

SCHEMA DI ACCOMPAGNAMENTO

Titolo della pubblicazione:	Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria
Anno di pubblicazione:	2007
Casa editrice:	CEDAM
ISBN:	978-88-13-27252-4

ANGELO CUVA

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE
ED INDISPONIBILITÀ
DELL'OBLIGAZIONE TRIBUTARIA



CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
2007

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© *Copyright* 2007 by CEDAM - Padova

ISBN 978-88-13-27252-4

A norma della legge sul diritto d'autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilm, registrazioni o altro.

Ad Antonella e Vincenzo

Stampato in Italia - Printed in Italy

Grafiche TPM s.r.l. - Padova

INDICE-SOMMARIO

Capitolo I

L'INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

I.1 Contenuto e fondamenti normativi del principio di indisponibilità.....	1
a) Analisi della dottrina.....	1
b) L'esame della giurisprudenza	16
I.2 La rilevanza costituzionale del principio di indisponibilità .21	
1.3. Cenni comparatistici.....	27
I.4 Evoluzione (trasformazione) del sistema tributario: affievolimento del principio di indisponibilità?.....	31

Capitolo II

LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: LIMITI DERIVANTI DAL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ

II.1 La travagliata introduzione della conciliazione giudiziale nel sistema tributario italiano: cenni.....	61
II.2 Ricostruzione critica delle modificazioni normative in tema di conciliazione giudiziale: assenza di una logica legislativa unitaria volta ad introdurre deroghe a principi generali	65
II.3 a) Le diverse soluzioni dottrinarie.....	68
II.3 b) I primi interventi giurisprudenziali	75
II.3 c) L'incidenza del principio di indisponibilità e la connessa esigenza di una integrazione normativa	78

BIBLIOGRAFIA.....	91
-------------------	----

Capitolo I

L'INDISPONIBILITÀ DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

Sommario: I.1 Contenuto e fondamenti normativi del principio di indisponibilità; a) Analisi della dottrina - I.1b) L'esame della giurisprudenza - I.2 La rilevanza costituzionale del principio di indisponibilità - I.3 Cenni comparatistici - I.4 Evoluzione (trasformazione) del sistema tributario: affievolimento del principio di indisponibilità?

I.1 Contenuto e fondamenti normativi del principio di indisponibilità

a) Analisi della dottrina

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è un tema antico che ha registrato un'evoluzione nel corso del tempo, riproponendosi periodicamente, sotto diverse angolazioni, tra le pieghe di altre questioni attuali e di sensibile interesse pratico e teorico.

Si tratta di una questione che, nell'impostazione tradizionale, è connessa al fenomeno dell'imposizione tributaria, al concetto di rapporto giuridico d'imposta, ed alla nozione di debito d'imposta, ma che ha ridestrato interesse particolarmente vivace soprattutto nel corso dell'ultimo decennio, in concomitanza con l'introduzione di una pluralità di istituti nuovi, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, il condono fiscale, l'autotutela, gli studi di settore.

In generale, la categoria della "indisponibilità" dei diritti risulta di incerta configurazione da un punto di vista scientifico. Ciò dipende, in primo luogo, dalla assenza di una nozione concettualmente univoca sia sotto il profilo legislativo che a livello dottrinario.

Tale difficoltà di definizione non si riscontra soltanto con riguardo al diritto tributario. Ad esempio, nel diritto civile, il principio di indisponibilità non assume la figura di principio generale, ma rappresenta una eccezione stabilita con specifico riferimento a singoli diritti (alimenti, garanzie del credito, ecc.),

con le difficoltà che conseguono in ordine alla individuazione di una nozione unitaria di tale categoria¹.

In linea di prima approssimazione il principio di indisponibilità può essere tradotto nella "non attitudine di un diritto a subire atti di disposizione"², in conseguenza della sua natura o di una espressa previsione legislativa.

All'interno dell' ampia categoria dell' indisponibilità dei diritti³, quella dell' indisponibilità del credito d'imposta, e più in generale dell' obbligazione tributaria, ha sicuramente rappresentato un campo di osservazione privilegiato da parte della dottrina.

Però trasferire la categoria dell' indisponibilità del diritto nell' ambito dell' obbligazione tributaria appare alquanto complesso.

Il concetto stesso di indisponibilità dell' obbligazione tributaria riflette, infatti, una posizione singolare del titolare del diritto di credito, cioè dell' ente impositore (profilo soggettivo), connessa alla funzione propria che tale diritto è chiamato ad assolvere (profilo oggettivo), in aderenza ai principi costituzionali posti alla base del sistema tributario⁴.

Per chiarire occorre precisare che la posizione del soggetto attivo del rapporto d'imposta, titolare del diritto di credito che nasce dall' imposizione fiscale, va posta in relazione con l' interesse

pubblico generale⁵ che ne costituisce il fondamento e la stessa ragion d'essere: la necessità di reperire le risorse per finanziare la spesa pubblica, attingendo dalle economie private. Tale necessità o, meglio, l' interesse pubblico ad essa connesso, dal quale il diritto di credito d'imposta nasce, lo rende indisponibile.

L'impossibilità di riconoscere in capo all'Amministrazione finanziaria un potere discrezionale nell'attuazione della pretesa tributaria trova fondamento normativo nelle garanzie costituzionali poste alla base dell'intero sistema impositivo.

L'art. 23 della Cost., nel fissare il principio di riserva di legge in materia tributaria, attribuisce in modo chiaro e non equivoco, il potere di imposizione al Parlamento, quale massimo organo rappresentativo della collettività. Ne deriva che nessun organo politico, al di fuori delle Camere, è abilitato ad incidere sull'entità o sulle caratterizzazioni dei tributi⁶.

L'art. 53, al primo comma, sancisce i principi di generalità dell'imposizione e di capacità contributiva, secondo i quali tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro effettiva, personale ed attuale capacità economica. Ne discende che non è nei poteri dell'amministrazione finanziaria, così come neppure in quelli dello stesso legislatore ordinario, modificare il peso del carico tributario gravante su ciascun soggetto, disancorandolo dal vincolo costituzionale *de quo*.

L'art. 3, stabilisce, il principio di uguaglianza formale e quello di uguaglianza sostanziale, dai quali discende che situazioni uguali vanno sottoposte a trattamenti fiscali uguali e situazioni diseguali a trattamenti fiscali diseguali. Tali principi stabiliscono un limite che, oltre ad indirizzare l'operato del legislatore in sede di normazione in materia fiscale, vincola anche il comportamento degli Uffici nell'attività di accertamento del debito d'imposta, non

¹ Con specifico riguardo al diritto tributario si veda M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, pag. 429. L'autore definisce l' indisponibilità come "un attributo eventuale del diritto"... "non esiste una categoria astratta, ben definibile, dei diritti disponibili, ma esistono diritti per i quali la legge, a seconda dei momenti storici o degli interessi che intende tutelare, prevede vincoli più o meno intensi alla loro disponibilità".

² Cfr. S. PUGLIATTI, *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Diritto Civile, Metodo-Teoria-Pratica*, Milano, 1951, pag. 13 ss.; L. FRANCARIO, *Indisponibilità (vincoli di)*, in *Enc. Giur. Trecc.*, Vol. XVI, 1989.

³ Sul concetto di indisponibilità giuridica si veda F. NEGRO, *Lineamenti di un trattato dell' indisponibilità giuridica*, Padova, 1967; Id., *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. VIII, Torino, 1962, pag. 605 e ss.; E. MOSCATI, voce *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. XX, Torino, 1975, pag. 818 ss.; A. AGUNDEZ, R. BERAUD, A. DE MARTINA, K. DIXON, M. DUNI, N. GOWLAND, E. HEINITZ, G. RAT, H. SCHLIER, *La teoria dell' indisponibilità giuridica attraverso le critiche e le anticipazioni della dottrina*, Padova, 1958.

⁴ Il riferimento riguarda in particolare gli artt. 3, 23 e 53 della Cost., oggetto di analisi più approfondita nel par. 2 del presente capitolo.

⁵ Cfr. AGIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pag. 264, che individua "nell'interesse (giuridico) al conseguimento delle entrate l'aspetto aggregante o primario delle varie forme d'imposizione".

⁶ In ordine alla necessità che sia la legge a determinare ogni momento dell'applicazione della potestà tributaria in aderenza all'art. 23 della Cost., si vedano, tra gli altri, G.A. MICHELI - G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, pag. 459; E. POTTIO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, pag. 42; A. FEDERLE, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, pag. 241.

lasciando spazio (neppure in nome di una riduzione del contenzioso) ad alcun tipo di preferenza o differenziazione di trattamento non giustificate da una riscontrata ed effettiva diversità di situazioni.

Tralasciando per il momento l'esame nel dettaglio delle norme costituzionali⁷, occorre in ogni caso dare atto che il fondamento normativo della indisponibilità dell'obbligazione tributaria viene oggi rintracciato nei principi costituzionali sopra accennati e che su tale impostazione si registra una certa unanimità di consensi, sia in dottrina, che in giurisprudenza⁸.

Prima dell'avvento della Costituzione repubblicana, per quanto risultava comune a tutti gli studiosi del diritto l'opinione che fosse immanente nel sistema tributario un principio di indisponibilità, esso veniva diversamente individuato, a seconda delle differenti ricostruzioni dottrinarie, ora sulla base di un "secolare processo politico"⁹, ora attraverso l'estensione a principio generale del disposto dell'art. 49 del regolamento di contabilità di Stato del 1924, che sanciva l'impossibilità per gli enti pubblici di prevedere esenzioni tributarie nella stipula dei contratti¹⁰.

Quale che sia in ogni caso la fonte giuridica di riferimento, ci si sente di potere affermare che l'esigenza di giustificare l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stata quasi sempre avvertita, ma raramente esaminata con adeguato approfondimento.

Spesso, scorrendo la panoramica degli autori che nel tempo se ne sono occupati, si nota che ciascuno pone come base della propria posizione teorica una formula assunta ad assioma, di cui però non sempre riesce a tracciare gli effettivi contorni.

Esistono, inoltre, notevoli differenze tra le varie posizioni sul tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria che rendono estremamente difficile ricondurre in poche categorie omogenee le diverse accezioni del principio in esame¹¹.

Nel tentativo di ricostruire, senza alcun intento di esaustività, una classificazione degli studi in materia si può inizialmente separare una prima posizione dottrinarie nella quale si collocano coloro che hanno associato il principio di indisponibilità a quello della "supremazia tributaria" e del "potere di imposizione"¹², da una seconda nella quale si inseriscono gli studiosi che hanno riferito invece il principio *de quo* direttamente all'"obbligazione tributaria" ed al "diritto di credito".

Nel primo filone si inserisce, innanzitutto il pensiero del Berliri¹³, tra i primi a parlare di "indisponibilità del diritto di supremazia tributaria".

Secondo l'Autore, ad essere indisponibile, infatti è quello che egli definisce "diritto di supremazia tributaria" - derivante dalla potestà di imperio riferita all'imposizione - a chiunque esso spetti (Stato o ente locale) e quale che ne sia l'ampiezza. Conseguentemente, l'ente impositore in nessun caso può negoziare tale potere, o permettere ad altri soggetti di istituire o modificare tributi di sua competenza.

La ragione di tale indisponibilità discende dal fatto che la potestà tributaria deriva e trae la propria legittimazione da leggi di contenuto tipicamente pubblicistico, che (come quelle che attengono all'ordinamento costituzionale dello Stato) non possono essere modificate che dal potere legislativo, e mai dal potere esecutivo, né tanto meno da un atto negoziale.¹⁴

¹¹ In ordine alla difficoltà di ricondurre ad unità le diverse tesi sull'indisponibilità tributaria, nelle sue numerose accezioni, solo marginalmente simili tra loro, si veda M. VERSIGLIONI, Accordo e disposizione nel diritto tributario - contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, Milano, 2001, pag. 313 ss.

¹² All'interno di tale filone dottrinario si inseriscono quegli Autori che distinguono il "potere di imposizione" tra "potere normativo di imposizione" e "potere amministrativo di imposizione". Tra questi, A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, pag. 217 ss.

¹³ Cfr. A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1967, pag. 215 ss.

¹⁴ Di potestà di imperio e di supremazia tributaria hanno parlato anche M. PUGLIESE, *Corso di Diritto e Procedura Tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1937, pag. 193 (l'Autore faceva riferimento a tale tesi, ma per contrapposizione ad altre, ed evidenziandone gli aspetti critici); M. MAFPEZZONI, *Alcune riflessioni sul concordato*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1941, I, pag. 258.

⁷ Per la quale si rimanda al paragrafo 2 del presente capitolo.

⁸ Tuttavia, pure in quest'ambito, si assiste ad una varietà di indirizzi in ordine alle connesse ulteriori caratteristiche dei poteri spettanti all'amministrazione finanziaria: così a volte si sottolinea la differenza di posizioni tra contribuente e fisco e la collegata unilaterale della funzione di accertamento, altre volte, invece, l'inaccessibilità, in materia tributaria di schemi negoziali.

⁹ Cfr. AD. GIANNINI, La tassa per l'occupazione di aree pubbliche e le concessioni preesistenti, in *Giur. It.*, 1937, I, pag. 995.

¹⁰ Ci si riferisce al r.d.l. del 28 maggio 1924, n. 827. In questo senso G.A. MICHELI, Premesse per una teoria della potestà d'imposizione, in *Riv. It. Dir. Fin.*, I, 1967, pag. 272; R. POMINI, L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1950, II, pag. 51.

Il problema dell'indisponibilità della supremazia tributaria va separato, secondo il Berliri, da quello dell'indisponibilità della singola obbligazione tributaria, sorta in seguito al concreto verificarsi del presupposto di fatto a cui è ricollegato il pagamento del tributo.

A sua volta l'obbligazione tributaria non va confusa con il rapporto d'imposta, del quale essa costituisce soltanto un elemento tra le tante posizioni giuridiche che valgono a costituire tale più complessa fattispecie¹⁵.

Il rapporto giuridico d'imposta viene definito, nell'impostazione seguita dal Berliri, come un rapporto complesso risultante dall'insieme delle obbligazioni tributarie, a favore di un medesimo soggetto attivo d'imposta e da tutta la serie di altri diritti, potestà e divieti connessi con le stesse obbligazioni¹⁶.

Individuata l'obbligazione tributaria all'interno del più ampio e complesso rapporto giuridico d'imposta, il Berliri ne afferma la possibilità di disposizione, riportando numerosi esempi (anche con riferimento a tributi non più esistenti) di obbligazioni suscettibili di essere modificate dall'amministrazione finanziaria¹⁷.

L'indisponibilità, dunque, atterrebbe non alla singola obbligazione tributaria, ma al potere attribuito dalla legge al soggetto attivo del rapporto tributario e cioè al potere impositivo.

Un secondo orientamento riunisce quella parte della dottrina che riferisce, invece, il principio di indisponibilità "all'obbligazione tributaria" ed al "credito d'imposta".

L'obbligazione tributaria è una *obligatio ex lege*, che deriva direttamente dall'ordinamento giuridico ogni qualvolta si realizzano quei presupposti che la volontà sovrana dello Stato ha

¹⁵ La distinzione non esclude tuttavia che in uno stesso rapporto giuridico d'imposta possano coesistere più obbligazioni tributarie, come nel caso di un atto sottoposto a condizione sospensiva in cui esista un'obbligazione incondizionata ed attuale della tassa fissa di registro ed una eventuale della tassa proporzionale.

¹⁶ Il rapporto giuridico d'imposta si differenzia dall'obbligazione tributaria in primo luogo per il contenuto, che è più complesso, in quanto comprende, oltre questa, anche altre relazioni giuridiche; in secondo luogo per il profilo soggettivo, giacché possono essere parti del rapporto giuridico d'imposta anche persone diverse dal soggetto attivo e dal soggetto passivo del tributo (mentre l'obbligazione tributaria pone di fronte due persone, creditore e debitore, il rapporto giuridico d'imposta lega "solidalmente" più persone); cfr. A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1967, pag. 215 ss.; sulla nozione di rapporto giuridico d'imposta si veda anche N. DAMATI, *Rapporto giuridico d'imposta*, in *Enc. Giur. Trecc.*, XXV.

¹⁷ Cfr. A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1967, pag. 79 ss..

precisato nelle singole leggi tributarie. Essa è pertanto un'obbligazione di diritto pubblico, ed è proprio da questa sua natura giurispubblicistica che deriva il principio della sua indisponibilità.

Tale principio si traduce nella inibizione di qualsiasi valutazione discreta da parte dell'Amministrazione in sede di applicazione dei tributi, sia con riguardo alla discrezionalità tecnica che con riferimento a quella amministrativa¹⁸.

Mentre nelle obbligazioni civili il titolare del diritto di credito può disporre nel modo più ampio, nessuna discrezionalità esiste nelle obbligazioni tributarie.

La norma fiscale impone degli obblighi ai privati nei confronti dell'ente pubblico e, correlativamente, riconosce all'ente pubblico dei diritti nei confronti dei privati.

Questi diritti però corrispondono a precisi doveri che gli organi fiscali esercitano nell'interesse dell'ente; essi, nell'applicazione dei loro poteri, esercitano piuttosto una "potestà vicaria", cioè un preciso potere-dovere attribuito per un interesse superiore: da ciò non può che conseguire il principio della inderogabilità ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Si tratta di un principio generale del nostro sistema giuridico, comune a tutte le obbligazioni di diritto pubblico, anche se non hanno contenuto pecuniario, che deve applicarsi anche a tutti i tributi.

Al di fuori di casi eccezionali, tassativamente previsti dal legislatore, in considerazione di particolari interessi ritenuti meritevoli di tutela, l'obbligazione è assolutamente inderogabile; ciò significa che nell'esercizio della sovranità tributaria non è lasciato alcun margine al potere discrezionale dello Stato, e l'amministrazione ha il dovere di agire nei limiti ed in conformità delle norme in vigore.¹⁹

¹⁸ In senso contrario L. LUCIFREDI, L'atto amministrativo nei suoi elementi accidentali, Milano, 1941, pag. 304, nota 84.

¹⁹ Così già M. PUGLIESE, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Padova, 1937, pag. 37. Per un approfondimento del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria nei rapporti tra contribuente ed ente locale, si rimanda agli approfondimenti di G. TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1950, II, pag. 55 ss..

A tale impostazione hanno aderito, tra gli altri, Tesoro²⁰, Cocivera²¹, Capaccioli²², Peruggia²³ e Giannini²⁴.

Il Giannini, in particolare, ha ripreso, con i dovuti distinguo, e pur pervenendo a conclusioni diverse, la distinzione operata dal Berliri, tra obbligazione tributaria e rapporto giuridico d'imposta, inteso quest'ultimo come espressione della potestà finanziaria dello Stato e comprensivo oltre che del debito d'imposta, anche dell'insieme di tutti gli altri diritti e doveri reciproci esistenti tra lo Stato ed i contribuenti.

Anche nella ricostruzione dogmatica del Giannini, pertanto, il debito d'imposta (a cui corrisponde il credito dell'ente pubblico) viene tenuto concettualmente distinto dall'insieme di tutti gli altri diritti ed obblighi che pure scaturiscono dal rapporto giuridico d'imposta; da quest'ultimo, infatti, non discendono soltanto l'obbligazione di pagare ed il corrispondente diritto di riscuotere una determinata somma, al verificarsi dei presupposti di fatto stabiliti dalla legge, ma anche tutta una serie di altri obblighi e diritti, sia dell'ente pubblico che dei soggetti sottoposti alla sua potestà, di vario contenuto e di varia natura²⁵.

²⁰ Cfr. G. TESORO, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, op e loc. cit.

²¹ Cfr. B. COCIVERA, *Concordato tributario*, in *Enc. Dir.*, VII, Milano, 1961, pag. 525.

²² Cfr. E. CAPACCIOLI, *L'accertamento Tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, pag. 30.

