comma 1*” e, dunque, si ripropongono i medesimi problemi appena esposti: in caso di idonea documentazione, è veramente possibile negare il beneficio ed, eventualmente, con quale motivazione? Le risposte sono le stesse già viste, e portano a ritenere automatica la proroga qualora risulti provato il peggioramento delle condizioni di difficoltà già dichiarate o precedentemente documentate.

Quarta ipotesi è quella della “dilazione straordinaria” di cui al comma 1-*quinq*ues, che consente l’estensione fino a centoventi rate mensili della dilazione originariamente concessa o di quella già prorogata. Si è già detto che i presupposti sono individuati dal Legislatore in via espressa: trattasi di ipotesi in cui, congiuntamente, devono ricorrere la “*a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario [e la] b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma*”.

Diversi elementi fanno propendere, anche in questo caso, per l’assenza di discrezionalità. Innanzitutto, la previsione delle due condizioni porta preliminarmente a ritenere che alla sussistenza dei presupposti il beneficio vada concesso, stante la tassatività degli elementi ivi previsti.

In secondo luogo, trattasi di condizioni oggettive, verificabili e misurabili, come tali idonee ad essere provate e, pertanto, accertate. Una volta risolto positivamente l’accertamento, si torna al discorso dell’impossibilità di motivare un provvedimento di diniego se, in effetti, le condizioni di legge sussistano.

In terzo luogo, è la *ratio* stessa della norma, che si evince dalla formulazione chiara, a deporre in tal senso. La “super rateazione”, infatti,

2011 n. 10, per le rateazioni concesse entro il 27 febbraio 2011, ed era consentita anche nell’ipotesi di intervenuta decadenza.

richiede l'attuale sicura incapacità del debitore ad onorare il piano ordinario e la sua solvibilità per l'intero nel più ampio periodo concedibile. Due indici, insomma, che più che tutelare il contribuente ci sembrano garantire gli interessi dell'Amministrazione. Rifiutare, in caso di positivo riscontro dei presupposti, la concessione del beneficio, significherebbe andare contro gli interessi dello Stato, essendo certamente esclusa la capacità attuale del contribuente di far fronte al carico tributario, con conseguenti responsabilità contabili dei dipendenti dell'ente e danno all'Erario per mancato conseguimento del gettito tributario. Gettito tributario che, ancor più gravemente, sarebbe astrattamente recuperabile per l'intero, oltre interessi, nell'arco del periodo massimo consentito.

Esaurito il discorso sulla sussistenza o meno di discrezionalità amministrativa in ordine al beneficio della dilazione, occorre chiedersi se si è in presenza di un modello privatistico di accordo³¹¹, di un modello procedimentale puro o di un accordo *ex art. 11* legge n. 241/1990.

Assenza di discrezionalità vuol dire attività vincolata, e attività vincolata significa assenza di una determinazione di tipo volontaristico: la decisione di concessione del beneficio è predeterminata dalla legge (in senso positivo, nei casi esaminati), cosicché sembra esclusa la natura squisitamente negoziale-contrattuale della dilazione di pagamento. A ciò si aggiunga che la dilazione, civilisticamente considerata, non necessariamente costituisce frutto di un contratto. Accanto a una pattuizione contestuale o successiva al contratto fonte dell'obbligazione di pagamento dilazionata, infatti, può verificarsi il caso di una dilazione concessa direttamente dal creditore, addirittura a titolo gratuito (art. 1244 c.c.). Si è in presenza, in quest'ipotesi, di atto avente natura negoziale, ancorché non contrattuale.

³¹¹ BASILAVECCHIA M., *Rateizzazioni rinegoziabili anche per omissioni "future" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1293 e ss.

Il connotato della negozialità richiede, tuttavia, una libera autodeterminazione delle parti – o almeno della parte che può porre in essere il negozio. Qui, invece, abbiamo visto come tale libertà sia esclusa per far posto a un *favor contribuentis* davvero molto ampio e articolato, ma comunque tendente in ogni caso alla concessione automatica della rateazione in presenza dei presupposti di legge. Ne consegue la negazione della tesi negoziale in favore della natura provvedimentale o contrattual-pubblicistica³¹².

Nemmeno la teoria dell'accordo amministrativo³¹³, tuttavia, sembra attagliarsi perfettamente alla fattispecie.

Invero, intanto è possibile parlare di accordi in quanto effettivamente vi sia qualcosa su cui le parti possano accordarsi e, cioè, solo se vi sia un margine seppur minimo di discrezionalità.

I caratteri propri dell'istituto, per come innanzi esaminato, fanno propendere invece per la natura di provvedimento vincolato, emanato a domanda del privato una volta che sia verificata la ricorrenza dei presupposti normativamente fissati.

In particolare, la mancanza di discrezionalità nella valutazione operata dall'agente della riscossione è stata recentemente affermata dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui sarebbe configurabile un vero e proprio diritto soggettivo del contribuente alla dilazione in presenza delle condizioni stabilite dalla legge³¹⁴.

³¹² PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 502.

³¹³ LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 313 e ss.; MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 146 e ss.; VERSIGLIONI M., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.* a cura di S. Cassese, Milano, 2006, I, 92 e ss.

³¹⁴ Cfr. PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 502. In giurisprudenza, Cass., sez. un.,

La doverosità nel riconoscimento della dilazione appare d'altronde necessitata in quanto nell'ipotesi *de qua* non vi è alcuna rideterminazione in diminuzione della pretesa, ma solo una parcellizzazione diluita nel tempo del *quantum* dovuto, "compensata" per di più dalla corresponsione di interessi. Rispetto dunque all'esigenza di salvaguardare l'integrità patrimoniale del contribuente che si trovi in una situazione di obiettiva difficoltà economica, l'interesse dello Stato all'immediata acquisizione dell'intero appare recessivo e giustifica la concessione della rateazione secondo un modulo procedimentale che pone in relazione "automatizzata" l'istanza e il provvedimento, senza che residuino spazi per la configurabilità di accordi.

ord. 30 marzo 2010, n. 7612; Cass., sez. un., ord. 10 luglio 2010, n. 15647; Cass., sez. un., 7 ottobre 2010, n. 20778.

CAPITOLO IV

PRINCIPIO DI INDISPONIBILITA' E ACCORDI NELLA RISCOSSIONE

1. SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il fondamento normativo del principio di indisponibilità e i principi costituzionali. – 3. L'analisi della dottrina: la tesi dell'inesistenza del principio di indisponibilità. – 4. (segue)quella della sua radicale affermazione – 5. (segue) ... e quella “mediana”. – 6. Gli orientamenti giurisprudenziali. – 7. L'ipotesi degli accordi atipici. – 8. La patologia degli accordi

1. Premessa

Concluso l'esame delle singole fattispecie di “accordo” in materia fiscale, occorre adesso chiedersi a quali conclusioni porti il raffronto tra queste e il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

La previsione delle figure consensuali nel rapporto contribuente-amministrazione, infatti, sembrano porre in crisi l'antico dogma teorizzato dalla dottrina classica, secondo cui la natura pubblicistica del tributo, e il suo essere vitale per il funzionamento e la sopravvivenza stessa dello Stato, dovrebbero

portare all'esclusione di una qualsiasi forma di discrezionalità nella determinazione della pretesa.

In altri termini, andrebbe esclusa ogni forma di modifica sia del *quantum* (importo del debito) sia del *tempus* (termine di pagamento del debito) che del *quomodo*, eppure la tendenza legislativa, oggi, è quella di fornire al contribuente la possibilità, in ogni fase dell'attività amministrativa – dall'accertamento alla riscossione – di addivenire a un accordo di determinazione e/o di dilazione di pagamento.

Una tendenza oramai iniziata, come visto, da molti anni, che non accenna affatto a diminuire, anzi ad aumentare: e ciò accresce la rilevanza del rapporto tra gli istituti di diritto sostanziale, come precedentemente esaminati, e il principio di indisponibilità che sembra informare l'intera materia tributaria.

2. Il fondamento normativo del principio di indisponibilità e i principi costituzionali

Il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria ha origini antecedenti la Costituzione. Prima della sua entrata in vigore, infatti, la dottrina più risalente³¹⁵ riteneva generalmente di poterne individuare il fondamento in disposizioni di legge ordinaria.

Il richiamo era, in prima battuta, all'art. 49 del regolamento 23 maggio 1924, n. 827, sulla contabilità generale dello Stato, secondo cui “*nei contratti*

³¹⁵ GIANNINI A.D., *La tassa per l'occupazione di aree pubbliche e le concessioni preesistenti*, in *Giur it.*, 1937, I, 995, riteneva che tale fondamento fosse da ricercarsi, oltre che nell'art. 30 Statuto Albertino, anche sulla base di un “secolare processo politico”. Sul punto, cfr. CUVA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007, 4.

non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”.

Erano ritenute, altresì, espressive del principio anche l'art. 13³¹⁶ della Legge del registro approvata con r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, che formulava un divieto al Ministro delle finanze, ai funzionari da esso dipendenti ed a qualsiasi altra Autorità pubblica di concedere “*alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere dalla riscossione senza divenirne personalmente responsabili*”; l'art. 8 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270 in materia di imposta sulle successioni con cui si vietava all'amministrazione di applicare revisioni o diminuzioni del debito d'imposta.

Eccezion fatta per la norma posta dal regolamento di contabilità, ancor oggi vigente, si tratta di disposizioni da tempo abrogate che, con riguardo a specifiche fattispecie, sancivano il divieto di concessione, ad opera degli enti pubblici, di esenzioni non espressamente previste dalla legge e, più in generale, di applicare l'imposta in difformità dal meccanismo applicativo del tributo così come delineato dalle norme *ratione temporis* vigenti.

Quanto alle norme di rango costituzionale³¹⁷, si riteneva³¹⁸ che l'indisponibilità discendesse dal principio di riserva di legge consacrato nell'art. 30 dello Statuto Albertino, secondo cui nessun tributo poteva essere imposto se non in base alla legge ovvero dal principio posto dall'art. 25, alla cui stregua i

³¹⁶ Per una critica al richiamo di tale disposizione per fondare il principio di indisponibilità, si veda, BATISTONI FERRARA F., *L'evoluzione del quadro normativo*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di Poggioli, Padova, 2007, 20, il quale giustamente osserva che la norma più che sancire l'impossibilità di disporre del credito, configurava una responsabilità a carico del Ministro o del funzionario, per cui riconnettere ad essa l'espressione di un principio generale era da considerarsi una forzatura.

³¹⁷ E' appena il caso di rammentare che a differenza dell'attuale Carta Costituzionale, lo Statuto del 1848 era una costituzione flessibile.

³¹⁸ Per le diverse impostazioni dottrinali, si rinvia *infra*.

regnicoli “contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato”.

Con l'entrata in vigore della Costituzione Repubblicana, invece, il fondamento del principio³¹⁹ è stato individuato, per il vero secondo prospettive ricostruttive anche piuttosto differenziate, in diverse disposizioni.

Alcuni autori³²⁰ hanno ancorato il principio all'art. 23 della Costituzione secondo cui “Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”.

La norma, è noto, assolve ad una preminente funzione di garanzia della libertà patrimoniale ed è espressiva del principio del consenso all'imposizione. La sua esistenza assicura che il prelievo tributario si fondi e trovi legittimazione

³¹⁹ L'affermazione dell'inesistenza di un fondamento costituzionale dell'indisponibilità si rinviene in BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir. Agg.*, Milano, 1998, 28 secondo cui: “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 di indisponibilità dell'obbligazione che, come tale, non può essere ignorata. Il discorso sarebbe diverso soltanto se il principio di indisponibilità risultasse da norma di rango costituzionale non suscettibile di deroga. Non pare tuttavia, almeno alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale in tema di provvedimenti di clemenza, che una tal norma possa essere individuata nella Costituzione e, in particolare, che la si possa individuare nell'art. 53”. Tuttavia, in scritti più recenti, lo stesso A., *L'evoluzione del quadro normativo*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 20, in termini diametralmente opposti, afferma “l'indisponibilità si fonda agevolmente sull'art. 53, comma I (che, com'è noto, esprime tra l'altro il principio di uguaglianza in tema di imposizione) oltre che, mi sembra, sull'art. 97 della nuova Carta”.

³²⁰ GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi*, op. cit., 130 e ss.; LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009; PICIOCCHI P., *Alcune considerazioni sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria nell'ordinamento delle autonomie locali*, in “GT - Rivista di giurisprudenza tributaria”, n. 7/2005, 668.

solo nella legge e sia, dunque, espressione, sia pure in maniera mediata attraverso gli organi rappresentativi, della volontà popolare.

La riserva impone che la disciplina degli elementi costitutivi della fattispecie impositiva sia rimessa alla fonte legislativa (e agli atti ad essa equiparati), salva, stante la sua natura relativa, la possibilità di integrazione nei suoi aspetti di dettaglio ad opera delle fonti subordinate o per mezzo di atti amministrativi generali.

La circostanza, comunque, che compete solo alla legge la disciplina in punto di *ane quantum* della prestazione imposta, fa concludere che debba ritenersi esclusa su tali profili ogni possibilità di disposizione da parte dell'amministrazione finanziaria, la cui azione nella definizione del prelievo deve considerarsi vincolata³²¹.

Altra dottrina³²², sempre muovendosi nell'ottica dell'art. 23, ha ritenuto che il vincolo d'indisponibilità derivi dalla gerarchia delle fonti normative, in base alla quale l'atto promanante dalla P.A., tanto di natura regolamentare che provvedimentale, non può porsi in contrasto con le disposizioni di legge e «*così come l'amministrazione non può creare norme contenenti presupposti impositivi, essa non può costituire fattispecie di esenzione o di esclusione tributaria*». La

³²¹ In critica a tale ricostruzione, 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 e ss., che osserva come il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria non possa fondarsi nella riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., in quanto «*disponendo dell'obbligazione, così come derivante dalla legge (o dall'attuazione vincolata della legge), l'amministrazione non si troverebbead imporre prestazioni impositive in luogo della fonte legislativa e quindi in violazione all'art. 23 della Costituzione; piuttosto verrebbe a rinunciare parzialmente ad una determinata pretesa, nell'an e nel quantum integralmente disciplinata dalla legge stessa*».

³²² CUA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità*, cit. 22 e s..

riserva di legge rappresenterebbe, pertanto, un «*limite di carattere formale alla disponibilità della pretesa*»³²³.

Secondo diversa impostazione³²⁴, invece, la copertura costituzionale del principio di indisponibilità sarebbe da individuarsi nei principi di imparzialità e buon andamento posti dall'art. 97 della Costituzione.

Al riguardo si fa notare che, mentre astrattamente non può sostenersi l'incompatibilità tra imparzialità e potere dispositivi che abbiano ad oggetto il credito tributario, in concreto «*il nostro ordinamento ha sempre negato l'attribuzione all'amministrazione di un simile potere*» perché «*difficile da gestire nel rispetto dei principi di assoluta imparzialità e di trasparenza dell'azione amministrativa che nel settore tributario non tollerano alcuna compressione*».

In primo luogo è il caso di osservare che il concetto di imparzialità, nelle sue accezioni più evolute, si traduce non solo e non tanto nel senso di “non parzialità” dell'attività amministrativa, ma piuttosto come ragionevolezza, adeguatezza, coerenza della stessa e si impone come canone alla cui stregua procedere alla composizione di tutti gli interessi coinvolti nella fattispecie,

³²³ In posizione critica rispetto alle posizioni che fondano il principio di indisponibilità nell'art. 23 della Costituzione, RUSSO P., *Disponibilità del tributo*, cit., 595 e ss. secondo il quale, poiché la funzione garantistica dell'art. 23 si esaurisce nell'ambito della “coattività” tale norma è inconferente rispetto al tema dell'ammissibilità degli atti di disposizione, cioè riduttivi, del credito tributario da parte dell'Amministrazione finanziaria. Analogamente deve dirsi qualora l'indisponibilità venga considerata effetto riflesso della vincolatività alla legge dell'azione amministrativa. Lo studioso sostiene, infatti, che non vi sarebbero ragioni per cui la vincolatività dell'azione dovrebbe ritenersi incompatibile con ogni ipotesi di disposizione del credito tributario, tutt'al più potrebbe assumere rilievo sul diverso piano della responsabilità dei funzionari pubblici per gli atti di disposizione del tributo posti in essere senza valida ed effettiva giustificazione.

