Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria – cenni comparatistici

Angelo Cuva*

Il nostro intervento costituisce una brevissima sintesi di uno studio più ampio che abbiamo condotto sui rapporti tra l'istituto della conciliazione giudiziale introdotto nel processo tributario italiano con l'art 48 del D.L.vo n. 546/1992 ed il principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, rapporti che fanno ipotizzare, cosi come per altri istituti deflattivi del contenzioso previsti dal nostro legislatore, dei problemi di compatibilità che, secondo alcune interpretazioni, potrebbero portare ad affermare il superamento o una deroga di tale fondamentale principio.

Con una anticipazione concettuale sulle conclusioni, dovuta anche alle esigenze di brevità, dobbiamo premettere che a nostro giudizio l'istituto della conciliazione giudiziale introdotto nel nostro processo tributario se correttamente applicato alla luce delle norme costituzionali che presidiano l'ordinamento fiscale non comporta deroghe al principio della indisponibilità, deroghe che d'altra parte apparirebbero illegittime in considerazione della rilevanza costituzionale che riteniamo debba attribuirsi al principio stesso. Ma su questo tema, per motivi di tempo, torneremo nella seconda parte del nostro intervento, ritenendo ora opportuno, per le finalità di confronto tra legislazioni che ha il convegno di oggi, soffermarci sulla parte della nostro studio che riguarda i profili comparatistici del principio di indisponibilità con specifico riferimento alle esperienza europea.

1. Cenni comparatistici

Non sempre negli altri ordinamenti europei il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria ha trovato piena attuazione.

La sua applicazione è stata oggetto di particolare attenzione in Spagna, mentre diverse osservazioni devono essere fatte con riferimento alla Germania ed al Regno Unito².

Nel sistema giuridico spagnolo il principio in esame ha tradizionalmente rivestito rilevanza assoluta³, anche se, ultimamente, la dottrina e la giurisprudenza ne hanno ridotto la portata.

^{*} Professore di Scienza delle Finanze nell'Università di Palermo; Consigliere dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi.

¹ A. Cuva, Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria, Palermo (in corso di pubblicazione).

² Per più ampie citazioni bibliografiche, si rinvia a F. Cerioni, Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia, Università di Bologna, Collana del Corso di perfezionamento in diritto tributario "A. Berliri", 2000.

³ Cfr. J. ZORNOZA PEREZ, Que podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras tecnicas transaccionales en el derecho tributario espanol, in Cronica tributaria, 1996, 77, p. 121 ss.

Anche in Spagna la non disponibilità della obbligazione viene fatta derivare dal principio di legalità in materia tributaria, contenuto nell'art. 31, comma 3° della Costituzione del Regno, (analogo all'art. 23 italiano) per il quale «potranno stabilirsi prestazioni personali o patrimoniali di carattere pubblico solo per legge».

del

tez

si i

pei

sus

COI

tra

chi pro

del

stra

del

di ·

da

val

1'A

COI

in

all

pu

d'i:

des

tur

clu

lizz OST

da

ben

dirii

Spa

obe:

Pertanto, essendo la obbligazione tributaria una obbligazione di diritto pubblico, nascente dalla legge, il suo contenuto e regime giuridico sono sottratti alla volontà

dispositiva delle parti.