²³ Cfr. P. PERRUZZA, *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, pag. 927 ss.; l'Autore ritiene legittime tuttavia, in quanto previste dalla legge, quelle disposizioni dell'obbligazione tributaria che investono l'amministrazione finanziaria del potere di concedere modificazioni e soprattutto differimenti nella riscossione delle imposte. A sostegno di tale affermazione, Peruggia riporta alcuni esempi in cui il Parlamento ha previsto deroghe all'applicazione di tributi precedentemente imposti. Tra questi, riferisce del caso regolato dagli artt. 3 e 4 della legge del 28 febbraio 1980, n. 46, che permettevano al Ministro della Finanza, con un suo decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, di sospendere la riscossione delle imposte iscritte nei ruoli speciali e straordinari, applicando un interesse del 12% annuo. Tale atto, in quanto previsto dalla legge, sarebbe, nell'impostazione di Peruggia, perfettamente legittimo in relazione all'art. 23 della Cost.

²⁴ Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 1972, pag. 78 e ss.

²⁵ Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., pag. 80. L'Autore si riferisce ai molteplici doveri, positivi (come la denuncia dei presupposti d'imposta, la comunicazione di atti, l'adempimento di speciali formalità) o negativi (come il divieto di rilasciare copia degli atti per i quali non sia stata soddisfatta la relativa imposta) che il legislatore impone al contribuente o a terzi allo scopo di rendere più sicuri, più agevoli e più spediti i procedimenti di accertamento e di riscossione del tributo.

È in questo senso che si parla di contenuto complesso con riferimento al rapporto giuridico d'imposta, in quanto da esso derivano, oltre ad una serie di poteri, diritti e doveri reciproci tra l'autorità finanziaria ed i soggetti d'imposta, anche lo specifico diritto dell'ente pubblico di esigere, ed il corrispondente obbligo del contribuente di pagare, l'imposta dovuta.

Quest'ultimo obbligo, che viene definito "debito d'imposta", trae il proprio fondamento giuridico dalla legge, o più specificatamente "dalla situazione di fatto che, secondo l'ordinamento tributario è idonea a farlo sorgere", ed in ragione di ciò non risulta in alcun caso disponibile²⁶.

Secondo il Giannini, infatti, il potere di imposizione, la determinazione dei casi in cui l'imposta è dovuta, il sistema di calcolo del suo ammontare ed i soggetti obbligati al pagamento, sono tutti elementi regolati dal legislatore con disposizioni imperative, alla cui osservanza sono tenuti gli organi dello Stato non meno dei contribuenti soggetti alla sua potestà.

Sta proprio in questo l'essenza del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, principio che affonda le proprie radici nell'art. 23 della Costituzione (ed ancor prima nell'analogo art. 30 dello Statuto Albertino).

La disposizione costituzionale, ai sensi della quale nessun tributo può essere imposto se non in base alla legge, interpretata correttamente e nella sua accezione più ampia, esclude, dunque, la possibilità per l'amministrazione finanziaria di accordare esenzioni o agevolazioni, al di fuori di quelle espressamente previste dalla legge.

Accanto alle sopra citate correnti dottrinarie, si assesta un terzo orientamento, più recente, che per certi versi tende a disancorare l'accertamento del tributo dal dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, aprendo la strada all'idea della licettà di un "accordo" tra amministrazione e contribuente²⁷.

²⁶ Tale definizione, secondo Giannini è perfettamente in aderenza con quanto disposto dall'art. 1173 del cod. civ., che sotto la rubrica "fonti delle obbligazioni", prevede che le obbligazioni derivano dal contratto, da fatto illecito o da ogni altro fatto o atto idoneo a produrre in conformità all'ordinamento giuridico.

²⁷ Per un approfondimento di tale posizione in dottrina si rimanda al recente studio di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. - contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 478 ss..

Secondo tale impostazione, il principio di indisponibilità della pretesa fiscale rappresenterebbe in realtà un assioma inconsistente, ancorato ad una prospettiva antica non più attuale. Neppure i "padri della materia"²⁸, intendendo per essi coloro che possono considerarsi i principali sostenitori del principio *de quo*, potevano ipotizzare una finanza come quella attuale, organizzata con schemi privatistici, tenuta al rispetto di un preciso *budget* finanziario, spinta a deflazionare con qualunque mezzo il contenzioso, a scartare quei verbali di constatazione non "convenienti", obbligata a motivare il perché, nonostante sia stata attivata la procedura del concordato o della conciliazione, questo non abbia avuto seguito²⁹.

Oggi, secondo i sostenitori di tale orientamento, il dipendente dell'amministrazione finanziaria è tenuto prima di tutto alla ricerca della "soluzione migliore", o "più opportuna", pur sempre nell'ambito di una ponderazione di interessi esclusivamente fiscali. In questa diversa ottica, che abbandona la concezione, che aveva accompagnato gli studi più antichi, di una finanza "imperiosa", "impositrice", "autarchica", non avrebbe senso negare aprioristicamente la possibilità di scelte privatistico-transattive, soprattutto considerato che le ipotesi in cui queste potrebbero essere adottate sarebbero ristrette alle fattispecie c.d. litigiose (in potenza, come nel caso dell'accertamento con adesione, o in atto, come nel caso della conciliazione giudiziale). In questa prospettiva, l'accordo ben potrebbe accedere al diritto tributario e porsi a paradigma dogmatico di istituti come il concordato o la conciliazione.

Gli Autori che sostengono questa posizione, teorizzano la necessaria "democratizzazione della fase di attuazione della norma fiscale nei casi definiti *più litigiosi*"³⁰. Non vi sarebbe ragione alcuna per negare una piena parità tra parte pubblica e parte privata, soprattutto nei casi in cui la normativa di riferimento

²⁸ L'espressione è di M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario - contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 486.

²⁹ In questo senso si veda, da ultimo, la Cir. Min., n. 23/69119 dell'11/07/2000.

³⁰ Sulla necessaria parità tra parte pubblica e privata nell'attuazione del tributo si veda G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, pag. 35 ss.

presenti profili di incertezza, in sede di accertamento o in sede contenziosa-giurisdizionale³¹.

Quel che occorre assicurare, secondo questa tesi, è una adeguata "tutela" alla parte più debole dell'accordo, ossia al soggetto passivo, sanzionando eventuali comportamenti colposi o dolosi da parte dell'Ufficio e prevedendo la possibilità di una rivisitazione dell'accordo consolidato nei casi in cui, *ex post*, la stabilizzazione consensuale della lite fiscale si dimostrasse palesemente contraria al tracciato fissato dalla normativa sostanziale per la determinazione del presupposto e del conseguente debito d'imposta.

Tale impostazione, a nostro avviso, non appare tuttavia condivisibile.

Quale che sia la giustificazione più corretta, o la fonte giuridica più antica cui fare riferimento, non vi è dubbio alcuno che nel nostro sistema sia esistente un principio di indisponibilità tributaria, presidiato oggi dai principi costituzionali di riserva di legge, di concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva di ciascuno, e di uguaglianza nell'applicazione dei tributi.

Ciò che risulta sicuramente più problematico, e che in un certo qual modo ha diviso gli studiosi del diritto, attiene piuttosto all'individuazione dei limiti di tale principio³².

³¹ A tal proposito si osserva che non esiste alcuna disposizione nel diritto tributario, né tanto meno nel diritto comune che imponga, con riferimento ad una situazione contestata, una condotta obbligata a carico dei soggetti sul cui operato l'incertezza ricade, volta a sostenere ad ogni costo la correttezza dello stesso. In questo senso A. FALSEA, *Accertamento. a) Teoria generale*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, pag. 211 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario - contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 489. Quest'ultimo Autore afferma che quando vi è incertezza (reclusa contestazione) anche l'amministrazione finanziaria non può esimersi dal valutare il grado di probabilità che caratterizza la fondatezza del proprio assunto ed è tenuta a desistere quando si prospetti ragionevole il rischio di un danno erariale.

L'argomento assume maggiore rilevanza laddove si consideri applicabile anche al contenzioso tributario l'art. 96 del c.p.c. sulla "lite temeraria". In senso favorevole cfr. A. FINOCCHIARIO - M. FINOCCHIARIO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, pag. 338 ss.; S. LA CHINA, *Responsabilità dell'amministrazione finanziaria per lite temeraria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, II, pag. 1340 ss.; G. MARINUCCI, *Condanna alle spese di giudizio e condanna per lite temeraria - Ambiti di applicabilità nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 3183 ss. (su tale tema si veda, più ampiamente, *infra*, II, 3 c), nota n. 203).

³² Per un'analisi più articolata volta ad identificare un "nucleo centrale" del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, v. *infra*, cap. II, 3c).

Per comprendere, con la dovuta cautela scientifica, i limiti di operatività della tanto discussa indisponibilità dell'obbligazione tributaria può essere utile partire dal dettato del primo comma dell'art. 53 Cost., nel quale si legge che "tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva".

Come si evince dal testo, la norma non impone di adottare le medesime metodologie per tutti i contribuenti, né tanto meno vieta di utilizzare per soggetti o situazioni diverse tecniche impositive differenti (accertamenti sintetici, studi di settore, accertamenti "unilaterali" o condotti di concerto con il contribuente).

Benvero, impostare il sistema fiscale secondo il parametro della capacità contributiva, in aderenza al dettato costituzionale prescritto dall'art. 53, significa tenere conto, nell'applicazione dei tributi, delle peculiarità che ciascuna fattispecie può presentare, riportando l'esercizio del potere impositivo alla situazione economica reale, effettiva, e personale dei diversi contribuenti.

L'unico limite per l'amministrazione finanziaria nell'esercizio di tale potere, in aderenza e nel rispetto del principio di indisponibilità, attiene "all'esatta determinazione" del debito d'imposta, ossia alla determinazione della base imponibile e del correlativo carico fiscale, secondo i criteri fissati, in generale, a livello legislativo.

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria verrebbe ad essere disatteso soltanto laddove il soggetto attivo rinunciasse ad un credito certo, o determinasse l'*an* ed il *quantum* *debeat*ur secondo modalità differenti da quelle normativamente imposte.

Al contrario, non vi è contraddizione con il principio *de quo* allorquando l'amministrazione finanziaria si avvalga, per la determinazione della base imponibile, di strumenti semplificati e più snelli, come ad esempio avviene nel caso dell'accertamento con adesione o nella conciliazione giudiziale.

In queste ipotesi, infatti, non vi è rinunzia al diritto, ma si realizza una forma di collaborazione tra ente impositore e soggetto passivo.

Tali istituti, infatti, costituiscono semplicemente strumenti diretti ad agevolare la determinazione del debito d'imposta,

attraverso un diretto coinvolgimento dello stesso contribuente al quale viene riferito il presupposto d'imposta.

Le regole da seguirsi da parte dell'amministrazione finanziaria in queste ipotesi sono le stesse di quelle che essa è chiamata ad applicare nel caso in cui l'attività di accertamento avvenga unilateralmente, in assenza di contraddittorio. L'Ufficio non può fare alcuna concessione, neppure reciproca, sugli elementi di fatto e di diritto acquisiti con certezza.

È proprio in ragione di ciò che deve negarsi validità, ad esempio, alla tesi che vorrebbe attribuire natura transattiva alla conciliazione giudiziale³³: con la conciliazione non si transige alcunché, ma si determina numericamente una certa dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto. Conciliare per una certa somma, in sostanza, significa ricondurre la stessa ad una precisa determinazione della capacità contributiva manifestata dal presupposto.

È in questo senso che va inteso il contraddittorio: il contribuente non si limita a fornire una serie di informazioni, ma concorre attivamente (così come è chiamato a fare d'altronde anche con la dichiarazione) nella determinazione della base imponibile.

Il ricorso ad istituti come la conciliazione, o l'accertamento con adesione, non deve rappresentare pertanto un'espressione di una discrezionalità assoluta da parte dell'amministrazione, ma semplicemente l'adozione del metodo ritenuto migliore per accertare il tributo.

Si tratta di strumenti che non contrastano con il principio di indisponibilità, ma che si inseriscono utilmente nel processo di accertamento per pervenire con maggiore certezza alla determinazione del debito fiscale, proprio per la presenza del contraddittorio. Lo scambio di informazioni e di dati tra l'ufficio ed il soggetto passivo avviene in funzione di una determinazione qualitativa e quantitativa del presupposto più aderente possibile alla realtà³⁴, nell'interesse superiore alla rapida ed equa applicazione del tributo.

³³ Cfr., tra gli altri, P.F. CASULA, *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, Vol. I, pag. 414 ss.

³⁴ Il pericolo è che il contribuente subisca il "ricatto morale" costituito dal fatto che se concilia o aderisce all'accertamento con l'ufficio vedrà notevolmente ridotte le sanzioni a

L'indisponibilità non riguarda i metodi di accertamento: ciò che è e rimane indisponibile è l'*oggetto* della pretesa tributaria. L'indisponibilità non si traduce in altro che nella garanzia che il tributo venga effettivamente applicato in aderenza alla capacità contributiva espressa dal presupposto.

Arrivare con maggiore facilità all'accertamento dell'imponibile, è cosa diversa dal disporre dell'obbligo tributario, ed anzi corrisponde alle esigenze di buon andamento dell'amministrazione.

L'indisponibilità è un principio che deve essere rispettato in ogni caso, garantendo la funzione (non dispositiva ma) accertativa dell'azione dell'amministrazione finanziaria, quale che sia il profilo da essa investito nella singola fattispecie oggetto di verifica³⁵.

Ciò significa che rimane del tutto inibito all'ufficio di concordare l'imponibile con il soggetto passivo, in ragione di motivazioni diverse, quale ad esempio la maggiore celerità nella riscossione o la necessità di scongiurare il rischio di rimanere soccombenti in un eventuale fase contenziosa. Modificare una precedente determinazione del *quantum debetur*, non perché non più ritenuta convincente in relazione ad elementi emersi a seguito del confronto con il contribuente e da questi documentati, ma soltanto perché si teme che essa potrebbe non venire accolta dalle Commissioni in sede di giudizio, non può in nessun caso ritenersi ammissibile.

L'ente impositore è titolare di una funzione pubblica, e non di un mero diritto di credito, ed è proprio tale circostanza a limitare la discrezionalità dell'azione amministrativa.

Nell'adozione di tutti gli strumenti a sua disposizione, compresi quelli cui si è fatto riferimento, come il ricorso alla conciliazione giudiziale, l'attività dell'ufficio rimane pur sempre "vincolata".

suo carico. Si consideri l'ipotesi in cui sia stato notificato un accertamento per 100 al contribuente, il quale sa di dovere 76, ma sa anche che se non aderisce rischia di pagare 100 + 100 (di sanzioni), mentre se aderisce pagherà 100 + 25. In ipotesi di questo genere non è da escludere che il soggetto decida di aderire all'accertamento con il fisco soltanto per non correre il rischio di perdere in giudizio. È questa un'ipotesi che deve essere tenuta presente dall'amministrazione finanziaria in sede di applicazione degli istituti *de quibus*

³⁵ In questo senso, già in passato, si era espresso A. BERLINI, *Principi di Diritto Tributario*, Vol. III, *L'accertamento*, Milano, 1964, pag. 193.

Una volta accertati i fatti ed applicati ad essi le norme, all'Ufficio non restano spazi per privilegiare o sacrificare qualcuno degli interessi in conflitto³⁶.

L'Ufficio deve limitarsi a dare concreto contenuto alla volontà del legislatore già espressa nelle singole leggi d'imposta, esimendosi da valutazioni discrezionali dell'interesse pubblico nelle singole fattispecie concrete, o dal bilanciamento di quest'ultimo con gli altri interessi che di volta in volta vengono in rilievo³⁷. L'identificazione amministrativa del debito d'imposta deve avvenire unicamente in relazione alla verificata ed accertata presenza dei presupposti di fatto e di diritto predeterminati dalla legge.

Che poi tale identificazione possa essere agevolata o accelerata attraverso il ricorso al contraddittorio con il contribuente la cui situazione economica è sottoposta ad indagine, è cosa ben diversa.

Nelle intenzioni del legislatore istituti come la conciliazione o l'accertamento con adesione non rappresentano di certo dei congegni giuridici normativizzati che legittimano un "accordo" tra ufficio e contribuente circa la determinazione del debito d'imposta: essi costituiscono soltanto dei mezzi tecnici messi a disposizione dell'amministrazione per raggiungere la verità in sede di accertamento del tributo in modo più rapido e con la maggiore attendibilità possibile³⁸.

La circostanza che, nella pratica, si sia assistito ad un loro uso distorto, a discapito del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, è cosa differente e non consente di negarne l'utilità né di stravolgere a livello concettuale la funzione per la quale tali istituti sono stati pensati.

³⁶ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, 1998, pag. 210; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Torino, 2000, pag. 90.

³⁷ Se una discrezionalità può riconoscersi all'ufficio questa non può andare oltre la discrezionalità tecnica, nelle ipotesi in cui la determinazione dell'ammontare del tributo sia subordinata a complesse operazioni di stima e valutazione che richiedono l'applicazione di regole tecniche. Si pensi, ad esempio, alle ipotesi in cui sia necessario determinare il valore di un immobile.

³⁸ Proprio in ragione del fatto che istituti quali l'accertamento con adesione o la conciliazione giudiziale sono strumenti diretti ad una più corretta determinazione del presupposto d'imposta e dell'imponibile, non si comprende come mai, nell'ipotesi in cui vengano disattesi, riprenda valore il vecchio accertamento. È questo un aspetto della loro disciplina che sicuramente andrebbe rivisto, proprio in relazione alla reale funzione che gli istituti *de quibus* sono chiamati ad assolvere.

Le considerazioni fin qui svolte, in un'ottica di inquadramento generale delle tematiche oggetto della nostra attenzione, saranno, riprese in modo più approfondito e dettagliato in riferimento alla conciliazione giudiziale nella seconda parte di questo studio dedicata proprio ai rapporti tra tale istituto ed il principio della indisponibilità della obbligazione tributaria.

b) L'esame della giurisprudenza

Raramente la giurisprudenza si è occupata del problema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e, quando lo ha fatto, è accaduto per lo più, in via incidentale, per la soluzione di questioni di particolare e diversa natura.

Le sentenze più significative riguardano alcune controverse sorte in materia di tributi locali, di acquisiscenza nel contenzioso, di concessione di agevolazioni fiscali, di estinzione del credito per confusione e di dichiarazioni rese dalle parti.

Una antica ma rilevante pronuncia sul tema in oggetto è stata emessa dalle Sezioni unite della Corte di cassazione nel 1949³⁹, in una decisione su un caso alquanto singolare. La controversia riguardava la validità di una esenzione tributaria contraria a perpetua vantata nei confronti del Comune da un generale e perpetua vantata nei confronti del Comune da un contribuente. Il titolo di esenzione era fondato su un antico atto, risalente al 1497. Le Sezioni unite ritennero che il mutamento della legislazione, avvenuto nel corso degli anni, aveva reso invalido il particolare titolo di esenzione concesso dal Comune. In virtù del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, infatti, il Comune non può rinunciare alla potere-dovere di accertare e riscuotere i tributi, riconosciutogli dalla legge. Il fatto che l'ente locale sia soggetto attivo del tributo non permette di giungere a diverse conclusioni, dovendo questo sempre operare nel rispetto delle disposizioni della legge dello Stato.

In precedenti occasioni la Corte si era avvalsa del principio dell'indisponibilità per la risoluzione di altre complesse fattispecie. Sulla base di tale principio sono state infatti dichiarate nulle: la "transazione" sull'imposta; l'accordo con il quale il Comune (anche solo) sostanzialmente rinunciava al tributo locale assumendo

³⁹ Cfr. sentenza 9 luglio 1949, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1950, II, pag. 51, con nota di R. POMINI.

l'obbligo di rimborsarlo⁴⁰; il contratto con il quale l'ente locale concedeva a cottimo lavori edili ad un'impresa, esentando quest'ultima dall'imposta comunale di consumo sui materiali da costruzione⁴¹.

Altra materia dove la giurisprudenza ha avuto modo, sia pur indirettamente, di assumere una posizione sull'argomento che ci occupa, è quella della concessione di agevolazioni fiscali.

In una sentenza del 1988⁴² la Corte di cassazione si è occupata di un caso nel quale il Ministero delle finanze, in una risoluzione, aveva interpretato una norma tributaria in senso favorevole al contribuente, riconoscendo a questi il diritto di godere di un beneficio fiscale. In giudizio il contribuente aveva sostenuto che la manifestazione di volontà resa dall'Amministrazione aveva provocato una rinuncia al credito d'imposta e che, pertanto, il giudice non poteva decidere su un diritto che la parte in causa aveva abbandonato.