³²⁴ MICCINESI M., *Accertamento con adesione*, cit., 3 e ss.

dunque, viene in rilievo proprio nelle circostanze in cui può riconoscersi un “potere dispositivo” in capo all’amministrazione.

Pertanto, far derivare il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria dall’art. 97 sembra una contraddizione in termini. A ciò si aggiunga, che è paradossale ritenere di fondare l’indisponibilità in un principio (quello di imparzialità) rispetto al quale si evidenziano già i ristretti margini di conciliabilità da un punto di vista fattuale con la concreta azione degli uffici³²⁵.

L’orientamento³²⁶ sicuramente prevalente rinviene il fondamento costituzionale del principio di indisponibilità nell’art. 53, comma 1, della Costituzione a norma del quale *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

La norma tutela, da un lato, l’interesse statale ad ottenere le risorse necessarie per la realizzazione delle finalità pubbliche attraverso il concorso di tutti in chiave solidaristica, in stretta connessione con l’art. 2 Cost., e, dall’altro, assolve una funzione di garanzia della sfera individuale del singolo rispetto al prelievo, parametrandolo alla sua capacità contributiva.

Di conseguenza, l’indisponibilità dell’obbligazione assicurerebbe e presiederebbe il giusto e perequato riparto dei carichi pubblici tra tutti i consociati.

³²⁵ In critica alla tesi, cfr. RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, cit., secondo cui, *“a tacer d’altro, così ragionando s’incorre in un evidente slittamento di 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”*.

³²⁶ FALSITTA G. *Natura e funzione dell’imposta*, cit.; BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l’accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 679 e ss.; MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali*, cit., 126 e s.;

La tesi ruota intorno alla concezione del tributo come «una quota, la frazione di una totalità»³²⁷, di modo che ove si riconoscesse all'amministrazione il potere di disporre verrebbe ad essere alterato il meccanismo di partecipazione alla comune contribuzione e si assisterebbe, a fronte di una stessa capacità contributiva, a prelievi differenziati in ragione di una scelta discrezionale dell'autorità fiscale.

L'esercizio del potere dispositivo «non farebbe che alterare, rispetto ai singoli membri della platea contributiva, ad iniziativa demandata ad organi della Amministrazione finanziaria, i criteri di riparto legislativamente stabiliti con efficacia erga omnes, verso tutti e ciascuno, sostituendo ad essi altri e diversi criteri, creati dall'amministrazione di volta in volta e violando, con ciò stesso, il principio fondamentale di giustizia che è l'uguaglianza»³²⁸.

La tesi che individua la copertura costituzionale dell'indisponibilità nell'art. 53 è confutata da autorevole dottrina secondo cui la norma citata «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»³²⁹. Questa stessa dottrina ritiene, altresì, indimostrato l'assunto per cui la rinuncia da parte dell'amministrazione a singole frazioni della cennata totalità sarebbe meno conveniente, ad esempio, rispetto all'instaurazione di un contenzioso giudiziale, magari dall'esito sfavorevole per l'erario.

Di particolare interesse, la posizione critica assunta da altri, secondo cui l'affermata natura comunitaria del tributo non implicherebbe un incondizionato divieto di disporre, ma piuttosto «che se ne deve disporre negli interessi della comunità»³³⁰.

³²⁷ Così, FALSITTA G. *Natura e funzione dell'imposta*, op. cit., 62.

³²⁸ Così, FALSITTA G. *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 62.

³²⁹ RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, cit., 595 e ss..

³³⁰ Così GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi*, op. cit., 123. Replica a tali osservazioni FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 65, nota 36, ad avviso del

Secondo una diversa opzione³³¹, infine, il principio di indisponibilità affonderebbe le proprie radici non già in una delle specifiche norme costituzionali sopra richiamate ma, in relazione ai suoi molteplici profili, in ciascuna di esse e si caratterizzerebbe, quindi, per un carattere pluridimensionale.

Il quadro innanzi tracciato in relazione all'individuazione del fondamento normativo del principio di indisponibilità porta ad affermare che vi è un generale riconoscimento sul fatto che tale principio sia presidiato a livello costituzionale, ancorché diverse siano le norme di "copertura" individuate.

Naturalmente ciò apre la diversa questione in ordine all'intensità di questa copertura, al carattere assoluto o relativo della stessa, ai suoi limiti, alla possibilità che possa essere suscettibile eventualmente di deroghe.

Ed è qui, dunque, che si inserisce il discorso della compatibilità del principio in esame con gli esaminati "accordi" tra contribuente e Fisco nella riscossione dei tributi.

Se, infatti, a prima vista potrebbero apparire contrastanti, vi sono al contrario numerosi indici che fanno deporre per una piena compatibilità tra di essi.

quale il suo contraddittore incorrerebbe in errore confondendo *"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"*. Si ritiene di dover dissentire dall'opinione da ultimo manifestata dal Falsitta, in quanto sicuramente il Guidara non intendeva riferirsi all'attività di spesa come attestato nel prosieguo della sua trattazione con la seguente affermazione *"la conformità a capacità contributiva del riparto delle spese pubbliche rappresenta un limite positivo o di contenuto a tale riparto, ma non significa affatto che tale conformità non possa essere garantita dall'amministrazione ossia che questa non possa disporre del tributo nel rispetto di tale criterio"*.

³³¹ CUV A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità*, cit., 26; BATISTONI FERRARA F., *L'evoluzione del quadro normativo*, cit. 22; TOSI L., *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario* a cura di F. Tesaro, Torino, 1998, 914 e ss.; AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 188.

Abbiamo detto che il principio di indisponibilità troverebbe fondamento costituzionale negli artt. 3, 23 e 53 della Costituzione: ora per l'una, ora per l'altra tesi, comunque il sostrato comune a tutte è l'avvertita esigenza di assicurare che il prelievo tributario avvenga in conformità alla legge e nel rispetto del principio di capacità contributiva e, cioè, del corretto adempimento degli obblighi tributari, uguali per tutti a parità di presupposto d'imposta.

Ebbene, se ciò è vero, non vi è chi non veda come si pongano in aperta rottura con l'indisponibilità solo quegli accordi che intervengono, alterandola, nella fisiologia del rapporto pubblicistico, in quanto frutto di non consentiti né legittimi mercanteggiamenti³³² con i privati posti in essere in maniera del tutto arbitraria.

La formulazione del principio, infatti, ha funzionato da deterrente contro la possibilità, anche solo teorica, per l'Amministrazione, di modulare l'imposizione fiscale favorendo l'una o l'altra categoria di volta in volta individuata (o i singoli) e, cioè, in modo discriminatorio e in base alle contingenze del momento. In quest'ottica, il principio di indisponibilità esprime il massimo livello del rispetto del principio di legalità ex art. 97 Cost., vietando qualunque tipo di accordo di ridefinizione della pretesa.

Al contrario, se si guarda al principio di indisponibilità nel prisma della fase patologica del prelievo tributario, e cioè quando vi è il rischio concreto di inadempimento da parte del privato contribuente il quale, per i motivi più vari, non può concretamente sostenere finanziariamente l'esborso richiesto

³³² Il termine si rinviene in termini critici, ma ricognitivi di una prassi ritenuta consolidata, in ALLORIO E.-PAGLIARO A., *Concordato tributario*, in *Nss. Dig. It.*, III, Torino, 1959, 990, i quali, nell'analizzare la natura giuridica del concordato tributario, osservavano che "l'Amministrazione finanziaria, tutti i giorni, fa proprio quello che le si inibisce solennemente di fare: discute, mercanteggia, transige con i contribuenti; e fa così perché solo così, nello spirito delle quotidiane intese, per definire, per passare oltre, l'immenso servizio dell'imposizione tributaria può procedere senza successivi intoppi e funzionare correttamente".

dall'Erario, allora l'accordo tributario – nelle sue varie forme – non appare in contrasto con il citato principio, ma al contrario lo segue e lo attua.

Se, infatti, scopo ultimo è assicurare una perequata contribuzione, a fronte di circostanze patologiche in cui il privato, pur volendo adempiere, non può, l'alternativa per l'Amministrazione è concedere un accordo – e dunque, volta a volta, rideterminare il *quantum* o dilazionarne il pagamento, e ancora, accettare in pagamento beni in luogo del denaro, così come acconsentire alla compensazione – o non ottenere nulla.

Se così è, l'indisponibilità non deve essere considerata quale limite insormontabile alla modulazione della pretesa erariale, sia perché ove questa ha luogo è ancorata, come visto, a norme di legge, sia perché consente l'acquisizione del gettito fiscale (o comunque la maggior somma possibile), sia perché, nella prospettiva dell'ultima riforma costituzionale, consente il rispetto del vincolo di pareggio di bilancio, oramai costituzionalizzato negli artt. 81 e 97 Cost. in attuazione del Patto di stabilità concluso in seno all'Unione Europea.

La dottrina, tuttavia, non è sempre di questa opinione.

3. L'analisi della dottrina: la tesi dell'inesistenza del principio di indisponibilità...

In ordine alla stessa esistenza, attuale vigenza e ambito di operatività del “principio” di indisponibilità, infatti, le posizioni dottrinali appaiono quanto mai diversificate – oscillandosi tra quanti ne sostengono la natura di principio cardine della materia e quanti, invece, tutt'al contrario ne affermano addirittura l'estraneità al diritto tributario – per cui pare utile procedere, in una prospettiva unificante, ad un'analisi dei contributi in materia.

Pare opportuno preavvertire che le diverse teorie possono sostanzialmente essere ricondotte a tre orientamenti principali.

Al primo di essi possono ascriversi gli studiosi che negano l'esistenza del principio di indisponibilità nel sistema o che si caratterizzano comunque per una visione di tipo svalutativo.

Tra questi, ad esempio, vi è chi ha ritenuto di poter definire l'indisponibilità del tributo «una di quelle metafore che, in materia giuridica, sono tanto più vitali quanto sono più confusionarie» la cui «fortuna sta nell'essere espressioni ambigue, generiche e vagamente evocative. Proprio questo le rende tanto più vitali quanto inutili e confusionarie»³³³.

Altra dottrina afferma che «il tema dell'indisponibilità trova la propria cittadinanza nel mondo ideale dei dogmi e non in quello concreto delle

³³³ Così, espressamente, LUPI R., *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2006, 457. Lo studioso ritiene che “la cosiddetta indisponibilità del credito tributario è solo un modo per guardare al divieto di determinare le imposte tenendo conto anche degli interessi economico-sociali coinvolti nel prelievo; ... è un indebito e affrettato corollario ricavato dalla più volte descritta mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta” cfr. *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2001, 135. Sul pensiero dell'autore si tornerà nel prosieguo della ricerca. Ritiene, inspiegabilmente che Lupi sia un assertore del principio di indisponibilità, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, cit., 81, nota 32, nonostante nel richiamarne il pensiero citi, tra gli altri, il seguente passo “a meglio guardare,, la cosiddetta indisponibilità del credito tributario è un indebito e affrettato corollario ricavato....dalla mancanza di discrezionalità nella determinazione dell'imposta” (LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, 85 e ss.) sul cui significato non si crede possano nutrirsi seri dubbi. Lo stesso autore, in termini pressoché analoghi, afferma “ che molti autori evocano il fantomatico principio della indisponibilità del credito tributario, espressione immeritadamente fortunata proprio grazie alla sua ambiguità”: LUPI R., *Intaccata l'eredità del Fisco inefficace*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 luglio 2004.

norme»³³⁴, trattandosi di un «*assioma inconsistente*» utilizzato in «*numerosa e sovente confuse accezioni*»³³⁵.

Quest'ultimo autore, nell'accingersi a delimitare l'ambito di rilevanza del principio di indisponibilità in relazione all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale, rilevata la varietà di indirizzi esistenti, ha ritenuto di poter declinare l'indisponibilità in un triplice senso: 1) nel significato di inaccessibilità nel campo tributario del negozio civilistico; 2) intesa come irrinunciabilità al credito tributario ovvero al potere amministrativo di imposizione; ed infine 3) come inderogabilità della norma tributaria e vincolatività dell'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

In relazione a ciascuno di tali profili lo studioso ha cercato di dimostrare l'inconferenza (quando non la vera e propria inesistenza) del principio rispetto agli istituti oggetto di indagine, per poi concludere nel senso dell'esistenza di un nuovo concetto di discrezionalità tributaria³³⁶ – evinta dalle progressive riforme fiscali che si sono mosse sempre più sulla via degli accordi – che, alla luce dei poteri dispositivi da riconoscersi in capo ai soggetti del rapporto, consentirebbe la conclusione di accordi di natura transattiva, tipici del diritto tributario, al cui

³³⁴ VERSIGLIONI M., *Prime riflessioni sul prefigurato "concordato triennale preventivo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 373 ss.

³³⁵ VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 482 e 487. In critica al pensiero dell'autore, si veda, FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 45, ma, soprattutto, GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi*, cit., 74, anche in nota 28.

³³⁶ Da intendersi quale "scelta in situazioni comunque non definite né altrimenti definibili dalle sole parti della soluzione più economica e più efficiente realizzata attraverso la ponderazione degli esclusivi interessi direttamente coinvolti dalla ricerca di quel particolare livello di definitività del prelievo, riconosciuto dall'ordinamento come il migliore attuabile, *rebus sic stantibus*" (Così, VERSIGLIONI M., "Prime riflessioni sul prefigurato "concordato triennale preventivo", in *Riv. dir. trib.*, 4/2002, p. 391; Id., *Accordo e disposizione nel diritto tributario, contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, in specie pp. 382-385).

schema sarebbero riconducibili non soltanto l'accertamento con adesione e la conciliazione, ma anche altri istituti.

Secondo un altro assertore³³⁷ del pieno superamento del principio deve ritenersi che «*il tanto decantato dogma dell'indisponibilità tributaria costituisca ormai, e a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che non un autentico principio informatore dell'attuale sistema*».

A tali conclusioni³³⁸ l'autore ritiene di poter giungere stante l'infruttuosità della ricerca volta ad individuare il fondamento normativo del principio – di cui contesta il preteso fondamento costituzionale – e alla luce del diritto positivo e, segnatamente, delle norme che hanno introdotto gli istituti dell'accertamento con adesione e conciliazione. Le stesse, infatti, non costituirebbero deroghe legislative al principio di indisponibilità del credito tributario, ma sarebbero espressive del principio opposto ed esattamente di una opzione legislativa a favore della disponibilità, per cui nulla osterebbe ad una piena ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e Fisco.

Dirimente al fine di risolvere la questione della disponibilità/indisponibilità del credito tributario sarebbe quindi, secondo lo studioso, la distinzione tra potestà impositiva, intesa nella sua astratta dimensione normativa ed espressione di una funzione pubblica essenziale, e il singolo e specifico credito sorto nel concreto rapporto obbligatorio d'imposta. Mentre della prima deve predicarsi, alla luce del principio di legalità (e del corollario della riserva di legge), l'assoluta indisponibilità ed irrinunciabilità, al pari di ogni potestà di cui sia

³³⁷ RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, n. 3, 595 e ss..

³³⁸ Sulla contraddizione dei risultati di questa ricerca rispetto al pensiero precedentemente espresso dal Russo in altri scritti, si rimanda a GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi*, cit., 70, nota 20 ed, anche FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta*, op. cit., 45.

titolare la pubblica amministrazione, il secondo, «avendo ad oggetto nient'altro che l'apprensione di una somma di denaro», sarebbe disponibile³³⁹.