Applicazioni di tale ragionamento logico⁴ si trovavano già nella precedente "Lev General tributaria" del 1963 e sono state confermate nella recente "Ley General Tributaria" del 2003⁵. Quest'ultima, infatti, oltre a prevedere espressamente il principio della indisponibilità del credito tributario (art. 186), stabilisce all'art. 75, che i debiti tributari potranno essere condonati solo in base alla legge, nella misura e nei modi in essa stabiliti, ed all' art. 17, c. 4, che gli elementi dell'obbligazione tributaria non possono essere modificati convenzionalmente, sancendo la inefficacia nei confronti dell'Amministrazione di eventuali patti definiti in tale direzione. Rilevante altresì è la "Ley General presupuestaria" la quale (art. 30) proibisce l'alienazione, l'imposizione di oneri, la concessione dei diritti economici spettanti alla Pubblica Amministrazione, nonché l'attribuzione di esenzioni, condoni, dilazioni nel pagamento dei diritti pubblici, fuori dei casi previsti dalla legge, e (art. 39) vieta qualunque transazione giudiziale ed extragiudiziale avente ad oggetto i diritti dell'Amministrazione Pubblica impedendo che i medesimi siano sottoposti a giudizio arbitrale, a meno che ciò non sia espressamente previsto con decreto reale disposto dal Consiglio dei Ministri, previo parere dell'adunanza plenaria del Consiglio di Stato⁷.

La giurisprudenza, sotto la spinta dell'esigenza concreta di utilizzare istituti di natura consensuale, in linea con quanto accadeva già nel diritto amministrativo, ha successivamente ammesso, sostanzialmente, forme di accordo in materia tributaria8.

Seguendo tale tendenza, è stata introdotta in Spagna, con il favore della prevalente dottrina, la legge 26 febbraio 1998, n. 1, sui diritti e le garanzie del contribuente, la quale prevedeva (art. 9), che l'Amministrazione finanziaria possa stipulare accordi preliminari sul valore dei beni (c.d. APA, Acuerdos previos de valoración), con i quali le parti determinano preventivamente la base imponibile del tributo. Questa disposizione è stata poi recepita dall'art. 919 della nuova Legge generale Tributaria del 2003.

⁵ Legge 17 dicembre 2003, n. 58.

⁷ Così, F. Cerioni, Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in

Spagna, ed in Francia, cit., p.86.

⁴ Sul tema cfr., anche, Perez Royo, Derecho financiero y tributario. Parte general, Madrid, 1998, p.126.

⁶ Tale disposizione dedicata proprio alla "Indisponibilidad del crèdito tributario" stabilisce che "El crèdito tributario es indisponibile salvo que la ley establezca otra cosa".

Cfr. Tribunal Supremo, sentenza 5 aprile 1991, per il quale le forme transattive devono essere considerate sotto un profilo diverso da quello preso in considerazione dal principio di legalità e da altre disposizioni di rango costituzionale che prevedono «la natura pubblica del rapporto giuridico tributario ed impediscono al creditore, nel singolo caso, la disponibilità del suo credito».

Tale norma, al primo comma, stabilisce che "Los obligados tributarios podràn solicitar a la Administración tributaria, cuando lal leyes o los regolamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con caràcter previo y vinculante la vàloración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria".

Attualmente, si ritiene che la possibilità di adottare degli accordi per l'attuazione della norma tributaria debba essere fondata sulla sussistenza di una situazione di incertezza sugli elementi costitutivi del debito tributario e che, pertanto, essa debba ritenersi impedita nei casi in cui l'Amministrazione tributaria disponga di indizi sufficienti per determinare la base imponibile secondo le norme di legge, nonché nei casi in cui sussistano indizi che permettono di ipotizzare l'esistenza di un reato¹⁰.

Anche in Germania il principio di legalità, (*Legalitătprinzip*), previsto dal § 80, comma 1° della Costituzione, rappresenta la base normativa che impedisce accordi transattivi tra contribuente ed Amministrazione.

L'applicazione di tale principio, secondo la Corte costituzionale tedesca, comporta che «gli Uffici finanziari facciano rispettare gli obblighi impositivi previsti dalla legge, procedano ad accertare la base imponibile, verificando la corrispondenza del debito e della relativa misura ai presupposti di legge»¹¹.

Alla luce di tali principi, la dottrina tedesca generalmente ritiene che l'Amministrazione finanziaria non possa rinunziare totalmente o parzialmente alla riscossione delle imposte dovute per legge, attraverso un accordo tributario¹².