Le Sezioni unite della Cassazione argomentarono, contrariamente, che la pronuncia giudiziale non era soggetta ad alcuna limitazione, in quanto nessun comportamento dell'Amministrazione poteva giuridicamente configurare una rinuncia totale o parziale al credito d'imposta, alla luce dell'indisponibilità del relativo diritto.

Altre significative pronunce giurisprudenziali in materia di indisponibilità della pretesa fiscale si rivengono in tema di estinzione dell'obbligazione per confusione della figura del creditore e del debitore del tributo.

L'interessante caso cui si fa riferimento è sorto in occasione della soppressione di un Ente ospedaliero. Il Comune

⁴⁰ Gli estremi delle sentenze richiamate nel testo sono citati da Pomini, nella nota a Cass. 9 luglio 1949, cit., pag. 50.

⁴¹ Cfr. Corte di Cassazione del Regno, 26 febbraio 1937, n. 574, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1937, II, pag. 55 ss. (con nota adesiva di G. TESSORO, *Il principio di "inderogabilità" nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*). «In conseguenza della natura giurispudenziale 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 quale concede a cottimo ad una impresa dei lavori stradali o edili, esenta l'impresa stessa dal pagamento della imposta di consumo sui materiali da costruzione che dovranno impiegarsi nei lavori».

⁴² Cfr. Cass. SS. UU., n. 3030 del 18 aprile 1988, in *Rassegna dell'Avvocatura dello Stato*, 1988, 4, parte I, sez. 6, pag. 417 ss.

territorialmente competente subentrava, per legge, in tutti i rapporti giuridici dell'ospedale, assumendo così - tra l'altro - l'obbligo al pagamento dell'Invin, dovuta dall'ospedale in favore dello stesso ente territoriale.

Il Comune sosteneva di non dover versare alcuna somma poiché, in applicazione dell'art. 1253 del codice civile, l'obbligazione si era estinta per confusione⁴³. La Commissione Tributaria Centrale ritenne invece non operante la generale disposizione codicistica, a causa del superiore principio dell'indisponibilità del lato attivo del rapporto obbligatorio, vigente in materia tributaria.

E' opportuno, da ultimo, richiamare un altro campo che coinvolge il tema in esame, nel quale la Corte di cassazione è pervenuta a risultati talvolta contrastanti con le proprie precedenti pronunce⁴⁴. Ci si riferisce, segnatamente, alla materia dell'acquiescenza tacita nell'ambito del contenzioso tributario.

In una prima fase la Corte ha escluso l'operatività dell'acquiescenza, espressa o tacita, contro l'Ufficio⁴⁵, a causa dell'indisponibilità ed irrinunciabilità del credito tributario. Secondo tale ordine di pensiero l'Amministrazione è libera di valutare la fondatezza della propria pretesa e, ove la riconosca illegittima ha il potere-dovere di rinunciare alla medesima; tuttavia la rinuncia non può impedire di rivedere la propria valutazione, la quale rimane revocabile sino a quando non si verifichi una preclusione di ordine oggettivo quale prescrizione, decadenza o giudicato⁴⁶.

Successivamente i giudici di legittimità, in una pronuncia del 1988, hanno rivisto il precedente orientamento statuendo che il

⁴³ Giova rammentare il dettato dell'art. 1253, c.c. "Quando le qualità di creditore e di debitore si riuniscono nella stessa persona, l'obbligazione si estingue e i terzi che hanno prestato garanzia per il debito sono liberati".

⁴⁴ Cfr. Cass., n. 4429 del 6 luglio 1988 in *La Giustizia tributaria e delle imposte dirette*, 5/1989, I, pag. 397 ss.

⁴⁵ Il generale principio dell'acquiescenza processuale è contenuto nell'art. 329 del codice di procedura civile, per il quale, salvi i casi di revocazione ordinaria, "l'acquiescenza risultante da accettazioni espresse o da atti incompatibili con la volontà di avvalersi delle impugnazioni ammesse dalla legge ne esclude la proponibilità. [comma 2] L'impugnazione parziale comporta acquiescenza alle parti della sentenza non impugnate".

⁴⁶ Cfr. Cass., n. 4041 del 6 dicembre 1974, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1974, parte I, pag. 229 ss., nonché Cass. n. 2397 del 23 aprile 1981, in *Rivista di legislazione fiscale*, 1981, parte III, pag. 1888 ss.

principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non sottrae l'Amministrazione finanziaria alle ordinarie regole del processo. Fu pertanto ritenuta configurabile la c.d. acquiescenza tacita da parte dell'amministrazione medesima, risultante da atti esterni incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione processuale (nella fattispecie, la cancellazione dell'articolo di credito verso il contribuente, relativo all'imposta di registro).

Tale orientamento è molto restrittivo in quanto, pur ribadendo la validità generale del principio dell'indisponibilità, ne attenua in qualche modo la portata, poiché lo ritiene un principio ad esclusiva rilevanza processuale⁴⁷ prevalente su una regola che, come si dirà più avanti, deriva direttamente da precetti di rango costituzionale. Si deve, peraltro, riconoscere che l'abbandono volontario (l'acquiescenza è fondata su una manifestazione di volontà, espressa o presunta) dell'azione necessaria per l'attuazione di un credito può essere ammesso soltanto da parte di chi possiede la piena disponibilità di quel credito. Ciò, a nostro avviso, evidenzia una certa contraddittorietà della richiamata posizione giurisprudenziale nella parte in cui sembra ammettere la possibile convivenza tra il dogma dell'indisponibilità della pretesa tributaria e l'acquiescenza processuale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Particolarmente importante appare un caso, più recente, nel quale la Corte di cassazione ha ritenuto illegittimo un accordo, stipulato nell'ambito di una procedura di concordato, con il quale il contribuente si obbligava a rinunciare a qualunque azione di rimborso, anche nel caso in cui, pendendo controversie sul punto, fosse in sede giudiziaria dichiarata la non debenza del tributo per difetto di presupposto. Ciò, in quanto, ha stabilito la Corte, un accordo di questo tipo ha carattere di transazione ed è, pertanto, nullo, a causa della indisponibilità dell'obbligazione tributaria⁴⁸.

⁴⁷ L'acquiescenza, infatti, "riguarda essenzialmente la cosa giudicata formale e non quella materiale, che si sostanzia nell'accertamento contenuto nella sentenza di merito richiamato dall'art. 2909 cod. civ." Così G. MONTELEONE, *Diritto processuale civile*, Vol. II, Padova, 1995, pag. 266, il quale non manca altresì di rilevare, *ibidem*, pag. 267, come il giudicato formale consista essenzialmente in una preclusione endoprocessuale, cui è preordinata l'acquiescenza, mentre quello materiale si forma solo sull'oggetto della domanda.

⁴⁸ Cfr., Cass., sez. I, 27 febbraio 1979, n. 1726, in *Dir. prat. trib.*, 1980, II, pag. 921 ss., con nota di P. PERUGIA.

Segnatamente, la Cassazione, dopo aver qualificato l'accordo come una transazione, ha applicato l'art. 1966, comma 2, del codice civile, per il quale la transazione è nulla se i diritti sono sottratti alla disponibilità giuridica delle parti. E, secondo il Supremo collegio, «non sembra possibile dubitare del carattere indisponibile del credito tributario». Infatti, «la potestà tributaria è una potestà vincolata e non discrezionale» e «può parlarsi al riguardo solo di discrezionalità tecnica (ben distinta da quella amministrativa) per l'attività di valutazione del presupposto e della base imponibile». «Tale vincolatività, con l'indisponibilità e l'irrinunciabilità che vi si correlano, sta chiaramente a dimostrare che l'amministrazione cui è certamente vietato di disporre, con proprio regolamento e con circolari, agevolazioni ed esenzioni non previste dalla legge, a maggior ragione non potrebbe, nel caso concreto con provvedimento specifico transattivo, ridurre l'ammontare del tributo».

Ancora più recentemente, infine, la Sezione tributaria della Suprema Corte⁴⁹, occupandosi della valenza che possono avere le dichiarazioni rese in udienza dal rappresentante dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che quest'ultimo «non poteva aderire all'accoglimento del gravame del contribuente perchè si verteva nell'ambito della rinuncia alla pretesa tributaria e, quindi, in tema di diritti indisponibili»⁵⁰.

Le pronunce giurisprudenziali esaminate, pur riguardando il tema in esame con riferimento a fattispecie tra loro assai diverse, sembrano condurre ad un risultato univoco: il principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria ha mantenuto, negli anni, la propria validità nell'ambito del diritto c.d. "vivente". Esso viene tuttavia adoperato talvolta in modo acritico, considerando la sua esistenza quasi come assoluta, in base alla tradizionale elaborazione operata dalla dottrina italiana.

⁴⁹ Sent. n. 10427 del 28 gennaio 2003.

⁵⁰ Per completezza si ritiene opportuno rilevare che la stessa Sezione tributaria della Corte di Cassazione con una recentissima sentenza (n. 309 del 18 ottobre 2005, in "Il fisco", 2006, pag. 1238), pur non occupandosi direttamente del tema della indisponibilità della obbligazione tributaria, ha espresso delle affermazioni (in materia di prova nel processo tributario) che non appaiono coerenti con il riconoscimento del principio in questione (sul punto si vedano, F. BRIGHENTI, *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: un sasso in picciolata*, in *Boll. Trib.*, 2006, pag. 427; C. CIPOLLINI, *Cinque principi in una sola sentenza*, ivi, pp. 429, 430).

La precedente affermazione rende pertanto più che mai necessario rinnovare l'analisi dei valori e dei precetti giuridici di ordine costituzionale che costituiscono il fondamento del principio oggetto del nostro studio.

1.2 La rilevanza costituzionale del principio di indisponibilità

Come si è affermato in precedenza, il concetto generale di indisponibilità giuridica riflette quella singolare posizione del titolare del diritto, che si verifica quando il diritto da questi esercitato è destinato ad assolvere una particolare funzione nei confronti di un determinato soggetto, distinto dal titolare del diritto stesso⁵¹.

Tale situazione, in diritto civile, si realizza in casi relativamente infrequenti o comunque specifici come, ad esempio, in materia di pignoramento⁵².

Nello schema del rapporto tributario essa si verifica in via ordinaria in quanto il soggetto attivo dell'obbligazione opera attraverso i propri uffici amministrativi⁵³ ai fini del conseguimento delle somme cui ha diritto in base alla legge. In tale situazione, il soggetto (organo o persona giuridica) incaricato dell'attività di

⁵¹ V., in tal senso, F. NEGRO, voce *Indisponibilità giuridica*, op.cit., pag. 605.

⁵² Per un'analisi più dettagliata dell'indisponibilità giuridica e per una casistica più completa si veda F. NEGRO, *op. cit.*, *passim*, nonché L. FRANCARIO, voce *Indisponibilità (vincoli di)*, op. cit., pag. 1 ss.

⁵³ La riforma dell'Amministrazione finanziaria e la istituzione Agenzia delle entrate non permettono di giungere a diverse conclusioni, a nulla rilevando, ai nostri fini, la trasformazione degli organi competenti a porre in essere l'accertamento tributario in enti dotati di personalità giuridica.

I rilievi svolti nel testo restano a nostro avviso validi anche con riferimento alle nuove forme di affidamento delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali a soggetti privati, previste dall'art. 52, quinto comma, del D.Lgs. 446 del 1997.

Ciò che conta, infatti è la soggettività giuridica, anche solo ai fini del diritto tributario, dell'ente accertatore, la quale, a differenza della personalità giuridica, sussiste, secondo la prevalente dottrina, anche con riferimento ai semplici organi dello Stato. La soggettività giuridica, infatti, permette di stabilire il rapporto di alterità tra il soggetto attivo e quello accertatore, necessario per realizzare lo schema tipico del rapporto di indisponibilità descritto nel testo.

Segnatamente, la Cassazione, dopo aver qualificato l'accordo come una transazione, ha applicato l'art. 1966, comma 2, del codice civile, per il quale la transazione è nulla se i diritti sono sottratti alla disponibilità giuridica delle parti. E, secondo il Supremo collegio, «non sembra possibile dubitare del carattere indisponibile del credito tributario». Infatti, «la potestà tributaria è una potestà vincolata e non discrezionale» e «può parlarsi al riguardo solo di discrezionalità tecnica (ben distinta da quella amministrativa) per l'attività di valutazione del presupposto e della base imponibile». «Tale vincolatività, con l'indisponibilità e l'irrinunciabilità che vi si correlano, sta chiaramente a dimostrare che l'amministrazione cui è certamente vietato di disporre, con proprio regolamento e con circolari, agevolazioni ed esenzioni non previste dalla legge, a maggior ragione non potrebbe, nel caso concreto con provvedimento specifico transattivo, ridurre l'ammontare del tributo».

Ancora più recentemente, infine, la Sezione tributaria della Suprema Corte⁴⁹, occupandosi della valenza che possono avere le dichiarazioni rese in udienza dal rappresentante dell'Amministrazione finanziaria, ha affermato che quest'ultimo «non poteva aderire all'accoglimento del gravame del contribuente perché si verteva nell'ambito della rinuncia alla pretesa tributaria e, quindi, in tema di diritti indisponibili»⁵⁰.

Le pronunce giurisprudenziali esaminate, pur riguardando il tema in esame con riferimento a fattispecie tra loro assai diverse, sembrano condurre ad un risultato univoco: il principio dell'indisponibilità della pretesa tributaria ha mantenuto, negli anni, la propria validità nell'ambito del diritto c.d. "vivente". Esso viene tuttavia adoperato talvolta in modo acritico, considerando la sua esistenza quasi come assoluta, in base alla tradizionale elaborazione operata dalla dottrina italiana.

⁴⁹ Sent. n. 10427 del 28 gennaio 2003.

⁵⁰ Per completezza si ritiene opportuno rilevare che la stessa Sezione tributaria della Corte di Cassazione con una recentissima sentenza (n. 309 del 18 ottobre 2005 in "Il fisco", 2006, pag. 1238), pur non occupandosi direttamente del tema della indisponibilità della obbligazione tributaria, ha espresso delle affermazioni (in materia di prova nel processo tributario) che non appaiono coerenti con il riconoscimento del principio in questione (sul punto si vedano, F. BRIGHENTI, *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: un sasso in piccolana*, in *Boll. Trib.*, 2006, pag. 427; C. CIPOLLINI, *Cinque principi in una sola sentenza*, ivi, pp. 429, 430).

La precedente affermazione rende pertanto più che mai necessario rinnovare l'analisi dei valori e dei precetti giuridici di ordine costituzionale che costituiscono il fondamento del principio oggetto del nostro studio.

I.2 La rilevanza costituzionale del principio di indisponibilità

Come si è affermato in precedenza, il concetto generale di indisponibilità giuridica riflette quella singolare posizione del titolare del diritto, che si verifica quando il diritto da questi esercitato è destinato ad assolvere una particolare funzione nei confronti di un determinato soggetto, distinto dal titolare del diritto stesso⁵¹.

Tale situazione, in diritto civile, si realizza in casi relativamente infrequenti o comunque specifici come, ad esempio, in materia di pignoramento⁵².

Nello schema del rapporto tributario essa si verifica in via ordinaria in quanto il soggetto attivo dell'obbligazione opera attraverso i propri uffici amministrativi⁵³ ai fini del conseguimento delle somme cui ha diritto in base alla legge. In tale situazione, il soggetto (organo o persona giuridica) incaricato dell'attività di

⁵¹ V., in tal senso, F. NEGRO, voce *Indisponibilità giuridica*, op.cit., pag. 605.

⁵² Per un'analisi più dettagliata dell'indisponibilità giuridica e per una casistica più completa si veda F. NEGRO, *op. cit.*, *passim*, nonché L. FRANCARIO, voce *Indisponibilità (vincoli di)*, op. cit., pag. 1 ss.

⁵³ La riforma dell'Amministrazione finanziaria e la istituzione Agenzia delle entrate non permettono di giungere a diverse conclusioni, a nulla rilevando, ai nostri fini, la trasformazione degli organi competenti a porre in essere l'accertamento tributario in enti dotati di personalità giuridica.

I rilievi svolti nel testo restano a nostro avviso validi anche con riferimento alle nuove forme di affidamento delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi locali a soggetti privati, previste dall'art. 52, quinto comma, del D.Lgs. 446 del 1997.

Ciò che conta, infatti è la soggettività giuridica, anche solo ai fini del diritto tributario, dell'ente accertatore, la quale, a differenza della personalità giuridica, sussiste, secondo la prevalente dottrina, anche con riferimento ai semplici organi dello Stato. La soggettività giuridica, infatti, permette di stabilire il rapporto di alterità tra il soggetto attivo e quello accertatore, necessario per realizzare lo schema tipico del rapporto di indisponibilità descritto nel testo.

accertamento o di riscossione⁵⁴ è sottoposto ad un vincolo di indisponibilità giuridica del diritto (o, come altri affermano, di inderogabilità⁵⁵), in quanto il diritto medesimo è esercitato esclusivamente nell'interesse del soggetto attivo. Il vincolo di indisponibilità appare ancora più forte ove si consideri che la fonte dell'obbligazione tributaria è rappresentata dalla legge che la disciplina nell'interesse generale ed in attuazione del fondamentale principio costituzionale che vincola *tutti* a concorrere alle spese pubbliche.

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova il proprio originario fondamento in precetti di ordine costituzionale ed in collegate ragioni di logica giuridica difficilmente contestabili.

Esso deriva, in primo luogo, dall'atteggiarsi dei rapporti tra fonti normative di diverso rango.

Occorre a questo riguardo considerare la norma Costituzionale concernente la regola della riserva relativa di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, in base al quale "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

Il vincolo di indisponibilità, sotto questo aspetto, come predetto, deriva dalla stessa gerarchia delle fonti normative, in base alla quale un atto promanante dalla pubblica amministrazione — sia esso dotato di natura regolamentare, che di natura provvedimento — non può contrastare con precetti aventi forza di legge. Ma vi è di più. Così come l'amministrazione non può creare norme contenenti presupposti impositivi, essa non può costituire fattispecie di esenzione o di esclusione tributaria. In altre parole devono essere applicate *soltanto* le norme di legge e *tutte* le norme di legge nei confronti di *tutti* i soggetti che pongono in essere le fattispecie da queste contemplate.

⁵⁴ Secondo alcuni Autori l'attività dei soggetti accertatori costituisce l'esercizio di una vera e propria potestà, denominata potestà d'imposizione o, per altri, potestà di accertamento tributario, contrapposta e distinta dalla potestà impositiva che è quella propria del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria. Cfr., in tal senso, tra gli altri, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I — parte generale, Torino, 1994, pag. 139 ss.; G. FALISITTA, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova, 1999, pag. 366 ss.

⁵⁵ Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, pag. 79 ss.

È, infatti, evidente che se la legge è l'unica fonte idonea ad imporre prestazioni di carattere patrimoniale ai cittadini, tutto l'operato dell'amministrazione deve avere luogo *secundum legem*. Quest'ultima non solo non può agire *contra legem* ma, a differenza che in altre materie non coperte da riserva di legge, non può neanche agire *praeter legem*. Ciò vale, ovviamente, con riferimento ai canoni della riserva "relativa" e, segnatamente, per quanto concerne la determinazione dell'oggetto e dei soggetti passivi della imposizione⁵⁶.

Gli unici margini concessi agli organi esecutivi del soggetto attivo sono quelli relativi alla interpretazione della norma legislativa che essi sono tenuti ad attuare, nonché alla valutazione delle situazioni di fatto individuate dalla legge, ai fini della applicazione del tributo. Quest'ultima facoltà è nota agli studiosi del diritto amministrativo come "discrezionalità tecnica"⁵⁷.