Altra dottrina³⁴⁰ ritiene che il principio cardine in materia sia costituito dall'irrinunciabilità della potestà d'imposizione. In quest'ottica l'indisponibilità è considerata caratteristica della potestà tributaria e non anche dei poteri d'accertamento e dell'obbligazione tributaria. Con riferimento a quest'ultima, in particolare, si rileva la sua idoneità a formare oggetto di negozi giuridici e, in particolare, a costituire oggetto di dilazione, di riduzione, di modifica, ma unicamente nei limiti stabiliti dalla legge.

4. (segue)... quella della sua radicale affermazione

In totale antitesi rispetto alle precedenti letture del principio, che esprimono quanto meno un certo scetticismo rispetto alla sua validità, è quel filone di

³³⁹ RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, op. ult. cit.. Ivi si legge che “non esistono ontologiche ragioni di principio per escludere la disponibilità del credito tributario una volta che questo sia concretamente sorto, a seguito del verificarsi dell'astratta fattispecie d'imposta. E in particolare, non esistono ragioni di principio contro l'ammissibilità della transazione nei rapporti tra contribuente e Fisco, dove ben può risultare conveniente per l'Amministrazione definire una lite già sorta o prevenire una lite che può sorgere..... 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”.

³⁴⁰ PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria germanica dell'”intesa effettiva”*, in AA.VV., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso, Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente* a cura di S. Civitaresse Matteucci-L. Del Federico, Milano, 2010, 313 e ss..

pensiero – cui abbiamo accennato anche precedentemente³⁴¹ – che attribuisce all’indisponibilità la valenza di principio fondamentale dell’ordinamento tributario che, per la sua copertura costituzionale, non sarebbe suscettibile di essere derogato nemmeno dal legislatore ordinario, pena l’illegittimità della relativa normativa.

E’ questa la tesi di un insigne studioso³⁴², strenuo sostenitore del principio ed autore di cospicui e profondi scritti sul tema, secondo cui l’indisponibilità dell’obbligazione tributaria rappresenterebbe «*uno dei concetti cardine del diritto tributario*», «*uno dei punti cardinali del sistema tributario di un paese civile*».

Nel ricostruire il principio l’autore muove dalla tesi, sostenuta attraverso un *excursus* storico che parte dall’epoca romana, secondo cui il diritto tributario è un sistema di regole di ripartizione di carichi pubblici e l’imposta l’istituto giuridico che assolve in concreto a tale funzione. Essa, dunque, stante la sua essenza di obbligazione di riparto³⁴³ di spese collettive sarebbe «*indisponibile in sé, nella sua consistenza funzionale*». Ove, infatti, fosse consentito agli organi dell’amministrazione finanziaria l’esercizio di poteri dispositivi nei confronti di

³⁴¹ V. sopra, paragrafo 1.

³⁴² FALSITTA G., *Natura e funzione dell’imposta*, cit., 41 e ss.; Id., *Funzione vincolata di riscossione dell’imposta e intransigibilità del tributo*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 185 e ss.; Id., *I condoni fiscali tra rotture di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *il Fisco*, 2003, I, 798 e ss.

³⁴³ In senso fortemente critico a tale impostazione, STEVANATO D., *Determinazione della ricchezza, obbligazione di riparto e ricchezza non registrata*, e LUPI R., *Le paradossali forzature del grande condominio e l’indisponibilità del credito tributario: un puntello teorico alla paralisi e alla corruzione*, entrambi in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2013. In particolare, si fa notare che la definizione dell’imposta come obbligazione di riparto costituisca un retaggio della tassazione per contingente, non più rispondente agli attuali sistemi di imposizione fiscale, e del tutto fuorviante allorché dalla stessa se ne voglia inferire argomento per la ricostruzione dei principi dell’ordinamento tributario. Confuta, altresì, le conclusioni del Falsitta anche GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo*, 119 e ss..

taluno dei debitori, ciò si tradurrebbe in un'alterazione dei criteri di riparto legislativamente stabiliti, con conseguente lesione degli interessi degli altri consociati su cui ricadrebbe l'onere dei tributi non assolti.

Secondo questo autore il potere dispositivo, creando disparità nella ripartizione dei carichi e, perciò, disuguaglianza e ingiustizia, non può avere cittadinanza nell'ordinamento tributario che, al contrario, è un insieme di regole modellate alla stregua del fondamentale precetto di uguaglianza.

Sulla base di tali argomentazioni, egli ritiene che il principio di indisponibilità trovi sicuro ancoraggio nella Carta costituzionale e derogarvi equivarrebbe a «*vulnerare il principio costituzionale di uguaglianza che è contenuto e regolamentato negli artt. 2, 3, 53 della Carta*»³⁴⁴.

5. (segue) e quella “mediana”

L'orientamento che riceve i maggiori consensi si colloca in una posizione mediana tra i precedenti e si caratterizza poiché, pur riconoscendo l'esistenza e il ruolo del principio, quasi sempre rinvenendone anche il fondamento costituzionale, conclude per la sua derogabilità. E' bene precisare, però, che trattasi di teorie piuttosto eterogenee tra loro, differenziantesi anche su aspetti essenziali.

Una linea argomentativa³⁴⁵, chiaramente ispirata all'impostazione da ultimo citata, fa discendere ad esempio l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria

³⁴⁴ Così, FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta*, cit., 74.

³⁴⁵ BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 679 e ss.; MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali*, cit., 121 e ss..

dalla natura della funzione impositiva come funzione di riparto delle spese pubbliche.

Degna di particolare menzione è poi la tesi³⁴⁶ secondo cui l'indisponibilità dell'obbligazione si atteggierebbe diversamente nelle varie fasi in cui si articola l'attuazione della norma tributaria.

In particolare, nella fase di accertamento troverebbero collocazione fattispecie di tipo consensuale tra amministrazione finanziaria e contribuente, la cui finalità sarebbe essenzialmente quella di ricostruire la capacità contributiva del soggetto passivo in termini quantitativi e qualitativi il più esattamente possibile aderenti alla realtà; nella successiva fase di riscossione, invece, vi sarebbe spazio per l'operare del negozio giuridico, in luogo dell'azione unilaterale dell'amministrazione finanziaria, in relazione ai profili solutori della pretesa.

Altro studioso³⁴⁷, invece, ritiene che il consueto riferimento del principio di indisponibilità all'obbligazione tributaria ovvero al diritto di credito, quale lato attivo del rapporto, sia da considerarsi improprio.

Il principio, di cui pure afferma la valenza costituzionale fondandola nell'art. 23 Cost., andrebbe secondo questa dottrina posto in relazione con le potestà di accertamento e di riscossione e riguarderebbe *an* e *quantum debeatur* rispetto ai quali sarebbe esclusa ogni discrezionalità nell'azione dell'amministrazione finanziaria. Più precisamente, con riguardo alla fase dell'accertamento non sussisterebbero margini per l'esercizio di alcun potere di disposizione del tributo, diversamente, invece, nell'attività di riscossione sarebbero ammessi profili dispositivi purché non incidenti sull'*an* e sul *quantum debeatur*. In questa impostazione, insomma, indisponibilità e vincolatività amministrativa sono considerate fungibili.

³⁴⁶ MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali*, 126 e ss..

³⁴⁷ GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi*, cit., 106 e ss. e 144 e ss..

Ad avviso di altri ancora, il principio di indisponibilità non avrebbe carattere assoluto e dovrebbe fare i conti con le esigenze di certezza e di pronta e sollecita riscossione erariale per cui *«il fatto, quindi, che, nell’ambito di procedimenti specifici ed in funzione di prevenire o definire controversie, il legislatore consenta all’amministrazione di disporre del credito tributario, non costituisce negazione della regola di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, che viene semplicemente derogata in ipotesi particolari ed in funzione comunque della tutela di un interesse costituzionalmente protetto»*³⁴⁸.

Nel senso della derogabilità si esprime anche altra dottrina secondo cui *«nulla vieta, in via di principio, che il soddisfacimento dell’interesse pubblico all’acquisizione dei tributi possa essere conseguito anche attraverso intese di tipo negoziale»*³⁴⁹ purché tale potere sia previsto dalla legge³⁵⁰.

6. Gli orientamenti giurisprudenziali

Esaminate le posizioni dottrinali, giova adesso riflettere sugli orientamenti emersi in sede giurisprudenziale.

Dalla lettura delle decisioni in materia, si evince l’esistenza di una cesura tra la copiosa elaborazione che caratterizza gli anni ’30 fino agli anni ‘50 del

³⁴⁸ BATISTONI FERRARA F., *L’evoluzione del quadro normativo*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 26.

³⁴⁹ LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 313.

³⁵⁰ LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 79, secondo cui l’indisponibilità *“non ha fondamento giuridico unitario, e non è forse neanche espressione di un vero e proprio “principio” giuridico. Essa è piuttosto una naturale conseguenza delle caratteristiche e delle regole proprie delle situazioni soggettive tributarie e può trovare deroghe e temperamenti di vario tipo in casi e situazioni particolari”*.

Novecento e la fase successiva, in cui si registrano non molte pronunce che, peraltro, toccano la problematica solo in maniera tangente rispetto alla decisione del caso concreto o alle specifiche questioni giuridiche emerse nella sede giudiziaria.

L'analisi merita di avere inizio da una pronuncia a Sezioni Unite del 1949³⁵¹, con cui la Suprema Corte, nella sua veste più autorevole, ha affrontato la controversia circa la validità e perdurante efficacia di un'esenzione vantata da alcuni contribuenti nei confronti del Comune. La particolarità della questione risiedeva nella circostanza che il titolo di esenzione si fondava su un atto risalente addirittura al 1492.

I giudici ritennero che tale titolo fosse da considerarsi invalido in considerazione dell'avvenuto mutamento legislativo.

In particolare, preso atto che le leggi sulla finanza locale non consentivano la disposizione su tributi comunali, conclusero nel senso che i contribuenti non avrebbero potuto più beneficiare dell'esenzione, nonostante l'esistenza di precedenti giudicati favorevoli, stante la vigenza nell'ordinamento del principio di inderogabilità dell'obbligazione tributaria.

Sul punto, si precisava quindi che *«per l'obbligazione relativa ai tributi locali, in cui pure innegabilmente si esplica la sovranità statale e sono riscontrabili elementi pubblicistici, non possono valere regole diverse da quelle vevoli per le imposte erariali, per le quali non è riscontrabile alcun potere discrezionale nell'esercizio dell'imposizione tributaria e l'amministrazione finanziaria ha il potere – dovere di agire nel rispetto del principio di legalità, sia formale che sostanziale»*.

³⁵¹ Cass., sez. un., 9 luglio 1949, (est. Felici. Comune di Leonessa c. Santucci) in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1950, II, 51 con nota di POMINI R., *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*.

In pratica, la natura inderogabile dell'obbligazione veniva fatta discendere dalla sua natura pubblicistica, in quanto funzionale al conseguimento di interessi generali, e dal fatto di essere espressione della sovranità dell'ente impositore.

La pronuncia in parola, è bene sottolinearlo, non ha costituito un caso isolato nel panorama della giurisprudenza dell'epoca che, in più occasioni, è stata chiamata ad affrontare ipotesi di agevolazioni o esenzioni concesse dall'Amministrazione a mezzo di meri contratti.

Caso lampante è quello deciso da una sentenza del 1937³⁵², ritornata agli onori del dibattito dottrinale in quanto recentemente oggetto di nuova pubblicazione³⁵³ e che ha offerto lo spunto a diversi autori per una rinnovata analisi della tematica³⁵⁴.

Il caso sottoposto alla Cassazione del Regno d'Italia riguardava un'esenzione dal pagamento del dazio al consumo prevista in un capitolato speciale di oneri collegato ad un contratto con cui il Comune di Napoli aveva affidato ad un'impresa lavori edilizi a cottimo.

Diversamente dai giudici di merito, che avevano ritenuto valida la clausola, la Cassazione, nell'annullare la sentenza, aveva richiamato quanto disposto dall'art. 49 R.D. 23 maggio 1924, n. 827, recante il regolamento sulla contabilità generale dello Stato, a norma del quale «*nei contratti non si può convenire*

³⁵² Cass. del Regno, I sezione, 26 febbraio 1937, n. 574, in *Riv. it. Dir. fin.*, 1937, II, 55 e ss., con nota di TESORO G., *Il principio della "inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*.

³⁵³ *Dialoghi tributari* n. 3/2008, 12 e ss.

³⁵⁴ La sentenza è commentata da CROVATO F., *Una sentenza ancora attuale sull'indisponibilità del credito tributario come "regola" di rigore contabile nel bilancio pubblico*, in *Dialoghi trib.*, n. 3/2008, 7 e ss. e da LUPI R., *L'indisponibilità come regola di contabilità pubblica*, ivi, 10 e ss. In relazione alla stessa pronuncia, ma in posizione critica rispetto alle tesi propugnate dagli autori citati, BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 679 e ss.

esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione», ritenendolo espressione di un principio applicabile anche ai Comuni³⁵⁵.

Dalla sentenza è stato tratto recentemente spunto per affermare³⁵⁶ che la disposizione citata assolve la sua funzione nel limitato ambito della contabilità pubblica essendo posta a presidio della regolarità dei lavori affidati dalle pubbliche amministrazioni e che, di conseguenza, non può essere utilmente invocata per affermare una generalizzata vincolatività nell'attività degli enti impositori nella materia tributaria.

³⁵⁵ Nel sancire la nullità della clausola la Corte affermò che: *“In conseguenza della natura giuspubblicistica del tributo, l'Amministrazione non può concedere esenzioni al di fuori dei casi previsti dalla legge, senza commettere un vero eccesso di potere. Tale principio deve applicarsi a fortiori alle obbligazioni tributarie della finanza locale, ed è quindi nullo il patto con il quale un Comune, in un contratto con il quale concede a cottimo ad una impresa di lavori stradali o edilizi, esenta l'impresa stessa dal pagamento dell'imposta di consumo sui materiali da costruzione che dovranno impiegarsi nei lavori”.*

³⁵⁶ CROVATO F., *Una sentenza ancora attuale*, cit., *“collocata nel giusto contesto, come aiuta a fare la sentenza in esame, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria nel regolamento sulla contabilità generale dello Stato appare quindi come una innocua disposizione di correttezza amministrativo-contabile, riferita alla stipula di appalti, forniture o altri lavori pubblici, ovvero costruzioni di beni da dare in gestione; lo scopo è di correttezza contabile, per evitare l'aggiramento di vincoli di bilancio presenti, inducendo le controparti private a svolgere determinati lavori grazie alla promessa di futuri sgravi fiscali”.*

Nel medesimo senso, anche LUPU R., *L'indisponibilità come regola*, op. loc. cit.. Quest'ultimo studioso aveva già espresso la medesima tesi, cfr. *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria* », in *Dialoghi dir. trib.*, n. 6/2007, pag. 864, ove si osservava che *«una innocua normativa, con finalità di rigore amministrativo contabile nel bilancio pubblico, ha alimentato una sorta di leggenda e fatto dimenticare quella che, per innumerevoli forme di capacità economica, è ancora oggi la realtà dell'imposizione ».*

Al contrario, secondo altra dottrina³⁵⁷, la sentenza è da leggersi nel senso di una valorizzazione dell'indisponibilità quale espressione del principio di uguaglianza dei cittadini di fronte ai tributi.

A sostegno di tale impostazione particolare enfasi è stata attribuita ad alcuni passi della richiamata sentenza, soprattutto laddove si afferma che *«le stesse ragioni di necessità pubblica, di interesse sociale e di giustizia distributiva, che giustificano e legittimano il tributo e affermano il principio di eguaglianza, sia pure relativa e proporzionale, di tutti i cittadini di fronte al carico tributario, respingono energicamente ogni forma di immunità, di privilegi o di esenzioni, che non siano consentiti dalla legge, per considerazioni di ordine obbiettivo e di interesse generale. E la esenzione è sempre una deviazione dal principio di eguaglianza; e l'amministrazione chiamata per più motivi ad osservare e a far osservare questo principio non potrebbe concedere di sua iniziativa esenzioni o rinunce senza venir meno al suo ufficio; e se lo facesse, eserciterebbe evidentemente un potere costituzionalmente illegittimo»*³⁵⁸.