Tuttavia, in concreto accade che spesso l'Amministrazione adotti comportamenti di tal guisa, nei casi in cui il calcolo della base imponibile risulti incerto in misura tale da non potersi determinare senza l'ausilio del contribuente.

Questa prassi ha ormai assunto una diffusione così ampia da far ritenere leciti, validi e vincolanti, tali accordi, sulla base dell'esigenza di garantire l'efficienza dell'Amministrazione e l'efficacia della sua azione¹³.

Per quanto attiene all'esperienza francese si deve rilevare che le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, in base alla rilevanza che anche in essa assume il principio di riserva di legge¹⁴ e quello di eguaglianza, sono limitate alle sanzioni tributarie ed alle maggiorazioni d'imposta. L'istituto della "transaction" può essere utilizzato solo per le pene pecuniarie fiscali e per le correlate maggiorazioni d'imposta, a condizione che le stesse non siano definitive (art. 247 L., 3°, del Livre des procédures fiscales)¹⁵.

Del tutto diversa è la situazione nel Regno unito, dove, anche a causa della struttura della Amministrazione finanziaria, che gode di ampi poteri discrezionali, la conclusione di accordi con i contribuenti risulta pienamente ammissibile in quanto finalizzata ad una più efficiente e rapida attività di riscossione delle imposte¹⁶, senza che ostino considerazioni in materia di indisponibilità della pretesa tributaria.

al

Si

Э,

à

ti

łi

n

ti

la

ti

ia

ıa

li

to

in

te

m

¹⁰ Sul tema degli strumenti previsti dal diritto spagnolo volti ad evitare le conseguenze sanzionatici derivate da condotte illecite nell'ordinamento tributario si v., anche, Pablo Sanchez-Ostiz, La definizione transattiva delle pendenze tributarie in Italia e nell'Unione europea. Normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo, in Il fisco, 36/1999, p.11714.

¹¹ BVerfGE 28, p. 216 (228).

¹² Cfr. K. Tipke, J. Lang, Steuerrecht, XVII ed., , Köln, 2002, p. 692 ss.

¹³ Cfr. F. Cerioni, Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia, cit., p. 50.

¹⁴ Art. 34, 2 comma, Costituzione (4 ottobre 1958).

¹⁵ Sull'utilizzo di tale istituto in Francia v. T. Lambert, Francia – La transazione con il Fisco. Aspetti legali e operativi , in "Il fisco", 12/2000, p. 3364.

¹⁶ Cfr. D.C. Potter, K.J. Prosser, Tax appeals, London, Sweet & Maxwell, 1991, p. 53.

Per comprendere la particolarità di questo ordinamento, occorre precisare che, ancorché vigente il principio di legalità, in esso non esiste una Costituzione scritta e che, pertanto, tale principio è previsto dai *Parliament Acts* del 1911 e del 1949, aventi forza di legge ordinaria, di pari rango a quelle norme (come la section 54 del *Tax Management Act* del 1970) che attribuiscono agli ispettori delle tasse il potere di concludere accordi con i contribuenti, al fine di porre termine ad una contestazione.

Alla luce di quanto sin qui osservato, si può trarre la conclusione che il principio di indisponibilità, negli ordinamenti esaminati, trova fondamento principale nel principio di legalità in materia tributaria e che esso viene spesso superato (o derogato, o affievolito) al fine di rispettare l'esigenza, (anch'essa di rilevanza costituzionale) del buon andamento, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa volta alla riscossione dei tributi.