La riserva di legge rappresenta pertanto, in relazione al potere dispositivo dell'obbligazione tributaria, un vincolo riferito a ragioni interne al sistema delle fonti e dunque alla ripartizione delle potestà all'interno dell'ordinamento. Tale vincolo

⁵⁶ V., in tal senso, le note pronunciate della Corte costituzionale sulla natura relativa delle riserve di legge ex art. 23. Corte costituzionale 26 gennaio 1957, n. 4 in *Giur. cost.*, 1957, p. 22; 18 marzo 1957, n. 47 in *Giur. cost.*, 1957, pag. 598; 27 giugno 1959, n. 36 in *Giur. cost.*, 1959, pag. 670; 11 luglio 1961, n. 48 in *Giur. cost.*, 1961, pag. 1010; 30 marzo 1972, n. 56 in *Giur. cost.*, 1962, pag. 254 ss.

⁵⁷ Tali argomenti sono chiaramente sviluppati in F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 139, secondo il quale "L'esercizio del potere impositivo non è né libero né discrezionale, ma vincolato (nell'*art.* nel *quomodo*, nei contenuti, ecc.). Ciò è un riflesso del principio di legalità (art. 23 Cost.): la legge pone norme materiali che disciplinano compiutamente l'obbligazione d'imposta, per cui l'individuazione amministrativa della norma generale ed astratta avviene, in presenza dei presupposti predeterminati dalla legge, senza esercizio di discrezionalità. Una certa discrezionalità può riconoscersi all'amministrazione nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, ma, una volta effettuato il controllo, e constatati certi presupposti di fatto, fiscalmente rilevanti, l'amministrazione non ha alcuna discrezionalità circa gli effetti giuridici, in ordine ai quali statuire in via autoritativa. Nella valutazione della base imponibile, si può ravvisare quella sorta di discrezionalità che viene detta tecnica (che non è vera discrezionalità): in nessun caso, comunque, vi è discrezionalità in senso proprio, circa la determinazione dell'obbligazione d'imposta". Sul tema si veda, anche, F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, pag. 63 ss.

accertamento o di riscossione⁵⁴ è sottoposto ad un vincolo di indisponibilità giuridica del diritto (o, come altri affermano, di inderogabilità⁵⁵), in quanto il diritto medesimo è esercitato esclusivamente nell'interesse del soggetto attivo. Il vincolo di indisponibilità appare ancora più forte ove si consideri che la fonte dell'obbligazione tributaria è rappresentata dalla legge che la disciplina nell'interesse generale ed in attuazione del fondamentale principio costituzionale che vincola *tutti* a concorrere alle spese pubbliche.

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova il proprio originario fondamento in precetti di ordine costituzionale ed in collegate ragioni di logica giuridica difficilmente contestabili.

Esso deriva, in primo luogo, dall'atteggiarsi dei rapporti tra fonti normative di diverso rango.

Occorre a questo riguardo considerare la norma Costituzionale concernente la regola della riserva relativa di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, in base al quale "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

Il vincolo di indisponibilità, sotto questo aspetto, come predetto, deriva dalla stessa gerarchia delle fonti normative, in base alla quale un atto promanante dalla pubblica amministrazione — sia esso dotato di natura regolamentare, che di natura provvedimento — non può contrariare con precetti aventi forza di legge. Ma vi è di più. Così come l'amministrazione non può creare norme contenenti presupposti impositivi, essa non può costituire fattispecie di esenzione o di esclusione tributaria. In altre parole devono essere applicate *soltanto* le norme di legge e *tutte* le norme di legge nei confronti di *tutti* i soggetti che pongono in essere le fattispecie da queste contemplate.

⁵⁴ Secondo alcuni Autori l'attività dei soggetti accertatori costituisce l'esercizio di una vera e propria potestà, denominata potestà d'imposizione o, per altri, potestà di accertamento tributario, contrapposta e distinta dalla potestà impositiva che è quella propria del soggetto attivo dell'obbligazione tributaria. Cfr., in tal senso, tra gli altri, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I — parte generale, Torino, 1994, pag. 139 ss.; G. FALISITA, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova, 1999, pag. 366 ss.

⁵⁵ Cfr. A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, pag. 79 ss.

E, infatti, evidente che se la legge è l'unica fonte idonea ad imporre prestazioni di carattere patrimoniale ai cittadini, tutto l'operato dell'amministrazione deve avere luogo *secundum legem*. Quest'ultima non solo non può agire *contra legem* ma, a differenza che in altre materie non coperte da riserva di legge, non può neanche agire *praeter legem*. Ciò vale, ovviamente, con riferimento ai canoni della riserva "relativa" e, segnatamente, per quanto concerne la determinazione dell'oggetto e dei soggetti passivi della imposizione⁵⁶.

Gli unici margini concessi agli organi esecutivi del soggetto attivo sono quelli relativi alla interpretazione della norma legislativa che essi sono tenuti ad attuare, nonché alla valutazione delle situazioni di fatto individuate dalla legge, ai fini della applicazione del tributo. Quest'ultima facoltà è nota agli studiosi del diritto amministrativo come "discrezionalità tecnica"⁵⁷.

La riserva di legge rappresenta pertanto, in relazione al potere dispositivo dell'obbligazione tributaria, un vincolo riferito a ragioni interne al sistema delle fonti e dunque alla ripartizione delle potestà all'interno dell'ordinamento. Tale vincolo

⁵⁶ V., in tal senso, le note pronunce della Corte costituzionale sulla natura relativa delle riserve di legge ex art. 23. Corte costituzionale 26 gennaio 1957, n. 4 in *Giur. cost.*, 1957, p. 22; 18 marzo 1957, n. 47 in *Giur. cost.*, 1957, pag. 598; 27 giugno 1959, n. 36 in *Giur. cost.*, 1959, pag. 670; 11 luglio 1961, n. 48 in *Giur. cost.*, 1961, pag. 1010; 30 marzo 1972, n. 56 in *Giur. cost.*, 1962, pag. 254 ss.

⁵⁷ Tali argomenti sono chiaramente sviluppati in F. TESAURO, *op. cit.*, pag. 139, secondo il quale "L'esercizio del potere impositivo non è né libero né discrezionale, ma vincolato (nell'*an*, nel *quomodo*, nel contenuto, ecc.). Ciò è un riflesso del principio di legalità (art. 23 Cost.); la legge pone norme materiali che disciplinano compiutamente l'obbligazione d'imposta, per cui l'individuazione amministrativa della norme generale ed astratta avviene, in presenza dei presupposti predeterminati dalla legge, senza esercizio di discrezionalità. Una certa discrezionalità può riconoscersi all'amministrazione nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo, ma, una volta effettuato il controllo, e constatati certi presupposti di fatto, fiscalmente rilevanti, l'amministrazione non ha alcuna discrezionalità circa gli effetti giuridici, in ordine ai quali statuite in via autoritativa. Nella valutazione della base imponibile, si può ravvisare quella sorta di discrezionalità che viene detta tecnica (che non è vera discrezionalità); in nessun caso, comunque, vi è discrezionalità in senso proprio, circa la determinazione dell'obbligazione d'imposta". Sul tema si veda, anche, F. GALLO, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, pag. 63 ss.

rappresenta un limite di carattere "formale" alla disponibilità della pretesa.

Sotto diversa prospettiva occorre considerare un altro vincolo al potere dispositivo dell'amministrazione finanziaria, che può essere ricondotto ad esigenze di eguaglianza tributaria ed avante pertanto carattere più marcatamente "sostanziale".

Si fa riferimento alla norma di cui all'art. 53, comma 1 della Carta fondamentale, a mente del quale "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

L'art. 53 va letto, per i profili che ci interessano, congiuntamente al principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione⁵⁸. La Corte costituzionale già da tempo ha messo in relazione tali due norme affermando che il legislatore deve "assicurare ad ognuno uguaglianza di trattamento quando eguali siano le condizioni soggettive e oggettive alle quali le norme giuridiche si riferiscono per la loro applicazione⁵⁹". Peraltro l'accertamento della esistenza e della rilevanza delle diversità di situazioni ricade nella sfera esclusiva della discrezionalità legislativa.

Sulla base dell'interpretazione della Consulta si è giunti ad affermare, in dottrina, che "La capacità contributiva funge, in campo tributario, da elemento di completamento dell'uguaglianza"⁶⁰, nel senso che essa è il parametro di riferimento, l'unità di misura, dell'uguaglianza.

È evidente però che la determinazione ed individuazione delle condizioni soggettive ed oggettive indicative della capacità contributiva, necessarie ai fini della realizzazione della eguaglianza tributaria, deve essere compito esclusivo del legislatore, in conformità con il già richiamato principio della riserva di legge posto che persino la Corte costituzionale limita, in tale determinato campo, il proprio sindacato al solo controllo di

⁵⁸ Sul rapporto esistente tra gli artt. 3 e 53 della Costituzione ed, in particolare, sulla valenza autonoma del principio di capacità contributiva che non può considerarsi assorbito da quello di eguaglianza, si veda F. MOSCHETTI, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, pag. 228, 229.

⁵⁹ Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 3 del 1957

⁶⁰ G. FALSIPIA, *Manuale di diritto tributario*, cit., pag. 153. Sull'attuale portata del principio di capacità contributiva si veda, anche, S.F. COCCIANI, *Attualità o declino della capacità contributiva?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 823.

ragionevolezza delle scelte discrezionali che il legislatore ha diritto di compiere⁶¹.

Se dunque è vero che alla legge spetta di disegnare i doveri contributivi dei singoli, in conformità al principio di eguaglianza secondo una complessa trama, cui neanche la Corte costituzionale può contribuire (se non per correggere quegli errori grossolani derivanti da irragionevolezza), deve allora ammettersi che ancor meno l'amministrazione, mero organo esecutore della volontà legislativa, deve avere la possibilità di incidere in modo sostanziale in questa delicata materia.

Da quanto evidenziato deriva la assoluta illegittimità dei comportamenti che consistano in scelte dell'amministrazione che incidono in modo sostanziale su elementi fondamentali del rapporto tributario.

Se i sopra indicati vincoli di carattere formale e sostanziale possono essere considerati tipici nell'ambito delle relazioni amministrative finanziarie - legislatore con riferimento allo schema caratteristico dell'obbligazione tributaria e quindi "intrinseci" al rapporto tributario, vi sono altri principi di rango costituzionale che rappresentano un vincolo che potremmo definire "estrinseci" a quel rapporto, in quanto concernente tutta l'attività svolta dalla pubblica amministrazione in qualunque sua manifestazione, interna od esterna, ed in qualunque campo del diritto essa operi.

Tali sono i principi costituzionali contenuti, precipuamente, nel primo comma dell'art. 97 della Costituzione ("I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione").

Il primo canone da considerare è il c.d. principio di legalità dell'attività amministrativa. Esso non è scritto direttamente nella Costituzione, ma si ricava dal più generale canone della separazione dei poteri, nonché da disposizioni costituzionali quali l'art. 113⁶². Il principio di legalità comporta la sottoposizione

⁶¹ Corte costituzionale, sentenza ult. cit.

⁶² Per il quale «Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa. Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti. La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica

dell'amministrazione alla legge, intesa come vincolo per l'amministrazione medesima a realizzare solo quanto previsto dalla legge, tutto quello che è statuito dalla legge e nel modo che è da questa indicato.

Con efficacia si usa dire, al riguardo, che mentre al privato è permesso di fare tutto ciò che non è specificatamente proibito (egli infatti deve operare *nell'ambito* della legge), all'amministrazione pubblica è permesso soltanto di fare tutto ciò che è espressamente previsto da norme giuridiche.

Altro principio è quello della imparzialità della pubblica amministrazione che vieta di effettuare discriminazioni arbitrarie tra i destinatari dell'azione amministrativa (97, comma 1, Cost.), principio che va considerato congiuntamente a quello del buon andamento, previsto nella stessa disposizione.

Da tale breve rassegna di alcune delle principali norme costituzionali valide per l'attività amministrativa in generale, può facilmente farsi derivare un ulteriore fondamento del principio di indisponibilità.

Questo discende dalla semplice constatazione che l'amministrazione finanziaria è soggetta, al pari delle altre amministrazioni pubbliche, a tutti i vincoli sopra enunciati.

Con una peculiarità, tuttavia: che il campo nel quale essa opera è coperto da specifica riserva relativa di legge ed incide non soltanto su interessi legittimi, ma soprattutto su diritti soggettivi correlati alla libertà patrimoniale dei singoli.

Ed, infatti, mentre in via generale, la Costituzione prevede una riserva di legge relativa con esclusivo riferimento alla organizzazione degli uffici pubblici, lasciando a norme regolamentari la possibilità di disciplinare l'attività amministrativa, in campo tributario tale possibilità trova un limite speciale nelle norme primarie esaminate in precedenza ed in particolare nell'art. 23 Cost.

Può dunque affermarsi, alla luce dell'analisi svolta, che la indisponibilità dell'obbligazione tributaria trova un fondamento più che solido in principi essenziali della nostra Costituzione.

A questo punto sono necessarie due importanti precisazioni: affermare che l'indisponibilità sia un valore di rango costituzionale

amministrativa nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa». Ch. R. BIN - G. PIRRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, 2000, pag. 216 ss.

significa, in primo luogo, che la discrezionalità dell'amministrazione non può manifestarsi se non nei limiti indicati in precedenza (interpretazione delle norme di legge e "discrezionalità tecnica"), tenendo in considerazione che soltanto al legislatore spettano le scelte discrezionali relative all'applicazione dei tributi: in secondo luogo, significa che — e questo è il punto essenziale del nostro discorso — la norma di legge non ha un potere illimitato. Anche essa, infatti, incontra il limite costituito dal rispetto della regola dotata di vigore superiore. Da ciò discende, a nostro avviso, che il legislatore tributario non può arrivare al punto di delegare all'autorità amministrativa poteri da esercitarsi in modo discrezionale. Se così facesse la medesima norma di legge sarebbe incostituzionale perché contraria al principio della indisponibilità della obbligazione tributaria.

E pertanto alla luce di quest'ultima precisazione che si devono analizzare le linee evolutive del sistema fiscale, per verificare se, ed in che modo, il principio in esame continui ad essere applicato correttamente ed efficacemente.

1.3. 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 Unito⁶³.

Nel sistema giuridico spagnolo il principio in esame ha tradizionalmente rivestito rilevanza assoluta⁶⁴, anche se, ultimamente, la dottrina e la giurisprudenza ne hanno ridotto la portata.

Anche in Spagna la non disponibilità della obbligazione viene fatta derivare dal principio di legalità in materia tributaria,

⁶³ 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. Berlini", 2000.

⁶⁴ Ch. J. ZORNOZA PEREZ, *Que podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el derecho tributario español, in Cronica tributaria*, 1996, 77, pag. 121 ss.

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».

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 parti⁶⁵.

Applicazioni di tale ragionamento logico si trovavano già nella precedente "Legge generale tributaria" del 1963 e sono state confermate nella recente "Ley General Tributaria" del 2003⁶⁶. Quest'ultima, infatti, oltre a prevedere espressamente il principio della indisponibilità del credito tributario (art. 18⁶⁷), 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 "Legge generale 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 arbitrare, a meno che ciò non sia espressamente previsto con decreto reale disposto dal Consiglio dei Ministri, previo parere dell'adunanza plenaria del Consiglio di Stato⁶⁸.

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

⁶⁵ Sul tema cfr., anche, PEREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid 1998, pag. 126.

⁶⁶ Legge 17 dicembre 2003, n. 58.

⁶⁷ Tale disposizione dedicata proprio alla "Indisponibilidad del crédito tributario" stabilisce che "El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa".

⁶⁸ Così, F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia*, cit., pag. 86.

ammesso, sostanzialmente, forme di accordo in materia tributaria⁶⁹.

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. Tale disposizione è stata poi recepita dall'art. 91⁷⁰ della nuova Legge generale Tributaria del 2003.

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 reato⁷¹.

Anche in Germania il principio di legalità, (*Legalitätsprinzip*), 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

⁶⁹ 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».

⁷⁰ Tale disposizione, al primo comma, stabilisce che "Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando la leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria".

⁷¹ Sul tema degli strumenti previsti dal diritto spagnolo volti ad evitare le conseguenze sanzionatrici derivate da condotte illecite nell'ordinamento tributario si v., anche, PABLO SANCHEZ-OSUNA, *La definición transactiva de las deudas tributarias en Italia e nell'Unione europea. Normativa vigente e prospettive di armonizzazione. La situazione nel diritto spagnolo*, in "Ylisco", 36/1999, pag. 11714.

accertare la base imponibile, verificando la corrispondenza del debito e della relativa misura ai presupposti di legge»⁷².

Alla luce di tali principi, la dottrina tedesca generalmente ritiene che l'Amministrazione finanziaria non possa rinunciare totalmente o parzialmente alla riscossione delle imposte dovute per legge, attraverso un accordo tributario⁷³.

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 contribuente⁷⁴.

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 azione⁷⁵.

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 legge⁷⁶ 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)⁷⁷.

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

⁷² BVerfGE 28, pag. 216 (328).

⁷³ Cfr. K. TIRKE, J. LANG, *Steuerrecht*, Kohn, Verlag, 1994, pag. 692 ss.

⁷⁴ Su tale tema ed, in particolare, sul riconoscimento del c.d. "accordo effettivi", che hanno come presupposto la circostanza che "lo stato di fatto non possa essere accertato o possa esserlo solo con dispendio notevole ed inadeguato", si veda D. BIRK, *Diritto Tributario Tedesco*, trad. a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, pp. 125, 126.

⁷⁵ Cfr. F. CERIONI, *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna, ed in Francia*, cit., pag. 50.

⁷⁶ Art. 34, 2 comma, Costituzione (4 ottobre 1958).

⁷⁷ 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, pag. 3364; J. GROSCLAUDE - P. MARCHESOU, *Diritto tributario francese*, trad. a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, pag. 578 ss.

delle imposte⁷⁸, senza che ostino considerazioni in materia di indisponibilità della pretesa tributaria.

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 tributi⁷⁹.

1.4 Evoluzione (trasformazione) del sistema tributario:

affievolimento del principio di indisponibilità?

Il tema dell' indisponibilità dell'obbligazione tributaria, come si è avuto modo di osservare, ha da sempre ha occupato gli studiosi del diritto tributario ma si è riproposto negli ultimi anni con particolare vivacità in occasione dell'introduzione nel sistema fiscale di una serie di nuovi istituti, quali la conciliazione giudiziale, l'accertamento con adesione, il condono, o l'accertamento forfetario del reddito.

In concomitanza con la nascita di questi istituti la dottrina si è domandata quale ruolo potesse ancora riconoscersi al principio di indisponibilità, ed in particolare se si stesse assistendo ad una sua evoluzione, o meglio ad un suo adattamento ad una realtà dai contorni certamente diversi rispetto al passato.

⁷⁸ Cfr. D. C. POTTER, K. J. PROSSER, *Tax appeals*, London, Sweet & Maxwell, 1991, pag. 53.

⁷⁹ Per una comparazione delle diverse legislazioni nazionali relative al processo tributario cfr. A. AMATYCCI, *Conclusioni del Convegno internazionale "Il Processo tributario: esperienze a confronto in Europa ed in America latina"*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, n. 2-3/2005, pag. 77.

Non vi è dubbio al riguardo che l'ingresso di tali innovazioni nel sistema tributario abbia creato dei problemi di compatibilità con il principio in esame, problemi che tuttavia un'analisi ed una applicazione più attenta delle stesse, e dei rispettivi limiti di operatività, può portare a superare o prevenire.

Un brevissimo cenno ai nuovi strumenti normativi sopra citati può certamente essere di ausilio in tale direzione⁸⁰.

a) Dell'accertamento con adesione

L'istituto dell'accertamento con adesione, introdotto dagli artt. 2 bis e 2 ter del D.L. 546/92, ed attualmente disciplinato dal D.Lgs. 218/97, rappresenta una forma di accertamento in un unico atto in contraddittorio con l'interessato, che, in quanto definitivo, non è suscettibile di impugnazione da parte del contribuente, né integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, se non in presenza di precise condizioni normativamente predeterminate.

Questa forma di accertamento può trovare avvio su iniziativa dell'Ufficio o su istanza del contribuente.

Nel primo caso (iniziativa dell'Ufficio), la definizione viene stimolata ancor prima che intervenga un avviso di accertamento, essendo in realtà il tentativo di definizione diretto proprio a scongiurare la notifica di tale avviso, attraverso una precisazione del rapporto d'imposta con il contribuente⁸¹.