Allo stesso filone di questa risalente pronuncia può ascriversi, in tempi recenti, la decisione del giudice di legittimità che ha dichiarato la nullità della clausola con cui un'Amministrazione comunale aveva concesso per via contrattuale un'esenzione dalla Tarsu³⁵⁹. In questo caso nel capitolato speciale, allegato all'atto con cui il comune di Milano aveva concesso ad un'impresa privata la gestione di un parcheggio, era stato convenuto che sarebbero rimasti a carico dell'ente locale una serie di oneri, tra cui "l'imposta sulla nettezza urbana". Nel decidere la controversia, i giudici hanno sostenuto *«l'inderogabilità convenzionale da parte del Comune all'obbligo di applicare uniformemente la tassa per la raccolta dei rifiuti nei confronti di tutti coloro individuati dalla legge*

³⁵⁷ BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta*, op. cit., 679.

³⁵⁸ Cass. del Regno, I sezione, 26 febbraio 1937, n. 574.

³⁵⁹ Corte Cass., 30 maggio 2002, n. 7945 in *il Fisco* n. 26/2002, fascicolo n. 1, pag. 4235.

come soggetti passivi dell'obbligazione, essendo il tributo destinato al procacciamento dei mezzi necessari alla realizzazione di una sua finalità istituzionale, e la conseguente nullità sotto tale profilo della disposizione del capitolato che la contribuente aveva addotto nell'opporsi all'accertamento per negare l'esistenza della pretesa dell'ente locale».

Nell'ambito delle intese pattizie intercorse tra enti locali e singoli contribuenti in vista della concessione di esenzioni dal pagamento di imposte, non sono mancate neppure pattuizioni aventi ad oggetto addirittura tributi ancora da istituire.

Chiamata a giudicare della validità di una clausola contrattuale con cui un Comune ed una società privata avevano convenuto a favore di quest'ultima il rimborso di *«tutte le tasse, di qualsiasi specie, presenti e future»* per l'intera durata della sua attività, la Cassazione³⁶⁰ concluse per la natura di esenzione, con conseguente statuizione di nullità, sulla base del rilievo che, di fatto, non solo la società non pagò mai le tasse, ma queste neppure furono iscritte a ruolo da parte del Comune.

Come si vede, accordi volti a riconoscere esenzioni o agevolazioni di varia natura erano tutt'altro che infrequenti³⁶¹. Il fenomeno, però, era di regola circoscritto agli enti locali ed ai tributi a questi afferenti. In un caso piuttosto noto, invece, nella veste di contraente ci fu lo Stato italiano.

La vicenda può sinteticamente essere riassunta nei seguenti termini.

Nell'ambito di un accordo del 1946 siglato con gli Stati Uniti avente ad oggetto la cessione di alcune navi Liberty, ne era stato previsto il trasferimento a favore di armatori italiani al medesimo prezzo ed in esenzione da qualsiasi imposta. L'esenzione, in particolare avrebbe dovuto riguardare l'imposta di registro, l'imposta generale sull'entrata e il diritto di licenza. Nel dar corso alla

³⁶⁰ Cass., 12 gennaio 1942, n. 66 in Foro it., 1942, I, 396.

³⁶¹ È opportuno precisare che in questi casi l'accordo era sull'*an*, e non sul *quantum*.

stipulazione dei singoli contratti fu fatta espressa menzione di tali clausole e furono emanati anche i decreti legislativi che statuivano l'esenzione solo dall'imposta di registro e dall'IGE. In mancanza di analoga esenzione per i diritti di licenza, l'amministrazione finanziaria ne richiese il pagamento ai sensi del R.D.L. 13 maggio 1935, n. 864, così dando avvio all'apertura di un vasto contenzioso.

Le relative controversie ebbero esito diverso presso i giudici di merito³⁶². Ed infatti, mentre il Tribunale di Roma decise nel senso della nullità della clausola contrattuale con cui il Ministero del Tesoro si era impegnato ad esonerare gli armatori dal pagamento del diritto di licenza, il Tribunale di Genova concluse per la sua validità in forza dell'applicazione del principio di buona fede nell'adempimento delle obbligazioni.

Dal canto suo, la Suprema Corte escluse la validità della prevista clausola di esonero, anche nelle ipotesi in cui la stessa si sarebbe potuta interpretare nel senso della previsione a carico del Ministero di un obbligo di rimborso o di attivazione al fine di promuovere l'approvazione di testi normativi che sancissero espressamente l'esenzione.

Dalle citate pronunce si evince un orientamento piuttosto consolidato rispetto alla sorte delle pattuizioni volte ad attribuire esoneri, totali o parziali, dal pagamento di imposte.

Le stesse, infatti, furono sempre considerate nulle sulla base di molteplici ma convergenti rilievi che valorizzavano la natura pubblicistica del tributo,

³⁶² Trib. Roma dell'8 ottobre 1952 e Trib. Genova del 29 novembre 1952, entrambe in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1953, II, 291 e 3. In particolare, nell'annotare la sentenza del Tribunale di Roma, GIANNINI A.D., *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, cit. 291, aderì alla tesi fatta propria dai giudici romani alla luce del principio di inderogabilità dell'obbligazione tributaria affermando che “*come l'obbligazione nasce al verificarsi del presupposto previsto dalla legge, così anche esenzioni ed agevolazioni non possono che essere previste in base alla legge*”.

l'irrinunciabilità della potestà impositiva in quanto espressione di *ius imperii*, il carattere assolutamente vincolato dell'azione dell'amministrazione, la natura intransigibile della materia.

Si assiste quindi alla decisa affermazione a livello pretorio del principio di indisponibilità, sia pure declinato con linguaggio multiforme, come si è avuto già modo di osservare³⁶³.

Esemplare, sotto il cennato profilo è, ad esempio, la sentenza³⁶⁴ con cui, in tema di concordato fiscale, è stato sancita la nullità dell'accordo con cui il contribuente si obbligava a rinunciare ad ogni azione di rimborso, pur in presenza di giudizio pendente, anche qualora all'esito dello stesso fosse stata riconosciuta la non debenza del tributo per carenza del presupposto di fatto.

Secondo la Corte, dovendosi riconoscere a siffatto accordo natura di transazione, lo stesso era da considerarsi nullo giusta il disposto di cui all'art. 1966, comma 2, c.c., vertendosi in materia di diritti sottratti alla disponibilità delle parti. Ad avviso dei giudici di legittimità, la natura vincolata della potestà tributaria, unitamente alla «*indisponibilità e irrinunciabilità che vi si correlano*», starebbe a dimostrare che l'amministrazione, a cui deve sicuramente ritenersi

³⁶³ Si ritiene che si verta in un'ipotesi del genere con riferimento, ad esempio, a Cass., 6 febbraio 2009, n. 2898. La controversia riguardava un avviso di accertamento con cui venivano recuperati a tassazione alcuni costi in quanto ritenuti privi di documentazione, essendo fornita prova del relativo sostenimento a mezzo copie di fatture ricevute via fax, in luogo degli originali come prescritto dall'art. 22 del D.P.R. 600/1973. I giudici, nel rigettare il ricorso del contribuente, già soccombente dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale, richiamano il principio di indisponibilità ma in maniera del tutto inconferente rispetto all'oggetto del contendere. Rilevata la specialità della norma tributaria rispetto alla disciplina civilistica che equipara la copia all'originale in mancanza di espressa contestazione ex art. 2712 c.c., ritengono che «*la diversità della disciplina trae origine dalla tendenziale indisponibilità del rapporto tributario e del suo regime probatorio*».

³⁶⁴ Cass., 27 febbraio 1979, n. 1276, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, 921 e ss., con nota di PERUGGIA P., *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*.

vietato di disporre, con propri regolamenti o circolari, agevolazioni ed esenzioni non previste dalla legge, *a fortiori* non potrebbe, nel caso concreto, «*con provvedimento specifico transattivo, ridurre l'ammontare del tributo*».

E' singolare la stringatezza e la motivazione apparente con cui i giudici hanno sostenuto l'esistenza del principio di indisponibilità tributaria: «*non sembra possibile dubitare del carattere indisponibile del credito tributario*», la cui dimostrazione «*non richiede un lungo discorso*», essendo tale principio «*accolto dalla dottrina tributaria*».

Ulteriore importante decisione è stata anche quella della Suprema Corte in materia di acquiescenza³⁶⁵.

Nella stessa viene ritenuta configurabile anche da parte dell'amministrazione finanziaria l'acquiescenza tacita alla sentenza sfavorevole delle commissioni tributarie, ai sensi e per gli effetti dell'art. 329 c.p.c., a condizione che ponga in essere, a mezzo degli organi legittimati ad impugnare, atti esterni incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione. Secondo la Corte, infatti, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di cui pertanto si afferma la vigenza, andrebbe «*coordinato - quando tale obbligazione costituisce oggetto di contenzioso giurisdizionale - con le norme che disciplinano il processo*» non essendo comunque idoneo, a sottrarre l'amministrazione alle ordinarie regole processuali al pari delle altre parti in causa.

Maggior importanza riveste una decisione a Sezioni Unite³⁶⁶ in cui viene affrontato il tema della valenza esterna di una risoluzione ministeriale.

Nel caso di specie, la ricorrente adiva la Corte per ottenere l'annullamento della sentenza di appello con cui il giudice ordinario aveva disconosciuto il suo diritto a fruire di un beneficio fiscale previsto dalle leggi speciali. Assumeva, in

³⁶⁵ Cass. civile, sent. 6 luglio 1988, n. 4429, in *La giustizia tributaria e delle imposte dirette*, 5/1989, I, 397 e ss..

³⁶⁶ Cass., Sez. Unite, 18 aprile 1988, n. 3030 in banca dati *fisco on line*.

particolare, che il giudice non avrebbe potuto interpretare la norma in senso contrario a quanto a suo tempo affermato sia con il documento di prassi che con provvedimento amministrativo dell'intendenza di finanza.

Nel rigettare il ricorso, gli Ermellini hanno evidenziato che non osta al disconoscimento giudiziale di un beneficio fiscale, il previo riconoscimento dello stesso a mezzo di circolari o risoluzioni, in quanto, da un lato, trattasi di atti non vincolanti e, dall'altro, non possono configurare una rinuncia totale o parziale, al credito d'imposta, alla stregua dell'indisponibilità del relativo diritto in quanto *«in forza del principio di legalità che presiede alla imposizione tributaria e per la più specifica considerazione della inesistenza di un potere della P.A. di rinuncia, totale o parziale, ad un credito di imposta, questo deve, infatti, ritenersi assolutamente indisponibile, con la conseguenza che in nessun caso l'atto amministrativo può pregiudicare la percezione di un'imposta dovuta, in conformità di quanto disposto dalla legge»*³⁶⁷.

³⁶⁷ D'altronde, le stesse Sezioni Unite hanno stabilito che le circolari, esprimendo unicamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente, non risultano impugnabili né innanzi al Giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva. A ciò, si aggiunge, che le stesse sono da considerarsi non vincolanti anche per la stessa autorità emanante, che è libera di modificare, correggere e, addirittura, disattendere l'interpretazione già adottata. Secondo la Corte, infatti, *“ciò è tanto vero che si è posto il problema della eventuale tutela del contribuente di fronte al mutamento di indirizzo (interpretativo) adottato dall'amministrazione e si è escluso che tale tutela sia possibile anche sotto il profilo dell'affidamento, stante la evidente collisione che si determinerebbe con il principio - coniugato secondo un diverso lessico, ma riferito ad un unico concetto - di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatività della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta. Non si può, al riguardo, non concordare con quella autorevole dottrina che sostiene che, ammettere che l'amministrazione, quando esprime opinioni interpretative (ancorché prive di fondamento nella legge), crea vincoli per sé e i Giudici tributari, equivale a riconoscere all'amministrazione stessa un potere normativo che, a tacer d'altro, è in palese conflitto con il principio costituzionale della riserva relativa di legge*

Di particolare rilievo è altresì una sentenza³⁶⁸ del 2010, in cui la Cassazione affronta due distinti profili che presentano interferenze con il tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vale a dire il potere di rinuncia agli atti del giudizio da parte del funzionario dell'amministrazione finanziaria e il potere di autotutela dell'amministrazione.

Sul primo dei due aspetti, la Corte, superando un precedente orientamento³⁶⁹ che escludeva il potere di rinuncia in ragione della natura pubblicistica ed indisponibile della pretesa tributaria, ha affermato che il funzionario autorizzato a rappresentare l'amministrazione presso la Commissione tributaria regionale, ove non sussistano specifiche limitazioni o restrizioni ai suoi poteri, ha anche la facoltà di rinunciare all'appello proposto dall'ufficio finanziario.

Sul secondo versante, la sentenza ha statuito che l'Amministrazione finanziaria può, in via di autotutela, ovvero rinunciando o desistendo dal giudizio, pervenire ad una definizione più coerente ai dati oggettivi della specifica fattispecie e tale da evitare un'inutile e defatigante prosecuzione del contenzioso, nonostante *«il credito d'imposta, quale espressione del precetto fiscale, non sia nella sua essenza negoziabile in considerazione del principio di legalità»*. Ciò in quanto *«il principio dell'indisponibilità dell'imposizione tributaria non osta a che l'Amministrazione finanziaria riconosca l'illegittimità totale o parziale dell'atto impositivo, e lo ritiri in via di autotutela, determinando così la cessazione della materia del contendere e l'estinzione del processo pendente, o comunque, disponga della lite, decidendo di resistere o non ad un*

codificato dall'art. 23 Cost.. Tutt'al più, come è stato pure affermato, potrebbe ammettersi che il mutamento da parte dell'amministrazione di un precedente indirizzo (interpretativo) sul quale il contribuente possa aver fatto affidamento, eventualmente rilevi (o possa esse valutato) ai fini della applicazione delle sanzioni».

³⁶⁸ Cass., 15 febbraio 2010, n. 3519, in *Corriere Trib.*, 2010, 11, 895.

³⁶⁹ Cass., 2 luglio 2003, n. 10427, in *Boll. trib.*, 2003, pag. 1417.

ricorso, di impugnare o non una pronuncia sfavorevole, di coltivare un gravame o rinunciarvi»³⁷⁰.

Le sentenze passate in rassegna evidenziano come la giurisprudenza abbia avuto modo di riferirsi al principio di indisponibilità in una pluralità di ipotesi tra loro piuttosto diverse, tanto con riguardo ad istituti di diritto sostanziale che nel risolvere questioni processuali.

E, tuttavia, nessuna di esse affronta nello specifico il problema del fondamento, dei limiti e della perdurante effettività del principio: lasciata alla sola penna della dottrina, l'indisponibilità tributaria è rimasta per decenni un mero assunto, un'immanenza giuridicamente indimostrata tant'è che, come innanzi rammentato, la Suprema Corte è giunta ad affermare apoditticamente che *«non richiede un lungo discorso»³⁷¹.*

Un'inversione di tendenza si è avuta, invece, con alcune recenti decisioni che nell'affrontare il problema della natura giuridica dei c.d. strumenti deflativi del contenzioso o di istituti come la transazione fiscale, i quali sembrano mettere in crisi la vigenza del principio di indisponibilità, ne hanno approfondito il fondamento³⁷².

Nel sostenere ad esempio la natura derogatoria della conciliazione giudiziale viene, ad esempio, sostenuta dalla Cassazione la quale, in più

³⁷⁰ In senso conforme, già Cass. civ., Sez. V, 2 luglio 2008, n. 18054 in banca dati *fisco on line*.