2. Il principio di indisponibilità e la conciliazione giudiziale nell'ordinamento fiscale italiano

Ritornando, velocemente, all'ordinamento interno il punto dal quale è opportuno partire è quello relativo al fondamento normativo del principio "de quo". Abbiamo già brevemente evidenziato - rinviando più diffusamente al testo integrale del nostro lavoro - il rilievo costituzionale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria che trova una solida base in precetti essenziali della nostra Carta fondamentale (artt. 23, 53, 97). Questa sua collocazione nella gerarchia delle fonti normative sarebbe di per sé sufficiente a confutare quelle interpretazioni che rintracciano nell'evoluzione (trasformazione) delle disposizioni sulla conciliazione giudiziale la volontà del legislatore di affermarne una deroga o, addirittura, un disconoscimento (se si accedesse a questa tesi, infatti, la normativa sarebbe costituzionalmente illegittima); in ogni caso, si è avuto modo di osservare che attraverso un'attività ermeneutica che inquadri i passaggi legislativi in questione nella più ampia tecnica legislativa utilizzata da diversi anni in materia fiscale, non si giunge ad individuare una logica legislativa unitaria volta (o idonea) a derogare regole generali.

Rilevata, per tale via, la piena validità del principio di indisponibilità ed il livello in cui si inserisce bisogna, ora, individuarne il contenuto essenziale e collegarlo all'istituto della conciliazione giudiziale così come definito dall'ultima versione dell'art. 48 del D.L.vo n. 546/92.

Si deve a tale proposito constatare che, pur nella diversità delle accezioni elaborate dalla dottrina, è possibile e corretto identificare un nucleo centrale ed incontrovertibile del principio di indisponibilità, che abbiamo cercato di evidenziare nel capitolo precedente, che in buona sostanza ed in un'ottica di estrema sintesi possiamo dire consiste nella regola inviolabile per la quale il tributo deve essere applicato in aderenza alla capacità contributiva espressa dal presupposto di fatto le cui dimensioni qualitative e quantitative¹⁷ devono essere individuate esclusivamente in base ai criteri fissati dalla legge. Ciò comporta che l'attività di "individualizzazione amministrati-

r

n

d

C

d

p

tı

N

st

es

m

se

qu

ed

CO

tix

da

ist

pre

tat

ne.

¹⁷ Sulla impostazione per la quale l'oggetto dell'accertamento è costituito dalla "individuazione delle dimensioni qualitative e quantitative del presupposto di fatto posto in essere dal contribuente", si v. A. Fantozzi, Il Diritto Tributario, III ed., Torino, 2003, p. 200.

va"¹⁸ delle norme fiscali generali ed astratte si caratterizza per la sua vincolatezza e per i suoi ridottissimi margini di discrezionalità ("tecnica") e, conseguentemente, che l'Amministrazione finanziaria una volta acquisiti con sufficiente certezza gli elementi di fatto e di diritto che le consentono di definire qualitativamente e quantitativamente il presupposto non può in alcun modo e per alcuna ragione agire su di essi e, quindi, disporre del credito tributario che per tale via è stato determinato e che, a tali condizioni, deve considerarsi "intangibile".

i

:1

:1

a

d

:1

Ω

ii i

.e

Il principio, è opportuno precisare ulteriormente, opera quando l'Amministrazione ha acquisito o è in condizione di acquisire, avvalendosi di tutti gli strumenti concessi dalla legge e secondo canoni di ragionevole certezza, gli elementi idonei a quantificare il presupposto, essendo in tale ipotesi, almeno nella prospettiva dell'organo accertatore, determinata o determinabile l'obbligazione tributaria e, perciò stesso, indisponibile. In questa direzione, dunque, non è sufficiente la semplice contestazione da parte del contribuente, che determini la ricorrenza della res litigiosa, ne tanto meno una latente o potenziale litigiosità, perché si realizzi un contesto nel quale l'indisponibilità non spieghi la sua efficacia o risulti "inconferente", e ciò sia nel caso in cui la contestazione stessa non sia riferita ad una situazione di obiettiva incertezza (res dubia¹⁹), sia quando quest'ultima, invece, sia presente.