Nel secondo caso, invece, l'iniziativa del contribuente può trovare spunto alternativamente: dall'aver subito atti di accesso, ispezione o verifica (il che esclude fino a quel momento la presenza di un avviso di accertamento), oppure dall'aver ricevuto la notifica dell'accertamento senza che l'Ufficio, preventivamente, abbia comunicato l'invito alla definizione nei termini sopra precisati⁸².

⁸⁰ Per l'analisi della conciliazione giudiziale si rinvia al secondo capitolo.

⁸¹ Cfr. art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

⁸² Cfr. art. 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. La circostanza per cui, in questa ipotesi, il contribuente si sostituisce all'amministrazione finanziaria nei casi in cui essa non vi abbia preventivamente proceduto, ha indotto qualche Autore a ritenere che nella diversa ipotesi, in cui all'invito preventivo dell'Ufficio il contribuente non abbia dato alcuna risposta, questi non possa poi, dopo l'avvenuta notificazione dell'accertamento, stimolare a sua volta la definizione con una propria istanza, in quanto si sarebbe verificata (a seguito della sua mancata risposta) una decadenza dall'esercizio di tale facoltà. Cfr. G. ARNANO-F. CASTELLI *Il nuovo "concordato" per le imposte indirette diverse dall'IVA*, in *Corr. Trib.*, n. 31/1997, pag. 2275; nello stesso senso si è espressa anche l'amministrazione con la Circ.

Il D.Lgs. 218/97 ha significativamente rinnovato l'istituto dell'accertamento con adesione, dando soluzione a problemi interpretativi ed applicativi che in passato ne avevano limitato la potenzialità, quale strumento di riduzione del contenzioso, e rendendolo più omogeneo alla conciliazione giudiziale.

Rispetto alla disciplina previgente⁸³ gli ambiti di applicazione dell'istituto risultano notevolmente ampliati, sia sotto il profilo soggettivo, che sotto quello oggettivo.

Con riguardo al profilo soggettivo il procedimento con adesione coinvolge oggi una platea di contribuenti molto più ampia rispetto al passato, soprattutto per il venir meno della limitazione ai soli titolari di redditi di impresa e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Attualmente il concordato è ammesso per tutte le tipologie reddituali.

Un ulteriore ampliamento del numero dei soggetti ammessi all'accertamento con adesione è dovuto alla possibilità di definire tutti i periodi d'imposta ancora accertabili (quindi anche quelli anteriori al 1995, per i quali in base alle vecchie disposizioni era esperibile soltanto il concordato di massa) e al venir meno delle cause ostative anche di carattere penale previste dall'art. 2 bis del D.L. 564/94 e dal D.P.R. 316/95⁸⁴.

Con riguardo invece all'ambito oggettivo, l'istituto può oggi riguardare tutti gli aspetti dell'azione accertatrice, inclusa la determinazione sintetica del reddito (basata su strumenti quali il reddittometro, gli studi di settore, ecc.).

Min. n. 235/E dell'8/08/1997. A parere di chi scrive, tuttavia, questa sembra una soluzione illogica e del tutto incoerente con le finalità dell'istituto. Non si comprende, infatti, per quale ragione sia impedito all'Ufficio di riprendere in esame l'opportunità di definire l'accertamento mediante adesione, quando anche in questa seconda battuta possono essere presenti quelle condizioni di opportunità e di convenienza a concordare che avevano stimolato l'invito preventivo ad aderire, rimasto senza risposta. L'inciso di legge, in base al quale l'iniziativa del contribuente può aversi allorché l'Ufficio non si sia preventivamente attivato, assume, in quel contesto, un valore meramente descrittivo delle modalità attuative del concordato, e non introduce piuttosto, una condizione per il suo esercizio.

⁸³ La disciplina precedente, contenuta negli artt. 2 bis e 2 ter del D.L. 546/92 e nei relativi regolamenti di attuazione emanati con i D.P.R. 316 e 460 del 1996, è rimasta in vigore fino al 31/07/1997.

⁸⁴ Ai sensi di tali norme impedivano l'utilizzo della procedura di adesione l'onnesa presentazione della dichiarazione (dei redditi o IVA), la presentazione di dichiarazione nulla o non sottoscritta e successivamente non sanata, la commissione di reati di particolare gravità di cui al D.L. 429/82, convertito nella L. 516/82, puniti come delitti.

Delimitati, pur nei profili essenziali, i contorni soggettivi ed oggettivi di applicazione dell'istituto, è opportuno chiarire la natura dell'atto di imposizione "concordata", caratterizzato dal fatto che il contribuente manifesta un'adesione alla prospettazione dell'elemento quantitativo e qualitativo del presupposto, così come determinato dall'amministrazione finanziaria.

Il tema, che si riallaccia in parte anche al dibattito sulla natura dichiarativa o costitutiva dell'accertamento⁸⁵, si sviluppa intorno a due proposizioni apparentemente in contraddizione: da un lato la prescrizione costituzionale di cui agli artt. 23 e 53, che ancora il sorgere del debito d'imposta al verificarsi del presupposto stabilito dalla legge, dall'altro, la previsione a livello di normazione ordinaria della determinazione in concreto di tale presupposto per effetto di "atti" compiuti di concerto tra l'amministrazione ed il soggetto passivo⁸⁶.

Benché si tratti di una procedura che si conclude con un accordo, o meglio con un'adesione da parte del contribuente, in realtà l'istituto in esame rimane pur sempre un atto di imposizione unilaterale, frutto del potere accertativo dell'Ufficio, cui aderisce il soggetto passivo⁸⁷.

La proposta dell'Ufficio rappresenta soltanto l'atto conclusivo di una fase istruttoria e di una valutazione del materiale probatorio, condotta dall'amministrazione finanziaria, ed ha per oggetto la definizione di quegli aspetti rimasti oscuri e che risultino meglio accettabili attraverso un coinvolgimento in contraddittorio del contribuente.⁸⁸

Il nostro ordinamento prevede, infatti, accanto a norme impositive "sostanziali", che delincono l'esistenza e l'entità del credito d'imposta, norme c.d. "procedimentali", che disciplinano il procedimento di accertamento, le quali sono volte ad individuare in concreto il contenuto dell'obbligazione tributaria secondo moduli

⁸⁵ Su tale tema si veda A. PARLATO, *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1965, pag. 5 ss.

⁸⁶ In questo senso anche M.A. GRIPPA SALIVETTI, *Accertamento con adesione-riflessioni sul principio di riserva di legge*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, pag. 371.

⁸⁷ A favore di tale tesi si v. L. FERLAZZO NATOLI, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2004, pp. 115, 116.

⁸⁸ Cf. L. FERLAZZO-NATOLI, *Contenzioso tributario. I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. Trib. (inserto n. 32)*, 1995.

che consentano la migliore ricostruzione dei fatti, cui essa viene riferita⁸⁹.

L'obbligazione tributaria, in altri termini, viene accertata attraverso procedure tipizzate, che rimangono esterne ed estranee alla configurazione sostanziale del rapporto d'imposta⁹⁰.

Pertanto, anche in quelle ipotesi nelle quali il debito d'imposta deriva da un accertamento condotto attraverso un contraddittorio con il contribuente, esso rimane pur sempre espressione dell'obbligo contributivo predeterminato dalla legge: in ogni caso i procedimenti utilizzati dall'amministrazione per la ricognizione e la quantificazione del debito possono essere vari, nell'ambito delle previsioni legislative.

Anche il procedimento che disciplina l'accertamento con adesione, essendo rivolto alla ricognizione, quantificazione, ed attuazione di un'obbligazione fiscale già prevista e predeterminata nei suoi contorni a livello legislativo⁹¹, rientra tra le possibili modalità a tal fine utilizzabili dall'amministrazione.

Da queste premesse non può che farsi discendere la compatibilità teorica di tale istituto con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria. Accertare il *quantum debeat* con l'ausilio del contribuente non significa, infatti, disporre del tributo.

Il passaggio dall'*an* al *quantum debeat*, dipende anche dalla complessità del processo di attuazione della norma impositiva sostanziale, brevissimo per alcuni tributi (si pensi

⁸⁹ Per la distinzione concettuale tra norme tributarie sostanziali e procedurali si veda A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, Torino, 1998, pag. 129 ss.; G. FALSIPIGA, Corso Istituzionale di Diritto Tributario, Padova, 2003, pag. 26 ss.; C. GIOÉ, *Retrattività sostanziale delle norme procedurali: problemi di legittimità costituzionale*, in *Giur. delle Imp.*, n. 6/2002, pag. 1426 ss.

⁹⁰ Cf. F. BATTISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Digesto (disc. Priv.)*, X, 1994, pag. 299 ss.; M.A. GRIPPA SALIVETTI, *Accertamento con adesione-riflessioni sul principio di riserva di legge*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, pag. 372, la quale, partendo dalla stessa premessa, conclude nel senso che il risultato dell'accertamento, anche se con adesione del contribuente, è dichiarativo di un'obbligazione legale preesistente.

⁹¹ Al riguardo M.A. GRIPPA SALIVETTI, *Accertamento con adesione-riflessioni sul principio di riserva di legge*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, pag. 372, parla di obbligazione già "in potenza", nel senso di un'obbligazione già esistente *ex lege*, già prima del procedimento di accertamento.

all'imposta di bollo⁹²), molto più lungo per la maggior parte di essi⁹³.

Nelle ipotesi in cui il percorso di accertamento del tributo risulta più articolato, il ricorso a strumenti come quello in commento risulta certamente di valido ausilio, sebbene anche in questi casi le modalità di applicazione dell'imposta rimangono "vincolate", dovendosi rapportare alla disciplina contenuta nella normativa sostanziale, tesa al perseguimento degli interessi in essa indicati, non essendo consentiti "sconti" d'imposta⁹⁴.

È proprio in ragione di tali considerazioni che si contesta la tesi negoziale-transattiva dell'accertamento con adesione⁹⁵.

L'istituto *de quo* comporta, infatti, che al procedimento di accertamento sia ammesso a dare il proprio apporto anche il

⁹² Sul tema si v. N. DAMATI, *Imposta di bollo*, Torino, 1962.

⁹³ A tale proposito appare opportuno ricordare che in dottrina si è trattato della distinzione tra imposte con ed imposte senza accertamento, classificazione successivamente superata (si v. E. ALLORIO, *Diritto Processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 70; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 155).

⁹⁴ In questo senso si veda la posizione espressa dalla Corte dei Conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Lombardia, 16 maggio 2002, n. 107, la quale ha affermato che l'accertamento con adesione ha attribuito agli uffici finanziari "una potestà discrezionale ai fini dell'accertamento. Va precisato che non si tratta di potestà di transigere...", in quanto non vi è la possibilità di una disposizione del diritto, ai sensi dell'art. 1965 del codice civile, data l'inderogabile indisponibilità, in sede di accertamento, dei diritti nascenti dall'obbligazione tributaria".

⁹⁵ Ch. F. GAFFURI, *Il concordato tributario come accordo transattivo*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 1978, pag. 396.

Tra la dottrina più recente a favore della natura transattiva dell'istituto *de quo* si veda anche A. NAPOLI, *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative e penali*, in *Il fisco*, n. 40/2003, pag. 6295 ss. Secondo l'Autore le nuove disposizioni introdotte in materia di accertamento con adesione dal D.Lgs. 218/1997 "obbligano" ad aderire alla tesi transattiva l'istituto, da strumento finalizzato all'accertamento quantitativo dell'imponibile e alla conseguente determinazione del tributo per scongiurare l'insorgere di controversie tra Amministrazione e contribuente (quale era il vecchio concordato), consente adesso che la determinazione delle imposte possa essere attuata in misura minore rispetto a quella cui si potrebbe giungere con l'ordinario procedimento di accertamento. Ciò non significa però - secondo tale tesi - che l'istituto sia incompatibile con il riconoscimento nel sistema tributario del principio di indisponibilità, perché "l'evidente incompatibilità concettuale tra i due aspetti (la natura transattiva evidentemente presuppone la disponibilità del diritto) può essere superata ricorrendo al rapporto regola-eccezione, frequente nel mondo del diritto (e della logica)". In altri termini, in alcuni istituti particolari, il diritto rivestirebbe carattere disponibile (eccezione), mentre l'indisponibilità rimarrebbe un canone generale, perché i principi della materia ed altre fonti di diritto positivo (ordinarie ma soprattutto costituzionali) ne costituiscono il fondamento (regola). D'altronde - prosegue l'Autore - anche in altri rami dell'ordinamento giuridico diritti tipicamente indisponibili possono perdere tale carattere in specifiche situazioni, come ad esempio nel diritto del lavoro.

contribuente, il quale aderisce nella consapevolezza che la determinazione dell'imponibile da lui precedentemente fatta (ad esempio in sede di dichiarazione) era errata, mentre è esatta (e da qui la rinuncia all'impugnazione) soltanto la determinazione dell'imponibile e dell'imposta cui ha partecipato, ed alla quale ha aderito⁹⁶.

Gli apporti del contribuente, dunque, risultano soltanto chiarificatori e documentali e non consentono di stravolgere la natura dell'accertamento con adesione, ricollegandosi più in generale alla partecipazione consentita all'interessato al procedimento tributario, prevista dai commi 3 e 4 dell'art. 36 *ter* del D.P.R. 600/73.

Non vi è dunque, nel ricorso all'istituto *de quo*, alcuna "degradazione" del diritto da indisponibile a disponibile. La sua adozione dipende unicamente da una situazione di incertezza probatoria: prova non certa significa diritto non certo. Se il diritto è incerto non c'è disposizione di esso, ma proficua collaborazione per raggiungere il grado di certezza necessaria per l'applicazione del tributo⁹⁷.

Occorre rilevare, tuttavia, che la nuova disciplina sull'accertamento con adesione, per quanto da un lato ne abbia ampliato l'ambito di applicazione rispetto al passato, dall'altro si è rivelata carente circa l'indicazione di possibili parametri obiettivi su cui possa svilupparsi un proficuo contraddittorio.

Con il termine "contraddittorio" nel diritto processuale si intende il diritto di difendersi o meglio di esporre le proprie ragioni in giudizio da parte del soggetto che invoca tutela su un piano di ordinata parità nei confronti delle altre parti in causa⁹⁸.

⁹⁶ Ch. F. GRASSI, *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, I, pag. 1498 ss.

⁹⁷ Sul punto, se pur con specifico riferimento alla conciliazione giudiziale, cfr. P.F. CASULA, *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Dir. Prat. Trib.*, I, Vol. I, pag. 418 ss.

⁹⁸ Sul concetto di contraddittorio, con particolare riferimento alla materia tributaria, cfr. G. A. MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 1975, I, pag. 525; A. CIVA, *Il principio del contraddittorio nel processo tributario*, Palermo, 1990. Più in generale si v. F. BENVENUTI, *Voce Contraddittorio* (Diritto amministrativo), *Enc. Dir.*, vol. X, 1962, pag. 738; A. NASI, *Voce Contraddittorio* (Diritto processuale civile), *Enc. Dir.*, vol. XI, 1962, pag. 721.

La sua funzione pratica è quella di facilitare, attraverso l'attività contrapposta delle parti ed il loro "dialogo" processuale, la ricerca dei fatti e la raccolta delle prove, al fine dell'accertamento della verità.

Allorché si passa, però, dai procedimenti contenziosi a quelli antecedenti a tale fase, si constata che, mentre nel primo caso il contraddittorio viene diretto e controllato dal giudice, nel secondo ciò non avviene, in quanto tra amministrazione pubblica e privato non si interpone un soggetto "terzo" che possa giudicare chi ha torto e chi ragione.

Il rischio è che, in tale ipotesi, la concreta attuazione del contraddittorio⁹⁹ possa essere notevolmente ridotta, a causa di un'azione poco "neutrale" da parte dell'Ufficio, ciò soprattutto in ragione del prevedibile comportamento del singolo funzionario che tenderà, nel dubbio, ad agire a favore del fisco, per non incorrere in responsabilità patrimoniali ed amministrative, in specie nei casi in cui deve applicare una legge di incerta interpretazione.

Pertanto, a nostro parere, è indispensabile, per la migliore applicazione dell'istituto, che si predispongano delle garanzie a livello legislativo per il singolo funzionario, che lo portino radicalmente a "cambiare mentalità", facendolo sentire parte di una struttura che svolge, nell'attuare lo specifico interesse pubblico a cui è preposta, prioritariamente una funzione di giustizia.

Lo sviluppo di un proficuo contraddittorio richiede l'individuazione di elementi obiettivi che possano essere utilizzati da entrambe le parti, che finiscano ad esempio requisiti di

⁹⁹ In materia di contraddittorio nella fase antecedente alla tutela processuale si v. la recente sentenza della Cassazione (Sez. Trib., n. 17229 del 28/7/2006) che in riferimento agli studi di settore previsti dall'art. 62-bis del D.L. 30.9.1998, n. 331, ha affermato che questi ultimi non "si possono considerare sufficienti perché l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera *presunzione hominis* costituita dagli studi di settore". La Suprema Corte ha precisato che se "nella fase procedimentale amministrativa che va dalla dichiarazione tributaria all'avviso di accertamento, tra ufficio tributario e contribuente non si è svolto alcun contraddittorio... è vano invocare uno studio di settore, che ha struttura oggettiva e soggettiva categoriale e, quindi, di genere, come strumento idoneo a regolare, di per sé, un caso di specie ultima".

plausibilità e di ragionevolezza in presenza dei quali l'Ufficio debba accogliere le circostanze addotte dal contribuente.¹⁰⁰

b) Del condono fiscale

Nel corso degli anni (dal 1951 ad oggi) sono stati emanati, con cadenza quasi periodica, provvedimenti di condono (o di sanatoria) di violazioni formali o sostanziali, con diverse asserite finalità: ridurre il contenzioso, consentire l'acquisizione di nuove entrate, evitare riscossioni troppo onerose di crediti esigui o di dubbia esazione, definire i rapporti tributari pendenti. Invero, tali finalità potrebbero ripetersi, in linea di massima, all'esigenza di conseguire un maggior gettito.¹⁰¹

A seconda dei casi, le sanatorie hanno riguardato singole imposte (di regola imposte sul reddito ed IVA), singoli redditi, o particolari categorie di contribuenti.¹⁰²

Molto spesso il legislatore fiscale, allo scopo di invogliare i contribuenti a presentare istanza di condono, ha fatto seguire alle disposizioni di favore anche un provvedimento di amnistia o di indulto per gli eventuali reati di natura tributaria.¹⁰³

¹⁰⁰ Cfr. D. MERCURIO, *Accertamento con adesione. Riflessioni sulle modalità di sviluppo del contraddittorio*, in *Il Fisco*, n. 22/1998, pag. 7275 ss. Il compito dell'Ufficio in sede di definizione dell'accertamento con il contribuente non è semplice, soprattutto quando si tratti di "concordare" situazioni da valutare in base alla comune esperienza, quali una crisi congiunturale del sistema, o particolari condizioni della concorrenza, addotte dal contribuente quali cause di una riduzione della propria attività nel periodo di imposta considerato. Nel mondo imprenditoriale e professionale, in particolare, le situazioni non sono spesso riconducibili ad uniformità, nel senso che a parità di strutture e di mezzi impiegati, le scelte dell'imprenditore e del professionista possono portare a livelli di reddito differenti in relazione all'andamento della domanda di beni e servizi nell'ambiente socio-economico in cui la struttura è collocata ed opera. È questa la ragione per la quale si avverte la necessità di fissare dei criteri di riferimento quanto più obiettivi possibile, evitando al funzionario che sottoscrive l'accertamento con adesione di incorrere in responsabilità patrimoniali ed amministrative.

¹⁰¹ In questo senso si v. C. PIERGALLINI, *Non punibilità e condoni fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2006, pag. 99, il quale osserva che ciò che accomuna i recenti condoni "è il *felos*: tutti sono indiscutibilmente orientati ad assecondare le "esigenze di cassa" che lo Stato ciclicamente reclama".

¹⁰² Per una trattazione organica della tematica del condono fiscale v. C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987.

¹⁰³ Si veda, ad es., il D.P.R. n. 23 del 20 gennaio 1992 in materia di amnistia per i reati tributari.