³⁷¹ Cass., 27 febbraio 1979, n. 1276, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, 921 e ss., con nota di PERUGGIA P., *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*.

³⁷² Si veda ad es.. Corte Conti, sez. contr. Piemonte, 28 giugno 2007, 7/Par./2007, secondo cui *“il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, corollario dei principi contenuti negli art. 23 (legalità), 53 (capacità contributiva) e 97 (imparzialità dell'azione amministrativa) Cost. risulta derogabile nel nostro ordinamento soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali che, nel rispetto del predetto principio di legalità ed operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dai citati art. 53 e 23 in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore”*.

occasioni, ha affermato che «poiché nel nostro ordinamento vige il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, le definizioni convenzionali della lite sono valide solo nei casi espressamente previsti, come è nella conciliazione giudiziale che rappresenta una deroga al predetto principio. Non può pertanto vincolare le parti una definizione raggiunta in assenza dei presupposti per la conciliazione giudiziale, fra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice di primo grado»³⁷³.

La Corte dei Conti³⁷⁴, dal canto suo, in un parere di qualche anno fa ha precisato che «il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria scaturisce dai principi di capacità contributiva e d'imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione, previsti, rispettivamente, agli artt. 53, 1° comma, e 97, i quali sono espressione, entrambi, del principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari». In funzione dell'interesse alla certezza dei rapporti ed alla sollecita riscossione dei carichi dovuti, il legislatore avrebbe dunque introdotto gli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, i quali però non costituiscono «negazione della regola dell'indisponibilità del credito tributario» poiché operano «sui presupposti della fattispecie impositiva e non sul tributo, ancora in fase di definitiva determinazione».

Allo stato, pertanto, sia la giurisprudenza più recente, sia la parte maggioritaria della dottrina, pur concordando nel ritenere esistente il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, concludono nel senso di una sua “cedevolezza” a fronte della tutela di interessi costituzionalmente protetti paritari o superiori, talché la Legge può ammetterne la deroga in favore delle diverse tipologie di accordi già esaminate.

³⁷³ Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314 in *Dir. e Prat. Trib.*, 2002, 4, 725 con nota di FANNI M., *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*. Negli stessi termini, cfr. Corte Conti, sez. giur. Lombardia, 30 maggio 2006, n. 312.

³⁷⁴ Corte Conti, sez. contr. Emilia Romagna, 27 febbraio 2007, delib. n. 2/2007/Parere n. 1.

7. *L'ipotesi degli accordi atipici*

E proprio dopo l'analisi di detti moduli consensuali, rimane da vedere se la via degli accordi sia praticabile in campo tributario anche in mancanza di un'espressa previsione di un accordo tipico.

In altri termini, una volta ammessa la possibilità di una deroga all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, con il conseguente "sdoganamento" della rideterminazione/rateazione del *quantum*, ci si deve chiedere se oltre agli accordi (veri o presunti tali) tipici, possano essere posti in essere anche fattispecie atipiche, svincolate da una previsione *ad hoc* e da un *nomen* formale.

La risposta parrebbe essere negativa, pena la violazione del principio di legalità ex art. 97 Cost., e tuttavia non è mancata la posizione possibilista di chi ha rinvenuto il fondamento normativo – e dunque la base legale legittimante – nell'art. 11 della legge 7 agosto 1990, n. 241³⁷⁵.

Innanzitutto è il caso di ricordare che l'orientamento oggi pressoché pacifico è quello della applicabilità delle norme generali sul procedimento amministrativo anche ai procedimenti tributari³⁷⁶. A ciò si aggiunga che molte norme della legge

³⁷⁵ DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali* a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 170 e ss.

³⁷⁶ DEL FEDERICO L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/1990*, in AA. VV., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa* a cura di S. Civitarese Matteucci-G. Gardini., Bologna, 2004, 87 ess.; Id., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, 65; CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. it. dir. trib., 2004, I, 993 e ss.; Id., *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in Dir. prat. trib., 2005, III, 497 e ss.; TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. Trib., 2005, 1447 e ss.; BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di*

27 luglio 2000, n. 212 – c.d. Statuto del contribuente – sono di per sé ricalcate sul modello della legge n. 241 del 1990, spesso rendendo ancor più stringenti gli obblighi di comunicazione, motivazione e contraddittorio preventivo ivi previsti³⁷⁷.

Tuttavia, non può sottacersi che l'art. 13, comma 2, della legge n. 241, riferendosi all'intero capo III sulla "Partecipazione al procedimento amministrativo" statuisce che *"dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano"*: in tale capo rientra appunto anche il citato art. 11 sugli accordi amministrativi sostitutivi e integrativi del provvedimento.

Nonostante il chiaro tenore letterale della disposizione, è stata ipotizzata l'inoperatività del divieto di applicazione delle norme sulla partecipazione nel diritto tributario sia perché l'art. 13 ne escluderebbe al più l'applicazione diretta, ma non quella analogica, sia perché *«l'accordo, come istituto di diritto sostanziale, per sua natura non è interessato dalle norme sul procedimento tributario»*³⁷⁸.

Tale tesi, tuttavia, non pare sostenibile.

È certo vero che la previsione di cui all'art. 11 della legge n. 241/90 consentirebbe di superare l'obiezione principale della possibile violazione del principio di legalità. Tuttavia, le ragioni giuridiche addotte sono, di fatto, dei tentativi di aggiramento del divieto.

In particolare, affermare che l'art. 13 escluderebbe l'applicazione dell'art. 11 ai procedimenti tributari solo in via diretta, ma non anche in via analogica, non significa automaticamente ammettere accordi "atipici" in materia fiscale.

legalità e funzione impositiva, in Riv. dir. fin., 2006, II, 356 e ss.; GUIDARA A., *Gli accordi nella fase di riscossione*, op. cit., 352 e ss.

³⁷⁷ Vedi, da ultimo, il neo introdotto art. 10-bis legge n. 212/2000 in tema di *"Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale"*.

³⁷⁸ DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso*, op. cit., 170.

L'analogia, infatti, come noto, richiede che una fattispecie non sia regolata direttamente da una norma, cosicché ad essa si applicheranno le norme disciplinanti casi simili e materie analoghe (*analogia legis*) o, in assenza (*rectius*: “se il caso rimane ancora dubbio”) i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato (*analogia iuris*).

Se pur si volesse, dunque, ammettere la possibilità di un'applicazione analogica dell'art. 11, essa riguarderebbe accordi tributari atipici: ma, di fatto, l'accordo tributario atipico – se ammesso – troverebbe fonte diretta nell'art. 11, dunque l'applicazione analogica è automaticamente da escludersi.

In modo più chiaro il problema è che, come giustamente espresso dall'art. 12 delle preleggi, può ricorrersi al procedimento analogico fintanto che non esista una norma disciplinante quella fattispecie: ma qui la norma esiste ed è, per l'appunto, l'art. 11, che regola – precisamente – gli accordi sostitutivi e integrativi del provvedimento: ne consegue l'impossibilità oggettiva di una sua applicazione analogica e, dunque, rimarrebbe la sola strada dell'applicazione in via diretta che, però, è esclusa dall'art. 13 della legge n. 241/90.

Dire, poi, che l'accordo non è interessato da norme sul procedimento significa non considerare la loro reale natura. Essi, infatti, sono – per *nomen* – per l'appunto degli accordi, che come tali necessitano di un dialogo tra le parti coinvolte.

Il soggetto pubblico e quello privato, dunque, si aprono al confronto e determinano consensualmente il contenuto dell'atto che integrerà o sostituirà il provvedimento. Ne consegue una necessaria partecipazione del privato al procedimento, altrimenti si avrebbe un atto unilaterale e, cioè, un provvedimento reso in assenza delle garanzie minime procedimentali segnate dalla l. 241/90.

Ne deriva la necessaria negazione di qualsivoglia accordo atipico in attuazione dell'art. 11, almeno in campo tributario, proprio in ossequio al divieto di cui al successivo art. 13, comma 2.

8. *La patologia degli accordi*

Circoscritta, dunque, la rilevanza del tema ai soli accordi tipici, data l'inapplicabilità dell'art. 11 l. 241/90 ai procedimenti tributari in forza del successivo art. 13, resta da esaminare la patologia di detti accordi. Patologia che, com'è ovvio, discende dalla natura dei medesimi così come ci siamo premurati di evidenziarla caso per caso nelle pagine che precedono.

Sia che si tratti di un atto privatistico, sia che gli si attribuisca natura pubblicistica, l'accordo tra Fisco e privato soggiace alle due categorie patologiche di teoria generale: la nullità e l'annullabilità. Nel primo caso, ovviamente, avremo l'applicazione delle norme civilistiche in materia, e dunque nullità strutturale (mancanza di un elemento essenziale), testuale (casi previsti dalla legge) e virtuale (violazione di norme imperative) o annullabilità; nel secondo, si applicheranno invece i principi della legge n. 241/90: art. 21-*septies* per le ipotesi di nullità³⁷⁹, artt. 21-*octies*³⁸⁰ e 21-*nonies*³⁸¹ per quelle di annullabilità.

³⁷⁹ “E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché' negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

³⁸⁰ 1. “E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza”.

2. “Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

³⁸¹ Il provvedimento amministrativo illegittimo ai sensi dell'articolo 21-*octies*, esclusi i casi di cui al medesimo articolo 21-*octies*, comma 2, può essere annullato d'ufficio, sussistendone le ragioni di interesse pubblico, entro un termine ragionevole (comunque non superiore a diciotto

Per mero dovere di cronaca, ribadiamo che l'accordo atipico a contenuto fiscale eventualmente stipulato ai sensi dell'art. 11 sarà nullo per carenza assoluta di potere dell'amministrazione di stipularlo. L'art. 13 impone un divieto insuperabile – come visto sopra – pertanto la violazione del principio di legalità non può che tradursi nella radicale nullità dell'ipotetico accordo.

Per quanto riguarda, invece, gli accordi tipici già esaminati le conclusioni variano fattispecie per fattispecie.

L'accertamento con adesione, come abbiamo visto, assume natura non meramente transattiva (privatistica), ma di vero e proprio accordo sostitutivo di un provvedimento. La natura privatistica, in particolare, va esclusa per la sostanziale disparità delle parti, evidenziata dalla mancanza di un'autonomia negoziale di contenuto³⁸²: la P.A., infatti, deve attenersi a uno schema (procedimentale) molto rigido. A ciò si aggiunga che l'accordo di adesione dev'essere correttamente e adeguatamente motivato, mentre nel diritto contrattuale i motivi sono, di regola, irrilevanti³⁸³.

mesi dal momento dell'adozione dei provvedimenti di autorizzazione o di attribuzione di vantaggi economici, inclusi i casi in cui il provvedimento si sia formato ai sensi dell'articolo 20,)) e tenendo conto degli interessi dei destinatari e dei controinteressati, dall'organo che lo ha emanato, ovvero da altro organo previsto dalla legge. Rimangono ferme le responsabilità connesse all'adozione e al mancato annullamento del provvedimento illegittimo.

2. E' fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole.

³⁸² STIPO M., *L'accertamento con adesione*, op. cit., 1231, evidenzia che “il contratto presuppone in genere la giuridicamente libera valutazione e perciò l'identica posizione di chi dà e di chi riceve (è l'uguaglianza giuridica, presupposto del contratto). È agevole osservare che nell'obbligazione tributaria e, più segnatamente, nel cosiddetto accertamento con adesione del contribuente, che ci occupa, manca quell'uguaglianza di libera valutazione che permette la fusione autonoma di quelle volontà in un contratto”.

³⁸³ COMELLI A, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, op. cit., 537.

Dalla natura pubblicistica discende dunque l'applicabilità piena del regime patologico delineato dalla legge n. 241 del 1990. L'atto sarà dunque nullo o annullabile nei casi previsti, rispettivamente dall'art. 21-*septies* da un lato, 21-*octies* e 21-*novies* dall'altro.

È interessante notare, inoltre, come l'accordo di adesione consista, di fatto, nella sostituzione di un provvedimento, dunque è da inquadrarsi come accordo sostitutivo. Tuttavia, nella peculiare ipotesi in cui il relativo procedimento sia iniziato ad istanza del contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 2, del decreto legislativo n. 218/1997, dopo cioè l'emanazione di un avviso di accertamento, l'accordo si configura come sostitutivo non di un provvedimento di primo grado, bensì di secondo grado: l'atto è, cioè, sostitutivo di un provvedimento che, a sua volta, sarebbe sostitutivo del precedente.

La peculiarità è rilevabile sol che si pensi alla funzione stessa dell'accordo di adesione, e cioè quella di rideterminare il *quantum* in contraddittorio con l'Ufficio, portando elementi che esso, precedentemente, non ha preso in considerazione nell'adozione del provvedimento d'accertamento. A ciò si aggiunga che, come già detto, l'accordo si perfeziona solo al momento del pagamento di quanto pattuito o, nel caso di dilazione, della prima rata: in assenza di tale ulteriore adempimento – che dunque rende l'accordo di adesione una c.d. fattispecie complessa a formazione progressiva – rimane valido ed efficace il primo provvedimento, quello che si intenderebbe sostituire.

Dalla natura pubblicistica dell'accordo discende, poi, la questione sul se sia possibile, una volta perfezionatosi (firma e pagamento), l'intervento in autotutela sul medesimo, ripristinando così retroattivamente la validità e l'efficacia del provvedimento originario.

In linea generale è certamente possibile applicare l'istituto dell'autotutela a siffatto intervenuto accordo, fermo rimanendo tuttavia alcune doverose precisazioni: intanto esso è frutto di un'attività di confronto tra privato e Ufficio, cosicché l'eventuale annullamento d'ufficio dell'accordo – la revoca è esclusa

dall'art. 21-*quinquies* l. 241/90 perché riguarda, almeno per quanto attiene il comma 1, i soli atti a efficacia durevole – dovrebbe essere a rigore interpretato come comportamento in mala fede della P.A., la quale prima firma un accordo e poi lo annulla d'ufficio, con conseguenti responsabilità dei funzionari e dirigenti interessati. In secondo luogo, il comma 2 dell'art. 21-*nonies* precisa che “è fatta salva la possibilità di convalida del provvedimento annullabile, sussistendone le ragioni di interesse pubblico ed entro un termine ragionevole”. Ne discende che, a meno di macroscopici errori, all'Amministrazione risulterà più conveniente convalidare l'accordo annullabile (non nullo, ovviamente, che come tale è insanabile)³⁸⁴.

A diverse conclusioni deve pervenirsi, invece, relativamente all'adesione al verbale di constatazione, come previsto dall'art. 5-*bis* d.lgs. 218/97, abrogato dalla legge di stabilità per il 2015 ma, per espressa deroga, applicabile a tutti i processi verbali notificati entro il 31 dicembre 2015³⁸⁵. Pur essendo una

³⁸⁴ Ricordiamo le già citate, Circ. 28 giugno 2001, n. 65/E e Ministero delle Finanze, Circ. 8 agosto 1997, n. 235/E.

³⁸⁵ L'art. 1, comma 637 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante “*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*” (c.d. legge di stabilità 2015) ha disposto l'abrogazione dell'art. 5-*bis*. Tuttavia, il successivo comma 638 del medesimo articolo ha espressamente previsto che l'istituto continui a trovare applicazione ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro il 31 dicembre 2015. Benché si tratti di una forma di adesione destinata a scomparire a breve, si ritiene comunque proficua la relativa analisi sia in considerazione dei residui spazi di perdurante operatività, sia al fine di evidenziare gli aspetti differenziali rispetto all'accertamento con adesione di cui è stato ritenuto una *species*.

Secondo la disposizione oggetto di soppressione “*Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*” (art. 5-*bis*, comma 1).

fattispecie in via d'estinzione, va comunque ricordato che essa consiste in una mera adesione del privato alle risultanze del verbale di verifica – compiuta dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza – cosicché non vi si possono ravvisare né profili negoziali, né di accordi di tipo pubblicistico né, tantomeno, provvedimenti. L'adesione del contribuente, infatti, è solo un'espressa accettazione di quanto rilevato dai verificatori, con contestuale rinuncia all'impugnazione dell'emanando avviso di accertamento.