Difatti nella prima ipotesi, che potrebbe ad esempio essere quella di un ricorso privo di adeguata motivazione, è palese che le acquisizioni dell'Amministrazione non vengono minimamente intaccate e sono, quindi, presenti tutti gli elementi che costituiscono lo strumento per la piena applicazione della regola inviolabile sopra descritta. Nell'altra, nella quale le condizioni di incertezza nella definizione del fatto presupposto sono oggettivamente rilevanti (res dubia), l'Amministrazione non è perciò stessa esonerata dal rispetto delle regole generali che disciplinano il suo agire²⁰ e, segnatamente, non può derogare al criterio, sopra evidenziato, per il quale il tributo deve essere applicato in aderenza alla capacità contributiva manifestata dal presupposto; per questa ragione essa non può "cancellare" gli elementi in fatto e diritto, seppure parziali ed incompleti, già acquisiti o accertati in tale fase attraverso il contraddittorio con il contribuente, per effettuare rinunce o concedere "sconti" secondo una logica transattiva. Si deve allora ribadire che anche nelle fattispecie più complesse e caratterizzate da una oggettiva incertezza, che poi sono quelle in cui vanno normalmente ad operare istituti diversi (ed integrativi) rispetto agli ordinari strumenti di determinazione del presupposto, non esistono "zone d'ombra" in cui il principio di indisponibilità non arriva atteso che esso è inscindibilmente "innestato", dalle disposizioni costituzionali citate, nella stessa attività amministrativa di accertamento tributario. Ciò significa che nell'applicazione della conciliazione giudiziale e, cioè, di uno istituto volto a prevenire

¹⁸ Così, F. Tesauro, Istituzioni di Diritto Tributario, VIII ed., Torino, 2003, p.139.

¹⁹ Su tale concetto e su quello di lite incerta si v. C. VITERBO, La "Res dubia" e la lite incerta nella transazione, in Riv. dir. proc. civ., 1937, p.220 ss.

²⁰ A tale proposito il Tesauro (*Istituzioni di Diritto Tributario*, VIII ed., Torino, 2003, p.372), riferendosi all'attuale testo dell'art. 48/546, rileva che la mancata esplicazione di limiti alla conciliazione "non comporta per l'amministrazione, l'esonero dalle regole che disciplinano il suo agire, come se il legislatore le avesse espressamente conferito poteri di disposizione del credito d'imposta, simili a quelli di cui dispone un privato".

l'ulteriore sviluppo di una lite ed a raggiungere una consensuale composizione della stessa²¹, la collaborazione tra le parti e il relativo contraddittorio, realizzando un concorso attivo del contribuente nella determinazione del presupposto, è sempre alimentata dagli stessi principi generali che l'Amministrazione finanziaria è tenuta a seguire nel caso in cui l'attività di accertamento avvenga unilateralmente; anche in questa situazione, infatti, non viene meno l'esigenza generale per la quale la determinazione del tributo deve avvenire con la massima aderenza possibile alla capacità contributiva manifestata dal presupposto definito in base a regole stabilite dalla legge. Per tale via il flusso informativo, che costituisce oggetto della qualificata partecipazione del contribuente, o fornisce all'amministrazione elementi in fatto e in diritto che la conducono, nel pieno rispetto dei citati criteri fissati dalla legge, a rivedere (perché risultate non esatte e, cioè, non corrispondenti al reale presupposto) le precedenti determinazioni, ovvero non innova, in questo senso, il suo quadro conoscitivo preesistente e, dunque, non le consente di modificare la pretesa²² tributaria già definita e manifestata, se non mediante rinunce che risulterebbero assolutamente illegittime.