Gli elementi che consentono di qualificare un provvedimento legislativo come un provvedimento di condono sono essenzialmente due.

Il primo è rappresentato dal fatto che la norma dovrebbe predeterminare un parametro attraverso il quale quantificare l'ammontare del tributo dovuto.

Al riguardo è irrilevante la base di calcolo prescelta: il legislatore potrebbe fare riferimento a quanto risulti dalla dichiarazione presentata dallo stesso contribuente, da una atto di accertamento notificatogli dall'Ufficio, o ancora da quanto risultasse dovuto in base ad una sentenza non ancora divenuta definitiva. Ciò che conta è che l'importo derivante dall'applicazione dei termini di valutazione fissati dal legislatore (qualunque essi siano), non sia suscettibile di deroga, né da parte del contribuente, né tanto meno da parte dell'amministrazione. È la legge che deve fissare i criteri per adddivenire all'importo eventualmente dovuto, cosicché l'intervento dell'Ufficio possa limitarsi alla semplice verifica della sussistenza degli stessi.

Il secondo elemento caratterizzante un provvedimento di condono attiene al c.d. aspetto premiale, identificabile non in uno sconto d'imposta, quanto piuttosto in una riduzione delle sanzioni.

Soltanto in presenza dei suddetti due elementi può correttamente parlarsi di "provvedimento di condono", al quale risulta corrispondente un vero e proprio "diritto" di accesso allo stesso da parte del contribuente, ogni qualvolta risultino integrate le condizioni previste dalla legge a tal fine.

In altri termini, di fronte all'integrazione dei presupposti che la norma prevede ai fini dell'accesso al condono, il contribuente si trova in una situazione di "diritto soggettivo" allo stesso¹⁰⁴.

Ciò posto, occorre osservare che i provvedimenti di condono possono essere suddivisi in due tipologie, a seconda che influiscano o meno sui processi già pendenti (a seconda, in particolare, della diversa rilevanza di un eventuale atto di accertamento già

¹⁰⁴ L'espressione è di G. PORCARO, *Qualche considerazione su concordato di massa e condono*, in *Rass. Trib.*, 1998, II, pag. 1084; nello stesso senso S. MUSCARA, *Condono e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1985, I, pag. 340; sulla sussistenza di un "diritto" anche all'accertamento con adesione si veda R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato*, in *Rass. Trib.*, 1997, pag. 804.

notificato) e conseguentemente della parziale differente funzione che essi sono chiamati ad assolvere¹⁰⁵.

Da un lato vi sono quei provvedimenti di condono che si riferiscono a qualsiasi situazione soggettiva nei confronti dell'erario, e che hanno il più ampio spettro di efficacia, nel senso che il contribuente può aderirvi sia in assenza di contestazione pendente, sia nell'ipotesi in cui sia già sorta una controversia, nel qual caso l'accesso al condono avrà l'effetto di definire la causa pendente con conseguente estinzione del giudizio.

In tale tipologia di condono le finalità sono diverse rispetto al mero sconto di sanzioni. Si potrebbe dire che la funzione premiale lascia lo spazio a funzioni più "pragmatiche", collegate a rilevanti modificazioni del diritto positivo, per le quali in un certo qual modo si sente il bisogno "di chiudere con il passato", bisogno accompagnato anche dalla necessità di incrementare le entrate tributarie "certe" a fronte di entrate più sostanziose ma incerte.

In quest'ottica il "ravvedimento" del contribuente non assume particolare rilievo, ed è questa la ragione per la quale la pendenza di una controversia a seguito di una violazione già contestata non rileva ai fini dell'accesso al condono. La presenza di un atto di accertamento già notificato, in queste ipotesi, non preclude la strada al condono, ma rileva soltanto per quantificare l'importo dovuto per accedervi.

In una seconda categoria rientrano i provvedimenti di condono che hanno un raggio di efficacia per così dire minore, nel senso che possono operare limitatamente alle ipotesi in cui non vi sia già una controversia pendente.

La funzione di questa seconda tipologia è quella più prettamente premiale, tesa ad incentivare la spontanea

¹⁰⁵ Cfr. sul punto P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 582 ss.: "...la definizione mediante condono può intervenire in due diversi momenti dell'iter attuativo del tributo. È infatti possibile che il meccanismo di chiusura del rapporto tributario previsto dal provvedimento di definizione intervenga prima che si sia concluso il procedimento di imposizione. In questo caso la definizione ha come oggetto il procedimento amministrativo e ne inibisce la prosecuzione per tutti gli aspetti previsti dalla legge. Diversamente, il meccanismo definitorio può intervenire su una controversia inardinata contro un atto impositivo già notificato al contribuente. In questa seconda ipotesi l'effetto di definizione non incide sul procedimento di imposizione, ma sulla controversia pendente davanti al Giudice tributario..."

In argomento, si vedano anche F. PICCIAREDDA, *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Vol. VIII, 1988; G. PASSARO, *Condono nel diritto tributario*, in *Digesto (disc. priv.)*, sez. comm., Vol. III, 1988, pag. 384 ss.

integrazione della originaria dichiarazione, la stessa funzione che, sia pur con una disciplina differente, caratterizza il diverso istituto del "ravvedimento operoso"¹⁰⁶. Al momento dell'integrazione da parte del contribuente per questo sussiste solo il rischio astratto ed ipotetico di un accertamento.

La presenza di un atto di accertamento, che testimonia la già avvenuta constatazione della violazione da parte dell'Ufficio, esclude in radice la possibilità che l'adesione al condono sia spontanea, facendo venire a mancare le condizioni che caratterizzano l'aspetto premiale dell'istituto stesso.

Quando un provvedimento di questo tipo viene strutturato in relazione all'esigenza primaria di incentivare il ravvedimento, è conseguenziale che esso resti precluso in presenza di un atto notificato dall'amministrazione finanziaria.

L'ultima manovra condonistica, introdotta con la legge del 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), contiene tipologie di sanatoria ascrivibili sia alla prima che alla seconda delle categorie suesposte. Accanto a ipotesi di condono accessibili soltanto in assenza di una già avvenuta contestazione da parte dell'Erario, vi sono strumenti di definizione che riguardano proprio gli atti di accertamento, gli inviti al contraddittorio ed i processi verbali di constatazione (art. 15, L. 289/2002).

Con la finanziaria 2003, invero, il legislatore tributario ha introdotto una pluralità di forme di condono, differenziate in relazione alla tipologia di reddito o di soggetti passivi che potevano accedere, o al diverso momento temporale nel quale il rapporto d'imposta veniva investito dalla sanatoria (prima di qualsiasi contestazione da parte del fisco, successivamente alla ricevuta notificata di un avviso di accertamento, in pendenza di giudizio, ecc.).¹⁰⁷

¹⁰⁶ Cfr. C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, pag. 178 ss.

¹⁰⁷ Le principali ipotesi di condono introdotte dalla legge 289 del 2002, nel testo modificato dal D. Lgs. 289/2002, sono: a) *la sanatoria per gli omessi versamenti* (aperta a tutti i contribuenti con riferimento alle dichiarazioni presentate entro il 31 ottobre 2002); b) *il concordato per i lavoratori autonomi e le imprese* (aperta ai titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa, compresi i soggetti indicati nell'art. 5 del T.U. delle imposte sui redditi); c) *la dichiarazione integrativa semplice* (aperta a tutti i contribuenti, a prescindere dalla forma giuridica e dalla tipologia di reddito posseduto); d) *il c.d. condono tombale* (aperto a tutti i contribuenti, a prescindere dalla forma giuridica e dalla tipologia di reddito dichiarato); e) *la regolarizzazione delle scritture contabili* (aperta ai titolari di reddito d'impresa, a prescindere dalla forma giuridica; persone fisiche, società di persone, soggetti

Circa la compatibilità dell'istituto del condono con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria occorre ancora fare alcune precisazioni.

Indubbiamente il condono, come tutti i provvedimenti di natura premiale, può destare forti perplessità sotto il profilo dell'equità ed apparire agli occhi dei cittadini come un provvedimento discriminatorio, che premia la cultura dell'evasione, pregiudicando l'efficacia deterrente e inhibitoria dell'attività di accertamento e dei meccanismi sanzionatori.¹⁰⁸

Di contro, però, lo strumento condonistico, se usato correttamente ed a determinate condizioni, può avere effetti benefici sul bilancio e sul livello di tassazione.

passivi IRPEG); d) *la definizione degli atti di accertamento degli inviti al contraddittorio e dei processi verbali di constatazione* (aperta a tutti i contribuenti, a prescindere dalla forma giuridica e dal reddito dichiarato e contestato); g) *la definizione delle liti fiscali pendenti* (aperta a tutti i contribuenti, in relazione alle liti in cui siano parte i competenti uffici dell'amministrazione finanziaria e pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio); h) *la definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni, e sull'incremento di valore degli immobili*; i) *la definizione dei carichi iscritti a ruolo*.

Nel quadro di una sempre maggiore autonomia riconosciuta dal legislatore nazionale alla finanza locale, l'art. 13 della legge n. 289/2002 ha riconosciuto, inoltre, anche agli Enti locali la facoltà di estendere il condono ai tributi di propria competenza. I singoli enti potranno valutare l'opportunità di estendere la sanatoria anche alle proprie entrate tributarie, tenendo conto della specifica realtà locale, del grado di funzionamento ed efficienza dei propri uffici, nonché dello stato attuale delle loro casse. Tale facoltà rappresenta un ulteriore rafforzamento di quella potestà regolamentare già riconosciuta e disciplinata dal D. Lgs. 446/97 in materia di riordino dei tributi locali.

Inoltre, l'ampia possibilità di modulare la tipologia e l'ambito di applicazione dello strumento condonistico in considerazione della specifica realtà comunale, provinciale, o regionale in cui troverà attuazione, rende il condono degli enti locali ancor più giustificabile sotto il profilo dell'equità fiscale, rispetto a quello statale. La sanatoria a livello decentrato può trovare così la sua giustificazione non soltanto come entrata eccezionale, ma anche come strumento per azzerare il pregresso, ed intraprendere un processo di trasformazione del sistema fiscale, nel quadro del rafforzamento dell'autonomia impositiva degli enti locali.

¹⁰⁸ Per una critica alla funzione anti-deterrente del condono fiscale, si veda G. FALSTTA, *Per un fisco "virile"*, Milano, 1996, pag. 302 ss.: "La deterrenza consiste nella minaccia di sanzioni e nella palpabile dimostrazione che chi sbaglia paga, che il peccatore italiano, come d'abitudine non ha fatto economia...Ma la deterrenza teorica il legislatore solo di sanzioni "sulla carta"...Politica dei condoni e deterrenza sono come il diavolo e l'acqua santa: l'uno esclude l'altro. Il condono produce non deterrenza, ma confidenza, non dissuasione, ma persuasione...Dopo aver spaventato i contribuenti con fuoco e fiamme, il condono mette in luce la cruda verità: il fisco te lo puoi sempre comprare con una manciata di spiccioli..."

La necessità di fronteggiare la rigidità della spesa pubblica e, di contro, l'incapacità dell'amministrazione di recuperare le imposte con un'efficace azione di contrasto all'evasione, spesso determinano un aumento della pressione fiscale, che grava proprio su quei contribuenti onesti che già concorrono alla spesa pubblica¹⁰⁹.

Sotto questo profilo il condono può senz'altro rappresentare un'opportunità per far emergere ciò che non è stato dichiarato o risulta di difficile riscossione, costituendo, al contempo, un'importante banca dati per il futuro.

Ciò che rileva, ai fini della legittimità dell'istituto in esame, è che l'aspetto premiale non coinvolga il debito d'imposta, ma soltanto le sanzioni, e che le condizioni per accedere al condono siano fissate a livello legislativo, in modo da non lasciare alcuno spazio di discrezionalità all'amministrazione finanziaria: questa dovrà limitarsi a controllare l'esatta applicazione della normativa, emettendo eventuali provvedimenti di diniego soltanto laddove dovesse riscontrare l'insussistenza dei presupposti richiesti dalla legge.

Incidere sul debito d'imposta, indipendentemente dalle finalità più o meno condivisibili poste a giustificazione di tale intervento, significherebbe – come, purtroppo, ha significato¹¹⁰ – disporre della obbligazione tributaria. In questo ambito appare opportuno ricordare la posizione critica assunta dalla

¹⁰⁹ In questo senso ci eravamo espressi (*Quando il condono è giustificato*, in *il Giornale di Sicilia*, 4 marzo 2003, pag.10) in riferimento al condono tributario relativo alle Regioni ed agli Enti locali previsto dall'art. 13 della Finanziaria 2003, rilevando che "... un altro criterio di giudizio sull'opportunità di adozione del condono è dato dalla valutazione degli effetti macroeconomici dell'utilizzo di tale istituto sul livello di pressione tributaria dell'Ente locale. Una valutazione che deve considerare una serie di elementi. Può risultare che se l'Ente locale si trova in una situazione economico-finanziaria (che caratterizza la maggior parte dei piccoli Comuni) nella quale, per la contrazione dei trasferimenti erariali e regionali, per la rigidità della spesa, per le difficoltà di trovare fonti di entrata non tributarie e per l'inadeguatezza degli uffici finanziari a potere accettare l'evasione, il raggiungimento del pareggio di bilancio è sempre più difficile, il mantenimento dello "status quo" potrà condurre quale scelta necessitata ad un aumento delle aliquote delle imposte che graverà sui contribuenti "netti", che già concorrono al finanziamento dell'Ente. Ecco, allora, l'iniquità che può derivare dal mancato utilizzo del condono e, cioè, lo spostamento del carico tributario sui contribuenti onesti".

¹¹⁰ Non da ultimo con la manovra condonistica introdotta con la L. 289 del 2002 (finanziaria 2003), che suscita fondati dubbi di legittimità, prevedendo anche ipotesi di condono che coinvolgono non soltanto le sanzioni, ma anche lo stesso debito d'imposta.

Commissione delle Comunità Europee proprio in riferimento all'ultimo provvedimento di condono adottato dal legislatore italiano.

La Commissione con "parere motivato" del 13 ottobre 2004 emesso nei confronti della Repubblica Italiana ha rilevato che la stessa sarebbe venuta meno agli obblighi che le incombono in forza degli articoli 2 e 22 della sesta direttiva in materia di IVA (77/388/CEE), in combinato disposto con gli articoli 249 e 10 del trattato che istituisce la Comunità Europea, poiché con il provvedimento di condono in questione "si offre in modo espresso e generale di rinunciare all'accertamento dell'attività economica effettuata nel corso di una serie di periodi di imposta precedenti"¹¹¹.

Soltanto nei ristretti e definiti ambiti di cui si è detto - con una manovra che incida soltanto sui riflessi sanzionatori dell'obbligazione tributaria (condono "puro"), senza investire il debito d'imposta e che sia regolamentata per intero a livello legislativo, senza che vengano lasciati margini di discrezionalità al potere esecutivo - può riconoscersi allo strumento in questione un legittimo spazio di operatività, non contrastante con i principi costituzionali.¹¹²

¹¹¹ A tale proposito la Commissione "ha ritenuto che lo Stato membro non abbia operato ragionevolmente nell'ambito della già ricordata discrezionalità in materia di controlli, al fine di massimizzare l'economicità e l'efficacia, quanto piuttosto abbia effettuato una vera e propria rinuncia generale ed indiscriminata ad ogni attività di accertamento e riscossione in materia di IVA, in violazione degli obblighi assunti in base al diritto comunitario".

¹¹² Per un'analisi della compatibilità del condono fiscale con i principi costituzionali, si veda, da ultimo, G. FALSIPIGA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il Fisco*, 6/2003, pag. 794 ss., il quale in tale ambito distingue il condono premiale "puro" che si limita ad abbuonare le sanzioni, escludendo effetti sull'imposta e sugli interessi, da quello "impuro" che riguarda tutti gli altri casi in cui le conseguenze premiali sono più ampie. In particolare l'Autore rileva la incostituzionalità di qualunque fattispecie condonistica implicante una alterazione di uno o tutti gli indici di ripartizione regolari dell'imposta condonata (per violazione degli artt. 2, 3, 41 e 53 Cost.) richiamando opportunamente, in tale ambito, "i fenomeni detti di indisponibilità o di rinunziabilità della obbligazione tributaria" (pag.799). A tale proposito afferma che l'Erario non può rinunciare all'imposta poiché "è titolare di un credito che rappresenta una quota, la frazione di una totalità, il cui mancato incasso non riguarda solo l'Erario perché si ripercuote e ha una ricaduta sulla posizione di quanti non hanno beneficiato della rinuncia". Su tale tema cfr. anche F. PICCIAREDDA, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1983, 137; G. TREMONTI, *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1977, 258.

I diversi interessi pubblici in gioco (ossia l'entità di possibile rinuncia ad un certo quantitativo di gettito, l'importo di entrate certe, il livello di ridotta funzione deterrente in futuro del potere di accertamento, il limite di accettabilità di riduzione delle sanzioni in presenza di una già accertata violazione) devono essere contemplati a livello legislativo, in sede di predisposizione della disciplina sul condono.

I provvedimenti che si sono succeduti nel tempo, non hanno mai lasciato alcuna possibilità all'amministrazione finanziaria di condizionare l'accesso del contribuente alla definizione in oggetto, poiché i presupposti (anche nelle ipotesi in cui il condono era condizionato dall'avvenuta emissione o meno di un avviso di accertamento) si erano già verificati ben prima dell'entrata in vigore delle disposizioni stesse¹¹³.

In sostanza, il quadro dei soggetti ai quali risultava preclusa (nei casi in cui ciò era previsto) la possibilità di usufruire del condono¹¹⁴ era già cristallizzato nel momento dell'entrata in vigore della rispettiva disciplina, in modo da non poter essere più soggetto a modificazioni per scelta dell'amministrazione.

Si è osservato al riguardo che allorché un provvedimento di condono viene strutturato per operare con funzione preminentemente premiale, risulta perfettamente logico e razionale precluderne l'accesso in presenza di un atto di accertamento già notificato.

¹¹³ Sul punto può risultare interessante la sentenza della Corte Costituzionale del 18 luglio 1997, n. 294, in *Rass. Trib.* 4/1998, che ha rigettato una questione di legittimità dell'art. 1 della L. del 17 ottobre 1995, n. 427, in riferimento all'art. 3 della Cost. Nel caso *de quo* la questione era stata sollevata dal giudice remittente nella misura in cui la norma citata precludeva l'accesso al c.d. "concordato di massa" a coloro ai quali fosse stato notificato entro il 20 maggio 1995 un processo verbale di constatazione con esito positivo, o un avviso di accertamento. La Commissione Tributaria di I grado di Torino, con due ordinanze di identico contenuto, aveva sollevato una questione di legittimità costituzionale, sostenendo che l'esistenza di tale elemento temporale di fatto condizionava la spettazione del "concordato di massa" ad un intervento dell'amministrazione finanziaria che avrebbe potuto indirettamente impedire a piacimento la definizione in questione, attraverso l'emissione di un atto di accertamento. Ma la questione è stata ritenuta infondata dai giudici della Corte Costituzionale perché in realtà l'accesso al concordato di massa era stato collegato ad un termine (20 maggio 1995) già scaduto, non solo con riferimento alla data del provvedimento che prevedeva la definizione (L. 18 ottobre 1995), ma anche con riferimento alla data di prima introduzione del concordato di massa stesso (D.L. 9 agosto 1995).

¹¹⁴ Ad esempio perché era già stato notificato un avviso di accertamento al contribuente.

In una strutturazione normativa di tal genere, non vi è dubbio che vi sia un elemento discriminante, aleatorio e derivato da occasionalità, rappresentato dall'avvenuta notifica o meno dell'avviso di accertamento, o dall'emissione di un processo verbale di constatazione con esito positivo. Tuttavia, dovendosi individuare un limite temporale, in relazione alla data di notifica di un determinato atto, al di là del quale escludere l'accesso al condono, l'elemento di occasionalità appare ineliminabile.