Lo schema giuridico della fattispecie si ritiene sia quello del fatto giuridicamente rilevante: all'adesione del privato conseguono benefici in termini di riduzione delle sanzioni e rateazione, che risultano poi formalizzati in uno specifico ulteriore provvedimento. Quest'ultimo, tuttavia, non va confuso con l'adesione stessa: esso è solo conseguenza della rilevata correttezza delle contestazioni mosse dai verificatori a carico del contribuente, cosicché non bisogna sovrapporre il profilo fattuale (adesione spontanea) a quello provvedimentoale.

Conseguentemente, vertendosi in tema di fatto (giuridicamente rilevante), non vi sono margini né per interventi in autotutela, né per invalidità negoziali o pubblicistiche. Stesse considerazioni valgono, d'altro canto, per l'adesione all'invito a comparire.

Quanto alla conciliazione giudiziale, essa assume i connotati di vero e proprio accordo negoziale privatistico, come visto a suo tempo, data la spiccata affinità con la transazione e la necessità che debba essere presentata con istanza congiunta di tutte le parti in udienza.

Al pari di quanto accade in ambito civilistico, il giudice tributario non ha alcun potere di verifica della “congruità” della rideterminazione del *quantum* e

del *tempus*, ma deve limitare il sindacato ai soli profili di eventuale illegittimità³⁸⁶.

La natura negoziale dell'atto fa discendere le conseguenze patologiche civilistiche tipiche del contratto di transazione. Applicandone analogicamente la disciplina, dunque, non si potrà avere impugnazione *ex art.* 1969 c.c. per errore di diritto³⁸⁷ o per lesione³⁸⁸, ma potrà essere annullabile nelle ipotesi di legge, ancorché di difficile concreta verifica in *subiecta materia*, di temerarietà della lite³⁸⁹ o di lite già decisa con sentenza passata in giudicato³⁹⁰.

Discorso a parte merita la disciplina di cui all'art. 1972 c.c.³⁹¹. Qui, infatti, nel primo comma viene sancita la nullità della transazione se relativa a un "contratto" illecito, nel secondo si apre la via all'annullamento della transazione relativa a un "titolo nullo". Ebbene, se può convenirsi in ordine alla possibilità di ottenere l'annullamento della conciliazione giudiziale se nullo è il titolo originario che ha dato luogo alla lite (nel nostro caso, ad es., l'atto impositivo o il

³⁸⁶ La Corte Cost., 24 ottobre 2000, n. 433, infatti, ha stabilito che a fronte della discrezionalità attribuita all'Amministrazione, il ruolo del giudice tributario è circoscritto alla verifica della sussistenza delle condizioni e dei presupposti di ammissibilità della conciliazione, con esclusione di qualsivoglia ingerenza in ordine al merito della definizione. In dottrina, *ex multis*, RUSSO P., *Indisponibilità del tributo*, op. cit., 104 e ss.

³⁸⁷ Art. 1969 c.c.: "La transazione non può essere annullata per errore di diritto relativo alle questioni che sono state oggetto di controversia tra le parti"

³⁸⁸ Art. 1970 c.c.: "La transazione non può essere impugnata per causa di lesione".

³⁸⁹ Art. 1971 c.c.: "Se una delle parti era consapevole della temerarietà della sua pretesa, l'altra può chiedere l'annullamento della transazione".

³⁹⁰ Art. 1974 c.c.: "E' pure annullabile la transazione fatta su lite già decisa con sentenza passata in giudicato, della quale le parti o una di esse non avevano notizia".

³⁹¹ Art. 1972 c.c.: "È nulla la transazione relativa a un contratto illecito, ancorché le parti abbiano trattato della nullità di questo. Negli altri casi in cui la transazione è stata fatta relativamente a un titolo nullo, l'annullamento di essa può chiedersi solo dalla parte che ignorava la causa di nullità del titolo".

diniego di rimborso), si pone il problema dell'applicabilità del comma 1, qualora si verta in tema di provvedimento impositivo illecito.

Il particolare tenore letterale della disposizione indurrebbe ad escludere ogni rilevanza in campo tributario. Tuttavia, vi è da chiedersi se tale conclusione risulti compatibile con il principio di legalità amministrativa e di uguaglianza ex artt. 97 e 3 Cost. In altri termini, ferma restando la residualità in concreto di tale evenienza, occorre domandarsi se a fronte di un provvedimento illecito – e come tale va inteso un provvedimento non meramente illegittimo ma contrario, ad esempio, a norme di carattere penale – possa vietarsi l'annullamento della conciliazione *medio tempore* intervenuta. Ebbene, a nostro avviso la risposta non può che essere negativa, perché se intanto è ammesso l'annullamento nei casi di titolo nullo, a maggior ragione esso sussiste nel caso di titolo nullo perché illecito, dunque fuori da ogni schema legislativo e, anzi, recisamente *contram legem poenalem*. Tale conclusione, d'altronde, appare in linea con quanto stabilito dal successivo art. 1973 c.c., laddove prevede l'annullabilità della transazione fatta, in tutto o in parte, “*sulla base di documenti che in seguito sono stati riconosciuti falsi*”.

Non si applicherà, invece, l'art. 1976 c.c.³⁹² in tema di risoluzione per inadempimento in quanto in tale evenienza gli articoli 48, comma 4, e 48-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 546/1992 statuiscono in via diretta che tanto l'accordo di conciliazione che il processo verbale costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento di quelle spettanti al contribuente.

³⁹² Art. 1976 c.c. “La risoluzione della transazione per inadempimento non può essere richiesta se il rapporto preesistente è stato estinto per novazione, salvo che il diritto alla risoluzione sia stato espressamente stipulato”.

In relazione all'istituto del reclamo/mediazione, dalla affermata natura negoziale discende l'applicabilità della relativa disciplina privatistica in termini di nullità per difetto di uno degli elementi essenziali.

Qualche perplessità potrebbe sorgere in relazione all'ipotesi in cui sia fatta oggetto di mediazione una pretesa superiore al limite legislativo di ventimila euro. Ebbene, secondo l'ottica amministrativistica, tale patologia dovrebbe culminare in un annullamento dell'atto, per violazione di legge e/o eccesso di potere.

In realtà, anche in tal caso si ritiene possa concludersi per la nullità, a cui favore sembrerebbero militare diverse ragioni. In primo luogo, poiché l'accordo di mediazione rappresenta un negozio giuridico, il naturale regime patologico non può essere l'annullamento provvedimentoale ma, al più, l'annullamento negoziale o la nullità. Escluso il primo, perché non vi è errore, violenza o dolo, rimane la seconda, che ben si attaglia al caso di specie sotto il profilo dell'illiceità dell'oggetto. Delimitato, infatti, l'ambito di operatività dell'istituto in parola con le controversie di valore fino a ventimila, ciò che rimane escluso è, *ipso facto*, non mediabile, e dunque diviene oggetto illecito dell'accordo.

Qualora, tuttavia, si ritenesse di restringere l'area della illiceità solo a quella penalmente rilevante, la tesi qui sostenuta della nullità reggerebbe comunque in forza dell'art. 1418 c.c., laddove prevede tale sanzione per violazione di norme imperative. Dunque, nullità di tipo virtuale anziché strutturale. In altri termini, il limite di valore di cui all'art. 17-bis del decreto legislativo n. 546/1992, sarebbe da intendersi alla stregua di norma imperativa sottratta alla negoziazione tra contribuente e Amministrazione, dal che conseguirebbe la nullità di un'eventuale accordo di mediazione violativo del limite citato.

Con riferimento al pagamento mediante cessione di beni culturali, come detto, essa si presenta come una particolare forma di *datio in solutum* che trova sede nella fattispecie complessa a formazione progressiva dell'adozione del decreto interministeriale e la successiva accettazione del contribuente. La natura

del decreto è certamente pubblicistica, cosicché può ben considerarsi in riferimento la patologia degli atti amministrativi. Di contro, l'accettazione del contribuente potrà essere invalida, in quanto tale, solo per vizi attinenti la volontà.

Guardando al fenomeno compensativo e alla pluralità delle fattispecie in cui esso si sostanzia in ambito tributario, occorre operare delle distinzioni in base alle ipotesi individuate dalla legislazione vigente. La compensazione verticale e quella orizzontale, in particolare, non pongono particolari problemi, posto che operano automaticamente su iniziativa del contribuente in sede di versamento unitario. Le eventuali patologie riscontrabili possono riguardare la discordanza tra crediti effettivamente vantati e importi compensati, rilevabili in base ai controlli automatizzati *ex art. 36-bis d.P.R. 600/73*, ovvero in caso di controlli sostanziali sulla reale esistenza del credito e del relativo fatto generatore. Questioni, comunque, che attengono al diverso tema dell'impugnazione degli atti di accertamento, e non dell'invalidità della compensazione.

Relativamente alla compensazione di cui all'art. 28-*ter* d.P.R. n. 602/1973, in base alle modalità di perfezionamento della fattispecie (l'Ufficio trasmette l'istanza all'agente della riscossione, l'agente notifica una proposta di compensazione, il contribuente accetta) la patologia risulta articolata.

La segnalazione da parte del Fisco, infatti, presuppone la preventiva verifica positiva della sussistenza del credito. L'agente è obbligato a notificare la proposta di compensazione. Il contribuente, pur libero di accettare, di fatto accetta sempre, perché in tal modo evita i lunghi tempi di rimborso e risparmia le somme da versare a titolo di debito d'imposta.

Se questo è lo schema, a parte l'ipotesi di vizio radicale della volontà, cioè di inesistenza di una volontà di aderire – caso per vero di scuola – resta il problema di capire cosa accada se, successivamente, l'Amministrazione accerti l'inesistenza del credito compensato.

Il problema si pone perché l'accordo di compensazione è proposto non dall'Ufficio, ma dall'agente della riscossione, ancorché su impulso del primo. Parte negoziale, pertanto, è l'agente e non l'ente impositore. A parere di chi scrive, in tal caso nessun vizio inficia l'accordo, che pertanto rimane pienamente valido ed efficace.

L'Amministrazione, al più, dovrà recuperare il credito erratamente ritenuto esistente – e indebitamente compensato – con un atto di recupero, autonomo e distinto dall'accordo già concluso, il quale seguirà l'ordinaria via dell'impugnazione e dell'eventuale patologia che può afferire un provvedimento amministrativo di tal tipo. L'effetto finale, insomma, sarà quello non di invalidare la compensazione, ma di creare una nuova obbligazione tributaria avente ad oggetto l'indebita spettanza di quel credito utilizzato in compensazione.

Quanto alla transazione fiscale, occorre distinguere a seconda che sia proposta in sede di concordato preventivo ovvero nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

Con riguardo alla prima, la natura “dipendente” rispetto alla procedura concordataria, configurandosi come fase endoconcorsuale della stessa, comporta che del concordato preventivo condivida gli effetti e le sorti, tanto nelle fasi fisiologiche di omologazione ed esecuzione, che in quelle patologiche attinenti alla risoluzione o all'annullamento³⁹³.

Dovendo trovare applicazione le disposizioni recate dalla legge fallimentare ne consegue che, ad esempio, eventuali vizi della procedura sono destinati ad essere rilevati già dal Tribunale chiamato, in sede di omologazione, a verificare

³⁹³ In questo senso si rinviene copiosa giurisprudenza di merito, cfr. *ex multis*, Tribunale di Milano, decreto del 13 dicembre 2007 n. 13728; Trib. Roma, decreto 27 gennaio 2009; Trib. Piacenza, decreto 1 luglio 2008, in *Dir. fall.*, 2009, II, 66.

la regolarità della stessa e l'esito della votazione, oltre a poter essere eccepiti con apposita opposizione da parte dei creditori dissenzienti.

Istituti del tutto peculiari sono poi, come accennato, la risoluzione e l'annullamento del concordato che determinano la cessazione degli effetti derivanti dall'omologazione. Mentre la prima costituisce ad un tempo la sanzione ed il rimedio a fronte dell'inadempimento degli obblighi facenti capo al debitore derivanti dal concordato, l'annullamento è esperibile, ai sensi del combinato disposto degli artt. 186 e 138 L.F., nel caso in cui l'imprenditore abbia dolosamente sottratto o dissimulato una parte rilevante dell'attivo ovvero esagerato il passivo³⁹⁴. In particolare, per dare ingresso alla relativa azione il comportamento del debitore deve aver integrato un raggiro che ha effettivamente tratto in inganno i creditori e gli organi della procedura fuorviandone le determinazioni relative al concordato. Al di fuori dell'ipotesi in parola, non è possibile far valere l'invalidità del concordato per motivi diversi essendo espressamente esclusa ogni altra azione di nullità ex art. 138, comma 1.

In relazione invece alla transazione conclusa nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, l'inquadramento in termini privatistici e negoziali della fattispecie induce a ritenere applicabile la disciplina codicistica dettata in tema di cause di invalidità del contratto (artt. 1418 e ss. c.c.), nonché, con riferimento alla diversa problematica dei rimedi all'inadempimento del debitore, quella relativa alla risoluzione ex art. 1453 c.c..

³⁹⁴ Al riguardo si richiama l'attenzione sull'art. 11, comma 2, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (come modificato dall'art. 29, comma 4, del d.l. n. 78 del 2010, convertito dalla l. n. 122 del 2010) che nel disciplinare il reato di "sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte" stabilisce che "È punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di ottenere per sé o per altri un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore ad euro cinquantamila. Se l'ammontare di cui al periodo precedente è superiore ad euro duecentomila si applica la reclusione da un anno a sei anni".

Tale conclusione appare coerente con la ricostruzione operata, rispetto alla quale non sembra invece applicabile in via analogica dell'art. 186 L.F. in tema di annullamento e risoluzione del concordato preventivo.

Resta inteso, ovviamente, che la possibilità di agire in ossequio alla disciplina civilistica per far valere eventuali vizi genetici o funzionali dell'accordo è prerogativa dei creditori aderenti. I creditori che siano rimasti estranei, invece, sono legittimati alla proposizione dell'opposizione all'omologa (art. 182-bis, comma 3) con la quale potranno eccepire i profili inerenti il raggiungimento della maggioranza prescritta, la sufficienza delle risorse, l'attendibilità dei dati aziendali, l'attuabilità dell'accordo, ma non anche quelli contrattuali. Laddove, poi, si manifestasse l'inadempimento nei loro confronti, potranno ordinariamente esperire tutte le azioni previste a tutela del credito, ivi compresa la proposizione dell'istanza di fallimento.

Tali direttive sono destinate a trovare applicazione, in relazione alla posizione rivestita nella situazione concreta, anche con riferimento all'amministrazione finanziaria la quale, peraltro, risulta destinataria di una specifica disposizione che consente una tutela rafforzata del credito tributario e scoraggia possibili abusi nell'adozione dello strumento. L'art. 182-ter, comma 7, prevede infatti la revoca di diritto della transazione fiscale conclusa nell'ambito degli accordi di ristrutturazione laddove il debitore non esegua i pagamenti dovuti alle agenzie fiscali (e agli enti previdenziali) entro novanta giorni dalle relative scadenze.

Da ultimo, con riguardo alla c.d. dilazione di pagamento delle imposte iscritte a ruolo, abbiamo visto come, esclusa la natura di negozio e di accordo, stante la predeterminazione a livello normativo dei presupposti e del contenuto dell'atto, si verta in tema di provvedimenti assolutamente vincolati. Dunque, non potranno che trovare applicazione le norme in tema di patologia dell'atto amministrativo presenti nella legge 7 agosto 1990, n. 241.

Considerazioni conclusive

A fronte di un quadro normativo piuttosto frammentario, multiforme e assolutamente foriero di interpretazioni davvero opposte e contrastanti, trarre delle conclusioni è esercizio tutt'altro che agevole.