In questo senso il principio di indisponibilità, che alla luce delle impostazione proposta, possiamo definire dinamico in quanto segue e presidia costantemente l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nel suo vario dispiegarsi, pur determinando, in tale ottica, il rispetto di una sorta di regola di condotta generale, dall'altro, non presenta incompatibilità teoriche con i citati istituti volti a favorire il superamento di situazioni di incertezza, a condizione però anche essi, osservino nella loro applicazione tale regola, non lasciando spazi a concessioni in ordine agli elementi di fatto e di diritto acquisiti con certezza. Si deve anzi rilevare che tali istituti, se correttamente utilizzati, perseguono il medesimo fine del principio "de quo", nel senso che possono favorire una determinazione quantitativa e qualitativa del presupposto più aderente possibile alla realtà e cioè, alla capacità contributiva effettivamente manifestatasi²³.

Il problema che, allora, si pone in riferimento alla conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48/546 è quello derivante dalla assoluta assenza di indicazioni normative in ordine ai criteri che l'Amministrazione deve seguire nell'applicazione dell'istituto e

²¹ Cfr. A. Parlato, Considerazioni minime sul nuovo processo tributario, in Rass. Trib., n.5/1996, p.1068) il quale rileva che il procedimento conciliativo previsto dall'art.48/546 costituisce una "ipotesi di definizione anticipata della lite tributaria" e che ad esso è affidata la rapida chiusura della controversia, "l'immediata consecuzione del tributo, l'evitare la stagnazione dei processi tributari".

La pretesa dell'Amministrazione, in questo contesto, poiché fondata su elementi di fatto e di diritto acquisiti con sufficiente certezza, si configura come la manifestazione mediata dell'obbligazione fiscale e non può, dunque, formare oggetto di concessioni , proprio in ossequio al principio di indisponibilità come sopra definito. In questo senso non si può condividere la tesi, già richiamata, di chi sostiene che tali concessioni reciproche sono ammissibili poiché non hanno come oggetto "l'obbligazione tributaria nella sua configurazione astratta che rimane ignota, bensì le proprie pretese quali risulteranno rispettivamente dalla dichiarazione (dell'una) e dall'accertamento ovvero dalle verifiche (dell'altra)" (M. Versiglioni, Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Milano, 2001, p.508).

In questo senso si v. E. De Mita, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia, in Giur.* Imp., 2000, p.472, il quale in riferimento al concordato ed alla conciliazione afferma che "tali istituti, più che come "patteggiamenti" in una concezione meramente processualistica, debbano essere intesi come forma di partecipazione del cittadino alle valutazioni dei fatti tassabili e della loro misura da parte dell'Amministrazione, sicché la convergenza delle valutazioni renda la tassazione la più vicina alla realtà, non tocchi il profilo della legalità, neutralizzi l'interesse a ricorrere".

dall'estremamente ridotto ed episodico riferimento alla funzione che deve svolgere il giudice tributario in tale contesto²⁴. Tale carenza normativa, oltre a favorire, come si è visto, la elaborazioni di tesi interpretative diverse e contrastanti, determina il rischio che nella gestione concreta della conciliazione si possano realizzare "mercanteggiamenti" (certamente più semplici e più rapidi rispetto ad una corretta opera volta ad accertare con la massima precisione possibile il presupposto) che violino il principio in questione, il quale proprio per il livello costituzionale, e quindi per la naturale generalità dei sui riferimenti normativi, avrebbe bisogno di ulteriori sostegni esplicativi a livello di legislazione ordinaria.

.la

n-

n-

ne

va

il

ci-

0,

on ii, e,

otà

o, to te to ti, ia la

ле · е

il cine

ito iò, io. no ne nllo

ir.

e-

né

Ma questo è un tema diverso che non abbiamo il tempo di trattare in questa sede e per il quale rinviamo al testo dello studio più ampio da noi effettuato.

²⁴ A tale proposito si è anche affermato che "L'intera normativa contenuta nell'art. 48 sembra in effetti oggi rivolta a mantenere la conciliazione, per quanto riguarda i suoi contenuti, al di fuori dell'intervento del Giudice tributario, sia che essa avvenga in udienza, sia che avvenga fuori udienza" (M. Polano, *La conciliazione giudiziale, in Rass. Trib.*, n.1/2001, p.42).