In altri termini, non può negarsi che in ipotesi di questo tipo vi sia una differenza di trattamento, che non dipende da una particolare posizione soggettiva del contribuente rispetto all'obbligazione tributaria, ma soltanto da una situazione occasionale, rappresentata dalla notifica di un provvedimento entro una certa data; è altrettanto vero, tuttavia, che se non vi fosse l'indicazione di tale data nel provvedimento legislativo di condono, si verrebbe a legittimare una ingiustificata ingerenza e discrezionalità dell'amministrazione finanziaria sull'accesso allo stesso.

Pertanto, se vi è un elemento aleatorio in un certo senso "discriminante", ineliminabile perché intrinseco in una strutturazione normativa di tal guisa, ciò che importa è che tale elemento venga individuato fissando una data già abbondantemente passata rispetto all'entrata in vigore della normativa stessa, in modo da far correttamente dipendere l'accesso al condono da fatti estranei alla volontà, o comunque sottratti all'intervento delle parti interessate.

c) Dell'accertamento forfetario del reddito

Nel tentativo di arginare il fenomeno dell'evasione, l'amministrazione finanziaria ha da tempo elaborato degli indici che consentono di stimare i redditi posseduti dai contribuenti, attraverso la predisposizione di una serie di meccanismi di accertamento, in una linea evolutiva che ha condotto dai coefficienti presuntivi, ai parametri, alla *minimum tax*, e, da ultimo, agli studi di settore.

Già dopo una decina d'anni dalla riforma del 1972, si è presa coscienza, da parte degli organi di governo, della difficoltà di un efficace accertamento tributario basato sull'obbligo

generalizzato della contabilità e sul metodo di ricostruzione analitica del reddito.

Così, le pressanti esigenze di gettito, accompagnate da livelli di evasione non più tollerabili, hanno indotto il legislatore tributario ad una revisione delle modalità di accertamento, che ha inciso sullo schema delineato in materia con la riforma degli anni '70 in un modo così significativo, da consentire a taluno di affermare che la situazione attuale sia in realtà identificabile con quella di fatto esistente all'epoca del D.P.R. 645/1958, concludendo che dovrebbe per questo parlarsi più propriamente di "involuzione" della disciplina dell'accertamento¹¹⁵.

Il criterio che ha informato queste scelte è stato quello di approntare per l'amministrazione finanziaria degli strumenti che le permettessero di sottoporre ad accertamento, con maggiore celerità ed attendibilità, una vasta platea di contribuenti, con dimensioni reddituali inferiori rispetto alle imprese di grandi dimensioni, cui meglio si addice una tassazione in base al bilancio¹¹⁶.

Gli interventi realizzati si sono risolti nell'adozione di modelli di accertamento extracontabile, utilizzabili a prescindere dalle condizioni richieste dalla legge per il ricorso all'accertamento induttivo.

Tra questi elementi figuravano i *coefficienti presuntivi di compensi e ricavi*¹¹⁷, il cui meccanismo si avvaleva di una serie di elementi indiziari, forniti dallo stesso contribuente, in base ai quali, secondo presunzioni, veniva determinato il reddito del soggetto d'imposta¹¹⁸.

Il legislatore tributario, in sostanza, aveva sancito una correlazione tra l'ammontare del reddito ed i fattori produttivi

¹¹⁵ Cfr. L. FERLAZZO-NATOLI, *Corso di diritto tributario*, 1999, pag. 92 ss.

¹¹⁶ Cfr. C. GARBARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2002, pag. 227.

¹¹⁷ Una prima dettagliata individuazione dei coefficienti è avvenuta con il D.L. 69/89 (artt. 11 e 12), che prevedeva due tipi di coefficienti: di *congruità*, calcolati sulla somma algebrica di elementi positivi e negativi di reddito, e *presuntivi*, che costituivano lo strumento di controllo dei soggetti con reddito compreso tra i 18 ed i 360 milioni di lire, che fossero stati individuati in base alle anomalie riscontrate a loro carico rispetto ad i coefficienti di congruità.

¹¹⁸ Sull'accertamento in base ai coefficienti presuntivi cfr., E. FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, 1996, pag. 309.

utilizzati nei singoli settori economici, assegnando all'Amministrazione l'incarico di individuare in concreto l'ammontare dei ricavi.

All'ufficio veniva imposto tuttavia di tener conto anche di "altri elementi" di cui fosse in possesso con riguardo al singolo contribuente, per evitare un'applicazione automatica dei coefficienti e conciliare gli esiti con la realtà del caso concreto: ne conseguiva che l'amministrazione avrebbe potuto determinare i maggiori ricavi o compensi percepiti anche in misura inferiore a quella risultante dall'applicazione dei coefficienti.

L'originaria disciplina dei coefficienti prevedeva che all'emanazione dell'avviso di accertamento l'ufficio potesse pervenire soltanto previa richiesta di chiarimenti, da inviare per iscritto al contribuente, senza tuttavia stabilire le conseguenze della mancata attivazione di questa sorta di contraddittorio anticipato.

Tale prescrizione è stata parzialmente modificata dapprima con la L.413/91, e successivamente con il D.L. n. 331/93: con quest'ultimo decreto è stata prevista, da un lato la nullità dell'accertamento in caso di omessa instaurazione del contraddittorio da parte dell'ufficio, dall'altro la preclusione per il contribuente di dedurre, in sede di impugnazione dell'atto di accertamento, motivi non addotti in risposta alla richiesta di chiarimenti.

Questo sistema di ricostruzione del reddito per via extracontabile veniva fondato su una presunzione legale relativa, in quanto consentiva al contribuente la possibilità di fornire la prova contraria che il reddito così calcolato non corrispondesse a quello effettivamente conseguito¹¹⁹.

Il ricorso a presunzioni legali *in iuris tantum* è stato ritenuto legittimo in più occasioni dalla Corte costituzionale, la quale ha sottolineato come tale strumento in campo tributario sia ammissibile, a condizione che le presunzioni siano fondate su indici o fatti idonei a conferire all'imposizione una base non fittizia

¹¹⁹ Il contribuente contro il quale veniva fatta valere al presunzione legale relativa poteva dimostrare l'assoluta inesistenza del fatto ignoto o contestando l'esistenza del fatto noto ovvero fornendo le prove che, nonostante il verificarsi di quest'ultimo, il fatto presunto non si era comunque realizzato. L'art. 12 del D.L. 69/89 faceva salva, infatti, la possibilità che il contribuente dimostrasse la non applicabilità dei coefficienti a motivo delle specifiche condizioni di esercizio della propria attività.

e consentano, in ogni caso al contribuente la possibilità di fornire la prova contraria di quanto presunto dalla norma.¹²⁰

I coefficienti presuntivi sono stati aboliti con la L. 549/95¹²¹.

Un ulteriore sistema di determinazione induttiva del reddito, noto sotto il nome di *minimum tax*, è stato introdotto con il D.L. 384/1992.

Tale meccanismo prevedeva la diretta iscrizione a ruolo della differenza tra il reddito dichiarato e quello minimo corrispondente al contributo diretto lavorativo, cioè all'apporto diretto di ogni operatore, calcolato a sua volta sulla scorta dell'età del contribuente, degli anni di attività, dell'utilizzo o meno di lavoratori dipendenti, della localizzazione geografica dell'attività, ecc.

Questo sistema di accertamento, duramente contestato dalle categorie di contribuenti interessati¹²², è stato definitivamente abrogato con il D.L. 565/95.

In effetti esso rappresentava, sotto il profilo del coinvolgimento del contribuente nell'attività di accertamento basata su metodologie presuntive, un passo indietro rispetto al contraddittorio assicurato, ad esempio, nell'applicazione dei coefficienti presuntivi¹²³.

¹²⁰ Sul piano probatorio, tutto ciò ha comportato l'inversione dell'onere della prova, transitato dalla parte dell'amministrazione finanziaria a quella del soggetto passivo, al quale spetta di dimostrare perché non sia applicabile l'indice utilizzato dall'ufficio in sede di determinazione del reddito, o meglio quel tipo di automatismo previsto dalla legge. In tal senso cfr. L. FERLAZZO-NATOLI, G. INGRAO, *Le nuove frontiere dell'accertamento tributario. Gli studi di settore*, in *Il Fisco*, n. 4/1996, pag. 712.

¹²¹ I coefficienti di congruità erano già stati aboliti con la L. 413/91. Contemporaneamente all'abrogazione dei coefficienti presuntivi ed allo slittamento del termine di approvazione degli studi di settore, la L. 549/95 ha introdotto i c.d. *parametri*. Tale metodologia di accertamento, pur rappresentando la prosecuzione del sistema dei coefficienti, viene collocata, analogamente agli studi di settore, nell'ambito delle ordinarie norme di accertamento c.d. analitico-contabile. La conseguenza principale di tale scelta riguarda il fatto che, così come per gli studi di settore, non è stata prevista una fase di contraddittorio preventiva rispetto all'emanazione dell'atto di accertamento, come invece richiesto dalla normativa sui coefficienti, la quale imponeva, come si è visto, a pena di nullità dell'accertamento, la formulazione da parte dell'ufficio finanziario di una richiesta di chiarimenti al contribuente.

¹²² Proprio in ragione delle critiche che l'introduzione della *minimum tax* aveva sollevato, tale metodo di accertamento era già stato ridimensionato con il D.L. 331/93 che lo aveva trasformato in un sistema di determinazione presuntivo, utilizzabile in sede di accertamento induttivo del reddito, avente il valore di presunzione legale relativa.

¹²³ Cfr. F. CAPASSO, *L'evoluzione dell'accertamento tributario. Dalla riforma Vanoni agli studi di settore*, in *Il Fisco*, n. 34/1998, pag. 11127; sul punto si veda anche F. BATTISTONI-FERRARA, *La minimum tax*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, pag. 925 ss.

L'ultima novità in materia di accertamento extracontabile è costituita dagli studi di settore, la cui fonte normativa è rappresentata dagli artt. 62 bis e 62 sexies del D.L. n. 331/1993 (conv. con la L. 29.10.1993, n. 427).¹²⁴

L'art. 62 bis, in particolare, ha affidato agli Uffici del Dipartimento delle Entrate, sentite le associazioni professionali e di categoria, l'elaborazione, entro il 31 dicembre 1998¹²⁵, di appositi studi di settore, da approvarsi con decreto del Ministero delle Finanze. All'uopo la norma ha disposto l'identificazione di campioni significativi di soggetti passivi, relativi a ciascun settore da sottoporre a controllo, che consentano l'individuazione degli elementi caratterizzanti l'attività, con riguardo in particolare al capitale investito, ai beni strumentali impiegati, all'impiego di mano d'opera, ai consumi di materie prime, agli acquisti di beni e servizi, ai prezzi mediamente praticati, al luogo di ubicazione dell'attività, ecc..

In pratica gli studi di settore si prefiggono l'identificazione della capacità reddituale potenziale del contribuente medio di ogni categoria economica tramite l'analisi dei dati dichiarati e di elementi extracontabili¹²⁶: il contribuente che dovesse dichiarare meno di quanto indicato dagli studi sarà sottoposto ad accertamento.

Anche gli studi di settore ammettono la prova contraria: il contribuente può non solo contestarne l'applicabilità, ma anche entrare nel merito della questione, confutando la validità dell'architettura degli stessi e della funzione di ricavo ad essi adattata, nel momento in cui questi vengono in concreto ad esso

¹²⁴ Sul tema degli studi di settore si vedano, tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *Importanti atti di indirizzo sugli studi di settore*, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 3521; G. CAPUTI, *Gli studi di settore da metodi di accertamento a calcolo autonomo del reddito*, in *Corr. Trib.*, 2001, pag. 1254; L. FERLAZZO NATOLI, *Le nuove frontiere dell'accertamento tributario. Gli studi di settore*, cit.; L. FERRAIOLI, *La tutela del contribuente dagli accertamenti fondati sugli studi di settore*, in *"Il Fisco"*, 2003, pag. 13121; M. FIASCHI, *Studi di settore. L'importanza del contraddittorio e le prove contrarie ammesse*, in *"Il Fisco"*, 2002, pag. 4342; A. M. GALEOTTI FLORI, *Brevi considerazioni sugli studi di settore*, in *Boll. Trib.*, 2001, pag. 19; F. GALLO, *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. Imp.*, 2000, pag. 481; G. STEFANI, *Reddito d'impresa, studi di settore e accertamento analitico*, in *Boll. Trib.*, 2003, pag. 1205.

¹²⁵ Termine prorogato dalla L. 662/1996.

¹²⁶ I dati contabili vengono ricavati direttamente dalle dichiarazioni, mentre quelli extracontabili vengono tratti da questionari che l'amministrazione finanziaria invia ai contribuenti e che questi restituiscono debitamente compilati.

applicati¹²⁷. Il contribuente può anche contestare la specifica attribuzione del ricavo, senza dover mettere in dubbio la struttura dello studio, ma semplicemente dimostrando la non correttezza dell'analisi che lo riguarda¹²⁸.

Nella ricostruzione di questi nuovi indici di riferimento per l'accertamento il legislatore in sede di previsione normativa, e l'amministrazione finanziaria in sede di attuazione, sono partiti proprio dalle critiche mosse ai coefficienti, ritenuti poco "elastici" per poter rappresentare in concreto le singole attività economiche, al fine di costruire uno strumento più duttile, che tenesse conto delle peculiarità strutturali ed operative della platea dei destinatari, nella prospettiva di stimare i ricavi o compensi loro attribuiti in maniera quanto più aderente possibile alla realtà.

Esaminati per brevissimi cenni i principali metodi di determinazione forfetaria del reddito che si sono succeduti negli ultimi anni, anche per essi occorre fare alcune considerazioni in relazione all'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Una delle ragioni principali che hanno indotto all'elaborazione di queste forme di determinazione forfetaria del reddito è la lotta all'evasione. Tale esigenza, tuttavia, non può legittimare l'adozione di qualsiasi misura, né la tassazione di un reddito "inesistente", o comunque non rapportato in alcun modo alla realtà effettiva del singolo contribuente.

Così come l'amministrazione non può, pur di incassare più facilmente e più celermente i tributi, concedere sconti, essa non può pretendere dai contribuenti imposte svincolate dai loro legittimi presupposti.

La tutela dell'interesse collettivo, in altri termini, non può eliminare il diritto individuale di essere tassato in relazione alla ricchezza "propria", effettivamente esistente.

Occorre pertanto raggiungere una razionale posizione di compromesso che consenta ad un tempo di mantenere la tassazione del reddito effettivo del singolo e di utilizzare anche dati e notizie concernenti la redditività media del settore.

¹²⁷ Sulla insufficienza degli studi di settore in assenza di contraddittorio con il contribuente si v. la citata sent. della Corte di Cassazione n. 17229/06 (*supra*, nota 99).

¹²⁸ Cfr. C. GARRARINO, *Aspetti probatori degli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2002, pag. 230.

I criteri di determinazione del reddito secondo l'*id quod plerumque accidit*, ben possono essere utilizzati nella fase di accertamento, purché non venga mai precluso lo spazio di un contraddittorio con il contribuente, ossia non venga mai meno la possibilità per il soggetto d'imposta di dichiarare una realtà diversa da quella "media"¹²⁹.

Ciò significa che gli strumenti di determinazione forfetaria del reddito devono sempre tener conto del principio di concorso di "tutti" alle spese pubbliche in ragione della "loro" capacità contributiva (art. 53, I, Cost.), della qualificazione del dovere tributario come "dovere inderogabile" di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 Cost.), del principio di "uguaglianza" formale e sostanziale, correlato alla capacità contributiva (art. 3 e 53 Cost.), e del principio di "progressività" del sistema tributario (art. 53, II, Cost.).

d) Della "tassazione" dei tributi

La innovativa disciplina della transazione dei tributi iscritti a ruolo è stata introdotta con il terzo comma dell'art. 3 del D.L. 8 luglio 2002, n. 138, convertito nella legge 8 agosto 2002, n. 178.

La norma - abrogata di recente dall'art. 151 del D.lgs. 9.1.2006, n. 51³⁰ - prevedeva la possibilità per l'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di procedere alla transazione dei tributi iscritti a ruolo dai propri uffici, il cui gettito era di esclusiva spettanza dello Stato, nei casi di accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emergesse l'insolvenza del debitore o questi risultasse assoggettato a procedure concorsuali.¹³¹

¹²⁹ Cfr. F. MOSCHETTI, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di legittimità costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, pag. 58 ss.; F. GALLO, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, pag. 50 ss.

¹³⁰ Con tale Decreto Legislativo è stata realizzata la "riforma organica delle procedure concorsuali a norma dell'art. 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80".

¹³¹ Nella formulazione originariamente contenuta nel D.L. n. 138 del 2002 era prevista la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di intervenire ad una transazione solo per le iscrizioni a ruolo per importi complessivamente superiori a 1,5 milioni di euro. Tale limite in sede di conversione è stato eliminato.

In caso di transazione, il pagamento dei tributi iscritti a ruolo poteva essere dilazionato anche se non ricorrevano le condizioni di cui all'art. 19, primo e secondo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973 (tale norma, com'è noto, subordina il beneficio della rateizzazione alla sussistenza di una temporanea situazione di difficoltà obiettiva del contribuente, nonché alla presentazione di una richiesta di rateizzazione prima dell'inizio dell'esecuzione forzata, ed alla presentazione di un'adeguata garanzia).

Con la previsione di una deroga rispetto alla disciplina di cui sopra in materia di dilazione della riscossione dei tributi, è stata dunque attribuita agli Uffici delle Entrate una discrezionalità di gran lunga superiore a quella sino ad oggi riconosciuta.

La disciplina introdotta con l'art. 3 del D.L. 138 del 2002 è apparsa decisamente innovativa e si è posta sul solco già segnato dal legislatore con altri interventi normativi e diretto ad incentivare ed a migliorare il dialogo tra fisco e contribuenti.

Si presentava, però, anche in questo caso l'interrogativo in ordine alla compatibilità dell'istituto della transazione dei tributi iscritti a ruolo con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Si doveva valutare, in altri termini, se la possibilità riconosciuta alla Agenzia delle Entrate dal D.L. 138/2002 di definire il rapporto tributario anche attraverso la riscossione di una parte soltanto del carico iscritto a ruolo, non finiva in realtà per contrastare con il principio secondo cui il diritto del fisco a riscuotere il credito d'imposta non può formare oggetto di atti di disposizione.

Invero, se si ha riguardo alle definizioni maturata nel diritto civile dell'istituto in esame, una sua applicabilità anche al diritto tributario non può che sollevare perplessità.

La transazione viene inserita tra i "negozi diretti alla soluzione di controversie" e definita, in particolare, come il contratto con il quale le parti pongono fine ad una lite già cominciata o prevengono una lite che sta per sorgere tra loro, facendosi reciproche concessioni.¹³²

Essenziale alla transazione è un'incertezza subiettiva che si vuole eliminare.¹³³ Essa può avere ad oggetto diritti patrimoniali di qualsiasi natura, purché si tratti però di diritti disponibili.¹³⁴

V'è da chiedersi, allora, se e come possa conciliarsi questo istituto di diritto civile con una materia come quella tributaria, costruita attorno a diritti ed a rapporti di natura pubblicistica, caratterizzati, quindi, da un vincolo di indisponibilità.

In realtà, l'istituto introdotto con l'art. 3 del D.L. 138 del 2002 non coincide con quello sopra definito della transazione applicabile in materia civile.¹³⁵ Ed è tale considerazione insieme alle sue finalità che, vedremo, ne giustificava l'applicabilità al rapporto d'imposta e non lo poneva in aperto contrasto con il principio di indisponibilità della pretesa tributaria.¹³⁶

A ben guardare, infatti, nella transazione dei tributi iscritti a ruolo non vi sono due parti, ciascuna delle quali procede a concessioni, né sussiste necessariamente quell'"incertezza subiettiva" (*res dubia*) da eliminare, di cui si è detto, che giustifica il ricorso all'istituto transattivo.

La letteratura civile in tema di transazione è vastissima. Si vedano, tra gli altri, G. STOLFI, *La transazione*, Napoli, 1931; F. CARRESI, *La transazione*, nel *Trattato del Vassallo*, Torino, 1956; E. VALISECCHI, *Il gioco e la scommessa. La transazione*, nel *Trattato Ciu-Messina-Mengoni*, Milano, 1987; F. SANTORO-PASSARELLI, *La transazione*, Napoli, 1986; F. VASSALLI, *Composizione della lite e tutela del credito*, *La transazione*, Milano, 1980; R. NICOLÒ, *Il riconoscimento e la transazione*, Messina, 1934; F. PANUCCIO DATTOLA, *La transazione novativa*, Milano, 1996.