Da un lato, vi è il principio di indisponibilità che, pur nelle innegabili difficoltà con cui si scontra ogni tentativo di formalizzazione in termini puntuali, sembra comunque potersi ricavare, ancorché in assenza di espresse enunciazioni, traendone i diversi tasselli, quasi fosse un mosaico, da una pluralità di disposizioni e valori costituzionali. Che si presenti intimamente intrecciato e tragga linfa dai principi di uguaglianza, capacità contributiva, legalità e imparzialità dell'azione amministrativa non sembra infatti possa discutersi.

Dall'altro, altrettanto innegabile è la constatazione che l'evoluzione del sistema fiscale sia orientata verso un riconoscimento sempre più ampio di accordi e intese tra amministrazione finanziaria e contribuente, in direzione, quindi, di una conformazione in termini più spiccatamente “negoziali” del rapporto tributario e delle relative vicende.

L'introduzione di modelli e schemi di determinazione “consensuale” del tributo nella fase propriamente accertativa – un tempo caratterizzata in chiave rigorosamente unilaterale e autoritativa – in uno con il riconoscimento di spazi per accordi e negozi nella fase di riscossione al fine di modulare, sotto il profilo dei modi, tempi e, finanche, degli importi, l'adempimento del contribuente, determinano una compressione del principio, la cui tenuta è soggetta ad una graduale erosione.

L'analisi condotta ha evidenziato come in questo campo alcuni istituti abbiano maggiormente goduto di fortuna rispetto ad altri.

L'abrogazione dell'adesione ai verbali di constatazione è, ad esempio, la certificazione dell'applicazione marginale, se non nulla, che si è fatta

dell'istituto, mentre altri, nati originariamente sotto una cattiva stella (transazione fiscale) sono stati significativamente rinnovati al fine di garantirne l'effettività.

L'accertamento con adesione rimane quello più "frequentato" dai contribuenti, che auspicano di pervenire all'esito del contraddittorio procedimentale, evitando quindi l'alea propria del contenzioso e i connessi oneri economici, ad una riduzione del *quantum* dovuto e delle sanzioni.

L'estensione, dal primo gennaio 2016, dell'istituto della conciliazione giudiziale anche in secondo grado, l'ampliamento dell'ambito applicativo del reclamo/mediazione, unitamente alla possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado, forniscono ulteriori indicazioni nel senso di una connotazione in chiave consensuale di attuazione del tributo, parimenti vantaggiosa per entrambe le parti in causa.

Ed infatti non può sottacersi che l'amministrazione finanziaria, ancor prima e forse più del contribuente, ritrae dal ricorso a soluzioni consensuali un livello di soddisfacimento dell'interesse pubblico perseguito superiore a quanto conseguibile attraverso l'esercizio unilaterale del potere.

Se si accetta questa verità, ben si comprende come il terreno più fertile per la diffusione di accordi, anche di carattere negoziale, sia proprio quello della riscossione dei tributi.

In questo campo, infatti, emergono esigenze di carattere eminentemente pratico che attengono alla sollecita e certa acquisizione dei crediti che non possono essere obliterate e che giustificano il riconoscimento di limitati poteri di disposizione, ma solo ed in funzione di una più efficiente e sicura realizzazione.

L'attuale contesto economico, caratterizzato da una crisi perdurante, fornisce, se vogliamo, un privilegiato ambito di osservazione in concreto delle dinamiche di cui si è cercato di fornire l'inquadramento teorico.

In una fase congiunturale sfavorevole, infatti, il creditore che più di altri risente delle conseguenze negative è proprio lo Stato. Non è un caso, quindi, che di recente a più riprese il legislatore sia intervenuto a introdurre e, ancor più

spesso, a modificare istituti e discipline in grado di incidere in maniera determinante sulla misura e i tempi di acquisizione del gettito fiscale. Si possono citare, tra le altre, le disposizioni in tema di voluntary disclosure, acquiescenza, ravvedimento operoso, ruling. Con specifico riguardo ai temi indagati nel presente lavoro, si pensi, invece, agli interventi, di cui si è dato conto, in ordine agli istituti della conciliazione giudiziale, del reclamo/mediazione, della transazione fiscale e della dilazione delle imposte iscritte a ruolo.

In altri termini, il Legislatore, di fronte all'inadempimento dei contribuenti ad obblighi fiscali già positivamente accertati, si preoccupa di fornire sempre più strumenti, di natura e caratteri diversi, per consentire il versamento ancorché parziale e/o rateizzato del *quantum debeatur*.

Nell'ottica del pareggio di bilancio e del rispetto del Patto di stabilità europeo, queste sono certamente tra le misure più adeguate che, nel quadro di riferimento, lo Stato possa adottare. E, tuttavia, rimane il dubbio – e forse anche la certezza – che esse costituiscano non solo il segno di un avvicinamento al contribuente, quale effetto positivo, ma altresì lo specchio della crisi dell'Amministrazione, in senso negativo.

Essa, cioè, addivene all'accordo con il contribuente perché costretta dall'inevitabile spada di Damocle della necessità dell'incasso. Senza tributi lo Stato fallisce e, conseguentemente, ciò che viene ideato come “àncora di salvataggio” per i privati, diviene àncora di salvataggio dell'intera Repubblica.

Il segno della crisi economica, insomma, colpisce direttamente i cittadini e indirettamente lo Stato, il quale può e deve certo chiedere l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, in cui è ricompresa la (in)derogabile pretesa tributaria, ma deve anche fronteggiare una realtà fattuale di generalizzata difficoltà finanziaria, che spesso non consente l'assolvimento dei doveri fiscali.

Come si vede, allora, si tratta di operare un delicato bilanciamento tra opposte esigenze, di eguale rango costituzionale, che giustifica, in ipotesi specificamente

determinate a livello legislativo, una deroga al principio di indisponibilità, di cui non può comunque affermarsi semplicisticamente un superamento sulla base del rilievo dell'esistenza di una pluralità di strumenti, talvolta anche di origine risalente, che consentono forme concordate di esazione dei tributi.

Non si vuole certo negare che gli stessi giochino in maniera convergente nel senso di un affievolimento dell'indisponibilità, tuttavia, la loro previsione non può e non deve essere eccessivamente enfatizzata, dovendosi pur sempre mantenere distinti il piano dei principi, cui può ascriversi quella che sinteticamente si definisce come indisponibilità dell'obbligazione tributaria, dalle disposizioni.

Allorché, quindi, si esca dal perimetro applicativo disegnato per quest'ultime dal legislatore, può dirsi che il principio di indisponibilità continui a permeare l'ordinamento tributario garantendo la giustizia e l'uguaglianza dell'imposizione.

La valenza dell'indisponibilità quale principio centrale della materia tributaria ci sembra trovi, da ultimo, riconoscimento per effetto della normativa sovranazionale.

L'armonizzazione fiscale, infatti, imponendo il rispetto nello spazio europeo di una disciplina sostanziale di carattere uniforme, impedisce che, con riferimento ai c.d. "tributi comunitari", i legislatori nazionali possano introdurre congegni attuativi dell'imposizione caratterizzati da profili dispositivi della pretesa erariale. Gli stessi, invero, nella misura in cui sono in grado di incidere sulle risorse proprie dell'Unione, così come di frapporsi al pieno perseguimento delle quattro libertà comunitarie ovvero di ostacolare l'obiettivo della libera concorrenza nel mercato, potrebbero per ciò solo tradursi nella violazione dei trattati europei.

In ragione degli specifici obblighi verso l'UE, quindi, il principio di indisponibilità, di cui pure si registra, nel senso innanzi chiarito, un arretramento, riceve rinnovato vigore in relazione ai tributi comunitari per effetto del primato del diritto europeo su quello interno.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007.
- AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007.
- AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012.
- AA.VV., *La riscossione delle prestazioni imposte. Criticità e profili evolutivi* a cura di T. Maglione-G. Petrillo, Napoli, 2011.
- AA.VV., *La riscossione dei tributi* a cura di A. Comelli-C. Glendi, Padova, 2010.
- AA.VV., *La riscossione dei tributi* a cura di M. Basilavecchia-S. Cannizzaro-A. Carinci, Milano 2011.
- AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2008.
- ALIBRANDI T.-FERRI P.-PASOLINI DALL'ONDA N., *Il nuovo regime tributario dei beni culturali. Commento alla legge 2 agosto 1982, n. 512*, Milano, 1983.
- ALLORIO E.-MAGNANI C., *Riscossione coattiva delle imposte*, in *Nss. Dig. It.*, XVI, Torino, 1969, 34.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962.
- ALLORIO E.-PAGLIARO A., *Concordato tributario*, in *Nss. Dig. It.*, III, Torino, 1959, 988.
- AMATUCCI F., *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* a cura di F. Paparella, Milano, 2013, 689;
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013.
- AMBROSI L.-IORIO A., *Incostituzionale solo in parte la mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2014, n. 19, 1848.
- ANELLI C.-IZZUCCI F.-TALICE C., *Contabilità pubblica*, Milano, 1996.

ATTARDI C., *Reclamo e mediazione: profili di novità e di opportunità nel panorama degli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *il Fisco*, 2012, n. 30, I, 4796.

BARETTONI ARLERI A., *Riscossione delle entrate dello Stato e degli enti pubblici*, in *Enc. Dir.*, XL, Milano, 1989, 1176.

BASCIU A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966.

BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 356.

BASILAVECCHIA M., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corriere Tributario*, 2009, 656.

BASILAVECCHIA M., *Rateizzazioni rinegoziabili anche per omissioni "future" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2011, 1293.

BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. dir.*, XL, Milano, 1989, 1179.

BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir. Agg.*, II, Milano, 1998, 22.

BATISTONI FERRARA F., *L'evoluzione del quadro normativo*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 19.

BATISTONI FERRARA F., *Conciliazione giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, II, Milano, 1998, 229.

BATISTONI FERRARA F.-BELLÈ B., *Diritto tributario processuale*, Padova, 2014.

BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 679.

BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957.

BETTI R.-VALENTE P., *Strumenti deflativi del contenzioso e adesione a pvc: profili critici*, in *il Fisco*, 2012, n. 31, 4975.

BIONDO P., *L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 948.

BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo tributario*, Milano, 2010.

BORIA P., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 59.

BORIA P., *Il sistema tributario*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 17.

BRIGHENTI F., *Compensazione tributaria a tutto campo: parola alla Cassazione*, in *il Fisco*, 2006, 7028.

BRIGHENTI F., *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa? (appunti a margine dell'art. 3, comma 3, della legge 178/02)*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301.

BRUZZONE M., *L'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione*, in *Corr. trib.*, 2002, 1297;

BUSCEMA A., *Aspetti sostanziali e processuali della rateazione delle imposte e della sospensione della riscossione alla luce della Circ. n. 15/E del 26 gennaio 2000*, in *il Fisco*, 2000, 26, 8727;

BUSCEMA A., *Differenza tra autotutela tributaria e accertamento con adesione*, in *Azienditalia - Fin. e Trib.*, 2010, 12, 468.

CALIFANO C., *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, III, 497.

CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. it. dir. trib.*, 2004, I, 993.

CANTILLO G., *Il reclamo e la mediazione tributaria: prime riflessioni sul nuovo art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *il Fisco*, 2011, n. 31, parte I, 4997.

CANTILLO M., *Conciliazione: III Processo tributario*, in *Enc. giur.*, Roma 2002.

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 3.

CARINCI A.- TASSANI T., *Dall'adesione all'acquiescenza nei nuovi strumenti deflativi del contenzioso tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2009, 265.

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 133.

CASSESE S., *I beni pubblici*, Milano, 1969.

CATTANEO M. – PALLADINO M., *Commento sub art. 182-ter*, in *La riforma del diritto fallimentare*, Egea, Milano, 2006.

CAVAZZUTTI F., *Fisco e sistemi fiscali*, in *Enc. Scienze sociali*, Roma, 1991, 144.

COCIVERA B., *Concordato tributario*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 525.

COCIVERA B., *La compensazione nel diritto finanziario*, in *Rass. dir. pubbl.* 1962, 5.

COLAJANNI M.P., *All'errore materiale del contribuente si può sempre rimediare*, nota a Commissione Tributaria I grado, Milano, sez. V, 30 maggio 1986, in *Boll. trib.*, 1986, 1077.

COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria - Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012.

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, n. 3, 10467.

CORDEIRO GUERRA R., *La compensazione*, in AA.VV., *Lo statuto del contribuente* a cura di G. Marongiu, Torino, 2004.

CROVATO F., *Una sentenza ancora attuale sull'indisponibilità del credito tributario come "regola" di rigore contabile nel bilancio pubblico*, in *Dialoghi trib.*, n. 3/2008, 7.

CUVA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano,

2006, 392.

DE MITA E., *La funzione e gli atti della riscossione*, in AA.VV., *La nuova disciplina della riscossione dei tributi* a cura di L. Tosi, Milano, 1996.

DE MITA E., *Profili storici e costituzionali del concordato tributario*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.

DEL FEDERICO L., *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 155.

DEL FEDERICO L., *Commento sub art. 182-ter. Transazione fiscale*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, diretto da A. Jorio e coordinato da M. Fabiani, Bologna, 2007.

DEL FEDERICO L., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 215.

DEL FEDERICO L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le prospettive di revisione della legge n. 241/1990*, in AA.VV., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa* a cura di S. Civitarese Matteucci-G. Gardini., Bologna, 2004, 87.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003.

DEL PRATO E., *Transazione (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992.

ESPOSITO R., *La riscossione*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 785.

FABIANI M., *Il decreto correttivo della riforma fallimentare. Aggiornamento al d.lgs. n. 169/2007*, in *Commentario* diretto da A. Jorio, coordinato da M. Fabiani, Torino-Bologna, 2007, 59.

FABIANI M., *La falcidiabilità di tutti i crediti tributari e l'equivoco della lettura della Cassazione*, in *Fall.*, 2014, 267.

FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in Comelli A.-Glendi C., *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 15.

- FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.
- FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rotture di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *il Fisco*, 2003, I, 794.
- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, Padova, 2003.
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 45.
- FALSITTA G., *Obbligazione tributaria*, in *Diz. di dir. pubblico* diretto da S. Cassese, IV, Milano, 2006, 3842.
- FALSITTA G., *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nss. dig. it.*, XVI, Torino, 1969.
- FALZONE G., *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960.
- FANNI M., *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, nota a Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2002, 4, 725.
- FANTOZZI A., *Accertamento tributario, I) Teoria generale*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 2008.
- FANTOZZI A., *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 397.
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- FEDELE A., *La riserva di legge*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da Amatucci A., Padova, 1994, 157.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- FEDELE A., *Art. 23 cost.*, in *Comm. cost. Branca*, Bologna-Roma, 1978, 21.
- FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 883.
- FERRARIO A.A., *La compensazione di crediti e debiti tributari e la portata dello Statuto del contribuente*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 1140.

FERRI F., *L'accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, 665 (parte I) e 2001, 62 (parte II).

FERRO M., *I nuovi strumenti di regolazione negoziale dell'insolvenza e la tutela giudiziaria delle intese fra debitore e creditori: storia italiana della timidezza competitiva*, in *Il Fallimento*, 2005, n. 5, 595.

FRANCARIO L., *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989.

FRANZONI M., *La transazione*, Padova, 2001.

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

GABELLI M., *Caratteristiche dei nuovi istituti deflativi del contenzioso*, in *il Fisco*, 2011,1.

GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1115.

GAFFURI G.F., *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, 289.

GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1493.

GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *AA.VV., Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 61.

GIANNELLI G., *Concordato preventivo, accordi di ristrutturazione dei debiti, piani di risanamento dell'impresa nella riforma delle procedure concorsuali. Prime riflessioni*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 1170.

GIANNINI A.D., *Circa la inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, 291.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Milano 1956.

GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956.

GIANNINI A.D., *La tassa per l'occupazione di aree pubbliche e le concessioni preesistenti*,

in *Giur it.*, 1937, I, 993.

GIOVANNINI A., *La disciplina “riveduta e corretta” del reclamo e della mediazione*, in *il Fisco*, 2014, n. 9, 814.

GIOVANNINI A., *Reclamo e mediazione tributaria: per una riflessione sistematica*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1, 51.

GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

GOLINO S., *La transazione fiscale e gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *il Fisco*, 2007, n. 46, 6701.

GRANELLI A.E., *Il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione di beni culturali*, in AA.VV., *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali*, Roma, 1986, 115.

GRASSI E., *Strumenti deflativi del contenzioso e partecipazione del contribuente*, in *il Fisco*, 2008, 40, 7197.

GROSSI M. R., *La riforma della legge fallimentare: commento e formule della nuova disciplina delle procedure concorsuali*, Milano, 2008.

GUIDARA A., *Commento all'art. 19 d.P.R. 602/73*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario* a cura di C. Consolo-C. Glendi, Padova, 2012.

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.

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.

GUIDARA A., *Prime riflessioni sulla rateazione dei tributi iscritti a ruolo*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 847.

INGROSSO G., *Diritto finanziario*, Napoli, 1956.

INGROSSO G., *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1937.

- LA MEDICA D., *Rateazione dei tributi*, in *Enc. giur.*, XXVI, Roma, 1991.
- LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, I, Torino, 1987.
- LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi* a cura di A. Comelli-C. Glendi, Padova, 2010, 25.
- LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase di riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 313.
- LA ROSA S., *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, XIII, Roma, 1989.
- LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2009.
- LETIZIA L., *La compensazione in ambito tributario*, in AA.VV., *La riscossione delle prestazioni imposte* a cura di T. Maglione-G. Petrillo, Napoli, 2011, 57.
- LIBURDI D., *Circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 - I nuovi istituti del reclamo e della mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2012, n. 14, II, 2171.
- LO CASCIO G., *Le nuove procedure di crisi: natura negoziale o pubblicistica?*, in *Fall.*, 2008.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000.
- LUPI R., *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2006, 457.
- LUPI R., *L'indisponibilità come regola di contabilità pubblica*, *Dialoghi trib.*, 2008, n. 3, 10.
- LUPI R., *Le paradossali forzature del grande condominio e l'indisponibilità del credito tributario: un puntello teorico alla paralisi e alla corruzione*, in *Dialoghi Tributari*, n. 2013, n. 1.
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 2001.
- LUPI R., *Intaccata l'eredità del Fisco inefficace*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 luglio 2004.
- MAGNANI L., *La transazione fiscale*, in *Il diritto fallimentare riformato* a cura di G. Schiano Di Pepe, Padova, 2007, 682.

MANCA M., *Partecipazione del cittadino contribuente al procedimento amministrativo tributario*, in *il Fisco*, 2003, 186.

MANONI E., *Istituti deflativi del contenzioso e individuazione del momento di perfezionamento dell'accordo*, in *il Fisco*, 2013, n. 30, I, 4628.

MARELLO E., *Il perfezionamento dell'accertamento con adesione e le conseguenze del mancato versamento*, in *Giur. It.*, 2010, 5.

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

MARINI G., *Art. 182-ter*, in AA.VV., *La riforma della legge fallimentare* a cura di A. Nigro-M. Sandulli, Torino, 2006, 1113.

MARONGIU G., *In attesa di una disciplina organica per l'immediata operatività della compensazione tributaria*, in *Gli speciali di Corriere Tributario*, *La riscossione delle imposte*, 2011, 6.

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, in *il Fisco*, 2006, 32.

MENCARELLI S., *Primi rilievi su compensazione e Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1231.

MESSINA S.M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006.

MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, 1.

MICELI F., *Il comportamento degli uffici e l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela* a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, 29.

MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in AA.VV., *Diritto Tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 615.

MICHELÌ G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.

MICHELÌ G.A., *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1967, I, 264.

MONTANARI M., *Il processo tributario nel segno della mediazione*, in *Dir. prat. trib.*,

2013, 1, 1053.

MOSCATELLI M.T., *La patologia delle definizioni consensuali delle imposte*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007.

MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

MOSCATI E., *Vincoli di indisponibilità*, in *Nss. Dig. It.*, XX, Torino, 1975, 818.

NAPOLI A., *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative penali e fiscali*, *Fisco*, 2003, 40, 6295.

NEGRO F., *Indisponibilità giuridica*, in *N.ss. Dig. It.*, VIII, Torino, 1962, 605.

NOCERA C., *Reclamo e mediazione nel processo tributario dal 1° aprile 2012*, in *il Fisco*, 2012, 8, I, 1094.

PALAZZO A., *La transazione*, in *Trattato di diritto privato*, diretto a P. Rescigno, Torino, 1986.

PALMIERI A.M., *Transazione e rapporti eterodeterminati*, Milano, 2000.

PANNELLA P., *L'incognita transazione fiscale*, in *Fall.*, 2009, n. 6, 644.

PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 477.

PENNELLA N., *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario* a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 231.

PERLINGIERI P., *Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento. Art. 1230-1259*, in *Commentario del codice civile* a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1975.

PERUGGIA P., *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, 921.

PETRILLO G., *La conciliazione giudiziale tributaria e la teoria germanica dell'”intesa*

effettiva”, in AA.VV., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso, Strumenti e tecniche di tutela dell’amministrato e del contribuente* a cura di S. Civitaresse Matteucci-L. Del Federico, Milano, 2010, 313.

PEZZELLA D.-SANTACROCE B., *Credito tributario falciabile anche nella proposta di concordato senza transazione fiscale*, in *Corr. Trib.* 2015, 26, 1987.

PICIOCCHI P., *Alcune considerazioni sull’indisponibilità dell’obbligazione tributaria nell’ordinamento delle autonomie locali*, in *"GT - Rivista di giurisprudenza tributaria"*, 2005, n. 7, 668.

PIERRO M., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 979.

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, 1, 65.

POMINI R., *L’inderogabilità dell’obbligazione tributaria fra privato e Comune*, in *Riv. dir. fin.*, II, 1950, 51.

PRESTI G., *Gli accordi di ristrutturazione dei debiti*, in *Banca borsa e tit. cred.*, 2006, n. 1, 16.

PUGLIATTI S., *L’atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Ann. Messina*, I, 1927.

PUGLIATTI S., *Diritto civile, Metodo-Teoria-Pratica*, Milano, 1951.

PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padova, 1937.

RAGUSA MAGGIORE G., *Compensazione (dir. civ.)*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, 20.

RANDAZZO F., *Il “consolidamento” del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 10, 825.

RASI F., *Reclamo e mediazione tributaria: tutto risolto dal legislatore e dalla Corte Costituzionale?*, in *Dir. e prat. trib.*, 2014, n. 3, 10550.

REALMONTE F. - MAGRÌ A., *Indisponibilità*, in *Enc. Dir.*, Agg, III, Milano, 1999, 685.

REDI M. , *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, 407.

ROCCO G., *La natura inscindibile della transazione fiscale. Profili applicativi*, in *Dir. Fall.*, 2015, 61.

ROSSI A., *Compensazione dei debiti tributari: mancano i regolamenti, lo Statuto non si applica*, in *il Fisco*, 2002, 5841.

ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008, 192.

ROSSI P., *L'atto di accertamento*, in AA.VV., *Diritto tributario* a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 717.

RUSSO A., *Legittimità costituzionale del reclamo e della mediazione nel processo tributario*, in *il Fisco*, 2011, n. 30, I, 4843.

RUSSO A., *Osservazioni sui profili generali del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992*, in *il Fisco*, 2011, n. 35, I, 5715.

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* a cura di S. La Rosa, 2008, 89.

RUSSO P., *La compensazione in materia tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 6, 1855.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005.

SALVINI L., *Sarebbe preferibile l'opzione dell'immediata applicabilità*, in *Guida normativa*, 2002, n. 12, 29.

SANDULLI P., *La Corte costituzionale analizza la mediazione tributaria*, in *Riv. dir. proc.*, 2015, n. 3, 813.

SANTORO PASSARELLI F., *La transazione*, Napoli, 1975.

SCHLESINGER P., *Compensazione*, in *Noviss. Dig. It.*, III, Torino, 722.

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

SERRENTINO R., *Il «nuovo» istituto della mediazione tributaria: osservazioni critiche*, in

Dir. prat. trib., 2013, n. 6, 11347.

STASI E., *La transazione fiscale*, in *il Fisco*, 2008, 733.

STEVANATO D., *Determinazione della ricchezza, obbligazione di riparto e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi Tributari*, 2013, n. 1.

STEVANATO D., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Rass. trib.*, 2000, 649.

STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996.

STEVANATO D., *Transazione fiscale*, in *Commentario alla legge fallimentare. Artt. 124-215 e disposizioni transitorie*, diretto da C. CAVALLINI, Egea, Milano, 2010.

STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. Tributaria*, 1998, 1231.

TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.

TESAURO F., *Istituzioni di Diritto Tributario. Parte generale*, Torino, 2006.

TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1447.

TESORO G., *Il principio dell'inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1937, II, 55.

TESORO G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

TOMA G., *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.

TOMASSINI A., *Meno <appeal> per gli istituti deflativi del contenzioso tributario*, in *Corriere Tributario*, 2011, 9, 682

TOSI L., *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario* a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 885.

TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071.

TRIVELLIN M., *Sospensione dei rimborsi e compensazione*, in AA.VV., *Commentario delle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative* a cura di F. Moschetti-L. Tosi, Padova 2000, 725.

TROMBELLA L., *Riflessioni critiche sulla transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 577.

TURIS P., *Inammissibilità del ricorso per difetto di reclamo alla Corte Costituzionale*, in *il Fisco*, 2013, n. 22, I, 3398.

TURIS P., *Rimessione alla Corte Costituzionale della mediazione tributaria*, in *il Fisco*, 2013, n. 12, I, 1827.

VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, II, Milano, 1962.

VERNA G., *La transazione fiscale quale sub-procedimento facoltativo del concordato preventivo*, in *Fall.*, 2010, 711.

VERNA G., *Sugli accordi di ristrutturazione ex art. 182bis legge fallimentare*, in *Dir. fall.*, 2005, I, 865.

VERSIGLIONI M., *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.* a cura di S. Cassese, Milano, 2006, I, 92.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

VERSIGLIONI M., *Diritto tributario ed «Equivalent Dispute Resolution»*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 223.

VERSIGLIONI M., *Prime riflessioni sul prefigurato “concordato triennale preventivo”*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 373.

VIRGA P., *Contratto – Diritto amministrativo a) Teoria generale del contratto di diritto pubblico*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 979.

ZANICHELLI V., *La transazione fiscale*, in *Dir. Fall.*, 2012, 143.

GIURISPRUDENZA

Corte Costituzionale

Corte Cost., 24 ottobre 2000, n. 433.

Corte Cost., ord. 15 aprile 2011, n. 140.

Corte Cost., 16 aprile 2014, 98.

Corte Cost., 25 luglio 2014, n. 225.

Corte di Cassazione

Cass. del Regno, 26 febbraio 1937, n. 574.

Cass. del Regno, Sezioni unite, 15 maggio 1939, n. 1661.

Cass., 12 gennaio 1942, n. 66.

Cass., sez. un., 9 luglio 1949 (est. Felici - Comune di Leonessa c. Santucci).

Cass., 19 settembre 1970, n. 1594.

Cass., 6 dicembre 1974, n. 4035.

Cass., 10 marzo 1975, n. 883.

Cass., 27 febbraio 1979, n. 1276.

Cass., sez. un., 18 aprile 1988, n. 3030.

Cass., 6 luglio 1988, n. 4429.

Cass., 23 febbraio 1994, n. 1815.

Cass., sez. un., 15 maggio 1995, n. 5303.

Cass., 20 novembre 2001, n. 14579.

Cass., 20 novembre 2001, n. 14588.

Cass., 30 maggio 2002, n. 7945.

Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576.

Cass., 15 gennaio 2003, n. 493.

Cass., 2 luglio 2003, n. 10427.

Cass., 14 aprile 2004, n. 7080.

Cass., 3 dicembre 2004, n. 22761.

Cass., 13 giugno 2006, n. 21325
Cass., 28 settembre 2005, n. 18962.
Cass., 25 ottobre 2006, n. 22872.
Cass., sez. un., 2 novembre 2007, n. 2303.
Cass., 02 luglio 2008, n. 18054.
Cass., 9 gennaio 2009, n. 237.
Cass., 6 febbraio 2009, n. 2898.
Cass., 6 marzo 2009, n. 5571.
Cass., 19 giugno 2009, n. 14300.
Cass., 15 ottobre 2009, n. 21893.
Cass., 30 dicembre 2009, n. 28051.
Cass., 30 aprile 2009, n. 10086.
Cass., 15 febbraio 2010, n. 3519.
Cass., sez. un., 17 febbraio 2010, n. 3676.
Cass., sez. un., ord. 30 marzo 2010, n. 7612.
Cass., sez. un., ord. 10 luglio 2010, n. 15647.
Cass., sez. un., ord. 7 ottobre 2010, n. 20778.
Cass., 6 ottobre 2010, n. 20732.
Cass., 4 novembre 2011, n. 22931.
Cass., 4 novembre 2011, n. 22932.
Cass., 25 novembre 2011, n. 24932.
Cass., ord. 28 dicembre 2011, n. 29127.
Cass., 12 febbraio 2012, n. 5640.
Cass., 30 maggio 2012, n. 8628.
Cass., 3 luglio 2012, n. 11125.
Cass., 12 ottobre 2012, n. 17439.
Cass., 7 novembre 2012, n. 19220.
Cass., ord. 5 dicembre 2012, n. 21760.
Cass., 6 marzo 2013, n. 5593.
Cass., 8 marzo 2013, n. 5879.
Cass., 31 maggio 2013, n. 13750.

Cass., 14 gennaio 2015, n. 444.

Cass., 27 febbraio 2015, n. 8644.

Cass., ord. 13 luglio 2015, n. 14547.

Giudici di merito

Tribunale di Milano, decreto del 13 dicembre 2007 n. 13728.

Trib. Roma, decreto 27 gennaio 2009.

Trib. Piacenza, decreto 1 luglio 2008.

Consiglio di Stato

Cons. Stato, 10 agosto 1998, n. 1152

Cons. Giust. Amm. Sic., 12 aprile 2007, n. 254

T.A.R.

T.A.R. Lazio Sez. II quater, 04 dicembre 2014, n. 12266.

Corte dei Conti

Corte Conti, sez. contr. Emilia Romagna, 27 febbraio 2007, del.n. 2/2007/Parere n. 1.

Corte Conti, sez. giur. Lombardia, 30 maggio 2006, n. 312.

Corte Conti, sez. contr. Piemonte, 28 giugno 2007, parere n. 7/Par./2007.

Corte dei Conti, sez. centr. contr., 14 novembre 2013, delib. n. 10/2013/G.

Commissioni Tributarie

Comm. Trib. Centr., 9 maggio 1979, n. 1321.

Comm. Trib. Centr., 1 settembre 1983, n. 2241.

Comm. Trib. Centr., 8 maggio 1985, n. 4383.

Comm. Trib. I grado, Milano, 30 maggio 1986.

Comm. Trib. Centr., 22 ottobre 1986, n. 7964.

Comm. Trib. Reg., Emilia Romagna, 2 maggio 1997, n. 44.

Comm. Trib. Prov., Siracusa, 21 maggio 2004, n. 289.

Comm. Trib. Prov., Nuoro, 1° febbraio 2005, n. 280.

Comm. Trib. Prov., Genova, 9 aprile 2009, n. 103.

Comm. Trib. Reg., Lombardia, 10 luglio 2012, n. 107.

Comm. Trib. Reg., Puglia, 4 novembre 2013, n. 84.