¹³² Questa incertezza - la *res dubia* - è data anche dal solo fatto dell'esistenza di un conflitto attuale o potenziale tra le parti qualificato da opposte pretese. Il consenso transattivo supera, e rende superflua, ogni valutazione dell'esistenza di un fondamento oggettivo delle pretese. In argomento v. A. TRABUCCHI, *Istituzioni di Diritto Civile*, 1998, Padova, pag. 812.

¹³³ "Quando la situazione di cui si discute è sottratta alla disponibilità delle parti, occorre l'intervento del giudice", cfr. A. TRABUCCHI, *Istituzioni...*, cit. pag. 812.

¹³⁴ Diversamente si è espressa l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 8/E del 4 marzo 2005) rilevando, in relazione alla configurazione giuridica dell'istituto, "che il termine "transazione" utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto all'art. 1965 del c.c., primo comma"; così, in dottrina, D. D'AGOSTINO, *Transazione dei tributi iscritti a ruolo*, in "Il fisco", n. 15/2005, pp. 2235, 2236.

¹³⁵ Su questo tema si v. A. NAPOLI, *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative e penali cit.*, pag. 6306, secondo cui l'istituto della transazione dei ruoli costituirebbe una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, sebbene mancando la "res litigiosa" (in quanto l'oggetto è costituito da un debito iscritto a ruolo certo, liquido ed esigibile), esso non riveste effettivamente natura transattiva ai sensi dell'art. 1965 del cod. civ.

¹³² Nell'*aliquid dare, aliquid retinere*, sta la sua caratteristica differenziale rispetto al "riconoscimento", che consiste nel dare tutto quello che la controparte pretende.

Nell'ipotesi introdotta e disciplinata dal D.L. 138/02, invero, vi è soltanto una delle parti del rapporto tributario – l'ufficio – che, anche in assenza di qualsiasi incertezza di tipo subiettivo, procede alla riscossione di una somma inferiore rispetto a quella dovuta ed iscritta a ruolo, per ragioni attinenti esclusivamente a profili di economicità e proficuità dell'azione volta al recupero dell'imposta. Ciò è confermato dalla circostanza, peraltro rilevata da attenta dottrina¹³⁷, che l'istituto era applicabile sia nell'ipotesi in cui l'esecuzione coattiva era fondata su un titolo ormai definitivo (ad es., una sentenza passata in giudicato o un atto impositivo non impugnato) nella quale, dunque, non si era in presenza di una *res dubia* o litigiosa e non potevano esserci conseguentemente "reciproche concessioni", sia in quella in cui il titolo legittimante l'iscrizione era ancora provvisorio e, quindi, ancora contestabile¹³⁸.

Bisogna, poi, per altro profilo, osservare che l'art. 3 del D.L. 138 prevedeva che si potesse procedere alla transazione soltanto dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva e non prima.

Deve ritenersi, pertanto, che la disciplina poteva trovare applicazione in un momento successivo al pignoramento dei beni di proprietà del contribuente, in conformità a quanto disposto dall'art. 491 c.p.c.¹³⁹

¹³⁷ F. BRIGHENNI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa*, in *Beil Trib.*, n. 18/2002, pag. 1301 e ss. L'Autore ha correttamente rilevato che il titolo esecutivo previsto dalla disposizione in esame può essere definitivo o provvisorio e che nel primo caso non vi è nulla da transigere; in questa ipotesi, infatti, "non esiste alcuna *res litigiosa* dato che l'obbligazione tributaria è ormai cristallizzata nell'*ara* e nel *quantum* e, parallelamente, il credito dell'Eranio è divenuto incontestabile. Non esiste, quindi il *caput controversum*, cioè quella situazione di conflitto che costituisce il presupposto indeclinabile del negozio transattivo".

¹³⁸ In tale direzione si deve ricordare che il Consiglio di Stato nel parere reso nell'adunanza del 28.9.2004, pur riferendosi ad un accordo con "effetti" transattivi, ha osservato che l'interesse pubblico perseguito dalla norma induce a ritenere che l'istituto sia idoneo ad esplicare la sua efficacia "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 efficacia ed economicità dell'azione amministrativa, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti di contribuenti rilevatisi insolventi".

¹³⁹ "Salva l'ipotesi prevista dall'art. 502, l'espropriazione forzata si inizia col pignoramento" (art. 491 c.p.c.).

Anche la Suprema Corte di Cassazione ha più volte confermato che gli atti antecedenti al pignoramento sono atti prodromici all'inizio dell'esecuzione coattiva.

In definitiva, per l'applicazione dell'istituto in esame, occorre che il Concessionario del Servizio della riscossione avesse già tentato o eseguito un pignoramento mobiliare ai sensi dell'art. 62, D.P.R. n. 602 del 1973; avesse già tentato o eseguito un pignoramento presso terzi ai sensi dell'art. 72, D.P.R. n. 602 del 1973; avesse già tentato o eseguito un pignoramento immobiliare ai sensi dell'art. 76, D.P.R. n. 602 del 1973.

Inoltre va considerato, nell'analisi della sua compatibilità con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, che la "transazione" poteva essere adoperata nel caso in cui il contribuente era in stato di insolvenza, o risultava assoggettato a procedure concorsuali.

L'insolvenza può manifestarsi in diversi modi: quando nel patrimonio del debitore non sono più presenti beni sufficienti a far fronte al soddisfacimento dei debiti o quando vi siano dei chiari sintomi che facciano temere al creditore di non poter conseguire la prestazione.

È di tutta evidenza che in questi casi l'istituto *de quo* non soltanto si presentava più vantaggioso ed economico rispetto alla riscossione coattiva, ma rappresentava probabilmente l'unico mezzo per recuperare a tassazione materia imponibile, che altrimenti sarebbe andata perduta.

In conclusione, le ipotesi e le ristrette modalità operative attraverso le quali l'Agenzia delle Entrate poteva ricorrere allo strumento della transazione rendevano di fatto quasi obbligata la scelta dell'Ufficio. Non si trattava in altri termini di "concedere uno sconto d'imposta" al contribuente o di incidere sulla materia imponibile¹⁴⁰, ma di trovare una strada, quella "pseudo"-transattiva, per ottenere una riscossione quantomeno di una parte di tributo iscritto a ruolo, diversamente non recuperabile. Tutto ciò

¹⁴⁰ In questo senso si veda il parere espresso in materia dal Consiglio di Stato (richiamato nella citata circolare n.8/E del 2005 dell'Agenzia delle Entrate) nel quale si afferma che la norma *de qua* lascia emergere le linee portanti del nuovo istituto 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".

sulla base di una attenta analisi costi/benefici applicata all'attività di riscossione e finalizzata al raggiungimento della situazione economicamente più vantaggiosa per l'Amministrazione alla luce dei citati principi di efficacia ed economicità che devono orientare la sua azione.

Non si trattava, dunque, di graduare il prelievo secondo l'attendibilità delle ragioni impositive ma di considerare la *consequibilità* del credito con riguardo ad un paradigma di raffronto assolutamente oggettivo: la capienza dei beni a coprire il debito tributario.

Se confinato entro questi *ristretti limiti*, che attengono alla fase della riscossione e non a quella dell'accertamento, anche l'istituto previsto dall'art. 3 del D.L. 138/2002 poteva trovare spazio all'interno del sistema tributario, senza contraddire (costituendone semmai una deroga *giustificata*) il nucleo portante del principio costituzionalmente garantito di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Come già evidenziato l'istituto *de quo* è stato abrogato con la recentissima riforma organica delle procedure concorsuali, operata con il D.lgs n. 5 del 6 gennaio 2006, che ha, invece, stabilito (art. 146) che nell'impianto normativo della legge fallimentare venga inserito l'art. 182-ter riguardante la "Trasazione fiscale"¹⁴¹. Tale norma prevede che con il piano di cui all'art. 160 del r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (concordato preventivo)¹⁴² "il debitore può proporre il pagamento, anche

¹⁴¹ Su questo tema cfr. S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale*, in "Il fisco", 20/2006, pag. 3015; M. CORVALA, A. GUERRA, *La transazione fiscale*, in "Il fisco", 13/2006, pag. 1916; G. GAFFURI, *Profilo fiscale della riforma concernente le procedure concorsuali*, in atti del convegno "La riforma del diritto fallimentare", Carate Brianza 11-12 novembre 2005, Centro Monzese di studi giuridici ed economici (www.tribunaledimozza.net/convegno2005/).

¹⁴² L'art. 160, così come modificato dall'art. 36 del D.L. 30 dicembre 2005, n. 273 (conv. in L. 23 febbraio 2006, n. 51), stabilisce che: "L'imprenditore che si trova in stato di crisi può proporre ai creditori un concordato preventivo sulla base di un piano che può prevedere:

a) la ristrutturazione dei debiti e la soddisfazione dei crediti attraverso qualsiasi forma, anche mediante cessione dei beni, accollo, o altre operazioni straordinarie, ivi compresa l'attribuzione ai creditori, nonché a società da questi partecipate, di azioni, quote, ovvero obbligazioni, anche convertibili in azioni, o altri strumenti finanziari e titoli di debito;

b) l'attribuzione delle attività delle imprese interessate dalla proposta di concordato ad un assuntore; possono costituirsi come assuntori anche i creditori o società da

parziale, dei tributi amministrati dalle agenzie fiscali e dei relativi accessori, limitatamente alla quota di debito avente natura chirografaria anche se non iscritti a ruolo, ad eccezione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea. La proposta può prevedere la dilazione del pagamento". Viene, altresì, stabilito che nel caso in cui il credito fiscale sia "assistito da privilegio, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie non possono essere inferiori a quelli offerti ai creditori che hanno un grado di privilegio inferiore o a quelli che hanno una posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle agenzie fiscali; se il credito tributario ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari".

Sulla base di un primo e sommario esame di tale disciplina¹⁴³ si deve ritenere che per questo nuovo istituto possono valere, con gli opportuni distinguo, alcune delle considerazioni fatte precedentemente, con riferimento all'art. 3, c. 3 del D.L. 138/2002; infatti, anche in tale ipotesi, nonostante il *nomen iuris* utilizzato dall'art. 182-ter, non è possibile ricondurre la "trasazione fiscale" a quella disciplinata dal codice civile, per la medesima mancanza delle condizioni costituite dalla esistenza di una "res dubia" o litigiosa e delle correlate "reciproche concessioni". Sotto questo aspetto, si deve poi osservare che il suo inserimento all'interno del procedimento di concordato preventivo, nel sottoporla a tutte le garanzie e condizioni previste per tale procedura concorsuale, comporta che l'eventuale pagamento "parziale" dei tributi proposto dal debitore, è subordinato non soltanto all'adesione dell'ufficio finanziario o del concessionario del servizio della riscossione, ma, evidentemente, alle più ampie valutazioni della maggioranza dei creditori. Il concordato, infatti, in base all'art. 177 della legge fallimentare, viene approvato solo

questi partecipare o da costituire nel corso della procedura, le azioni delle quali siano destinate ad essere attribuite ai creditori per effetto del concordato;

c) la suddivisione dei creditori in classi secondo posizione giuridica e interessi economici omogenei;

d) trattamenti differenziati tra creditori appartenenti a classi diverse. Ai fini di cui al primo comma per stato di crisi si intende anche lo stato di "insolvenza".

¹⁴³ Sulla quale si v. L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2006, pag. 1071 ss.

con " il voto favorevole dei creditori che rappresentino la maggioranza dei crediti ammessi al voto"¹⁴⁴.

Alla luce di quanto sopra, sembra possibile ribadire che il principio di indisponibilità, riferito all'obbligazione tributaria, non soffre alcuna negazione dalla introduzione ed applicazione di strumenti, legislativamente previsti, per semplificare l'accertamento o l'esazione, *purché* tali strumenti vengano strutturati ed utilizzati nel rispetto complessivo dei principi costituzionali che presidiano l'intero sistema impositivo.

Tale condizione, però, non è stata sempre rispettata (come si è visto, in particolare, con riferimento al condono tributario) determinandosi, quindi, in talune ipotesi un "affievolimento" soltanto applicativo del principio *de quo* che, riteniamo, non ha mai comportato, nella forma e nella sostanza, la espressa affermazione di una sua disconoscimento o di un suo superamento¹⁴⁵.

¹⁴⁴ La norma precisa che "Ove siano previste diverse classi di creditori, il concordato è approvato se riporta il voto favorevole dei creditori che rappresentano la maggioranza dei crediti ammessi al voto nella classe medesima".

¹⁴⁵ In questo senso si veda la Premessa agli atti del convegno "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria", Mestre, 25 gennaio 2002, Sintesi curata dalla Fondazione Luca Pacioli (doc. n. 10 del 29 aprile 2002), nella quale (pag. 1) si afferma che "L'impressione generale che si ricava dai contributi offerti può sintetizzarsi affermando che, pur nella consapevolezza dell'inevitabile contributo innovativo di questi istituti al tenore dei rapporti tra fisco e contribuente, si ritiene che essi non siano espressivi di una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma siano invece di integrazione e di interpretazione di questo".
Contra, S. CAPOLUPO, *Il concordato triennale preventivo*, in "Il fisco", n. 27/2002, pag. 4275, B. CARTONI, *La scriminante del ruling*, in "Il fisco", 42/2000, pp. 12540, 12541. Quest'ultimo, in particolare, arriva a sostenere (pag. 12541) che "Il dogma dell'intangibilità dell'obbligazione tributaria viene palesemente smentito dallo stesso legislatore, il quale ha approntato degli strumenti deflativi del contenzioso (preventivi al ricorso come l'accertamento con adesione o successivi allo stesso come la conciliazione giudiziale) che presuppongono una rinuncia del Fisco a parte della propria pretesa in cambio di un certo e sollecito pagamento - da parte del contribuente - di quanto concordato".

Capitolo II

LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE: LIMITI DERIVANTI

DAL PRINCIPIO DI INDISPONIBILITÀ

Sommario : II.1 La travagliata introduzione della conciliazione giudiziale nel sistema tributario italiano: cenni - II.2 Ricostruzione critica delle modificazioni normative in tema di conciliazione giudiziale: assenza di una logica legislativa unitaria volta ad introdurre deroghe a principi generali - II.3 a) Le diverse soluzioni dottrinarie - II.3 b) I primi interventi giurisprudenziali - II.3 c) L'incidenza del principio di indisponibilità e la connessa esigenza di una integrazione normativa

II.1 La travagliata introduzione della conciliazione giudiziale nel

sistema tributario italiano: cenni

Il tema della introduzione della conciliazione giudiziale nel nostro ordinamento tributario è stato oggetto di una diffusa ed approfondita analisi della dottrina stimolata, in buona parte, dai numerosi provvedimenti normativi che, nel giro di un breve arco temporale, hanno modificato la fisionomia dell'istituto. Non riteniamo, dunque, utile ripercorrere nel dettaglio tutti i passaggi dell'iter normativo ma soltanto quelli che appaiono significativi ai fini del nostro studio.

Volendo operare una ricostruzione normativa che segua un iter logico - e non solo cronologico - riteniamo opportuno prendere le mosse dalla legge delega n. 413/91 che, com'è noto, con l'art. 30 fissava i principi ed i criteri direttivi che dovevano essere osservati nella revisione della disciplina e dell'organizzazione del contenzioso tributario. Bisogna a questo proposito rilevare che tale disposizione, nell'ambito degli obiettivi di deflazione del contenzioso, non faceva riferimento all'introduzione del procedimento conciliativo ma, invece, conteneva, alla lettera b), "la previsione della facoltà di richiedere, in tutto o in parte, l'esame preventivo e la definizione da parte della commissione tributaria di primo grado del rapporto tributario con conseguente estinzione

dei relativi reati in materia tributaria per i quali è ammessa l'oblazione". Tale indicazione legislativa ha trovato attuazione con l'originaria formula dell'art. 48 del D.lgs n.546 del 31 dicembre 1992 che disciplinava l'"Esame e definizione preventiva della controversia"¹⁴⁶; tale istituto, per la sua scarsa utilità e anche per il ritardato avvio delle riformate Commissioni tributarie (1 aprile 1996), è rimasto inattuato ed è stato sostituito, con il D.L. 15.3.1996, n.123¹⁴⁷, con la conciliazione giudiziale, che, è opportuno precisare, aveva già avuto ingresso nell'ordinamento processuale tributario con il D.L. 18.7.1994, n.452 (non convertito) e successivamente con il D.L. n. 564/1994, convertito nella L.

¹⁴⁶ Il testo originario dell'art. 48 recitava: "Il ricorrente ha facoltà di chiedere nel ricorso il preventivo esame e la definizione totale o parziale della controversia da parte della commissione tributaria provinciale. A tal fine il ricorrente deve indicare tutti gli elementi necessari per delimitare l'oggetto della definizione richiesta.

Decorati i termini per la costituzione delle parti, se l'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale aderisce all'istanza di cui al comma 1, il presidente della sezione fissa con decreto la trattazione in camera di consiglio e dispone che almeno quindici giorni liberi prima ne sia data comunicazione alle parti a cura della segreteria.

Il ricorrente, nel caso previsto dal comma 1, può essere assistito, oltre che dai soggetti indicati nell'articolo 12, anche da consulenti tributari o da procuratore generale o speciale.

La Commissione tributaria provinciale definisce in tutto o in parte la controversia con sentenza comunicata entro dieci giorni per intero alle parti a cura della segreteria.

Contro la sentenza è ammesso reclamo alla commissione tributaria regionale solo per errore materiale o per violazione delle norme che regolano il procedimento. Il reclamo, a pena d'irrimediabilità, deve essere notificato alle altre parti entro quindici giorni dalla comunicazione e depositato nei successivi quindici giorni alla segreteria della commissione tributaria provinciale, che lo trasmette immediatamente, unitamente al fascicolo d'ufficio, alla segreteria della commissione tributaria regionale per l'ulteriore seguito.

In caso di definizione parziale, la commissione fissa la trattazione secondo il rito ordinario concedendo termine al ricorrente per l'eventuale regolamentazione dell'assistenza tecnica a norma dell'articolo 12.

Se la definizione preventiva della controversia tributaria riguarda fatti che costituiscono reati in materia tributaria per i quali è ammessa l'oblazione questi si estinguono.

Se il reclamo non è proposto o è rigettato, la segreteria invia copia autentica della sentenza all'ufficio del pubblico ministero competente. La sentenza costituisce titolo esecutivo".

Sulla ibrida e poco chiara natura dell'istituto dell'"esame e definizione preventiva della controversia" e sulla sua scarsa utilità sia per il contribuente che per l'Amministrazione finanziaria si v., tra gli altri, F. BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, pag.101; A. COLLI VIGNARELLI, *Esame e definizione preventiva della controversia. Considerazioni critiche*, in "Il Fisco", 1993, pag. 7840; C. GIENZI, *Brevi note al D.L. 15 marzo 1996, n.123 sul nuovo processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1996, I, pag.389; R. LUNELLI, *La conciliazione giudiziale nel nuovo processo tributario*, in "Il Fisco", 1996, pag. 5728.

¹⁴⁷Definitivamente convertito, dopo alcune reiterazioni, nella L. 24.10.1996, n.556.

30.11.1994, n.656, che ha inserito l'art. 20-*bis*¹⁴⁸ nel corpo del D.P.R. n.636/1973.

Quest'ultima disposizione, nella sua prima formulazione (D.L. 452/1994), prevede che ciascuna delle parti può, nel corso dell'udienza o anche prima, proporre all'altra la conciliazione della controversia per le sole questioni non risolvibili in base a prove "certe e dirette"¹⁴⁹. Successivamente, con il D.L. 16.11.1994, n.630,

¹⁴⁸ L'art. 20-*bis* recitava: "Ciascuna delle parti può proporre in udienza all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia nei casi in cui è ammessa la definizione dell'accertamento con adesione del contribuente. Il tentativo di conciliazione può essere esperito anche dal collegio. La conciliazione, comunque, non dà luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore.

Ciascuna delle parti può proporre la conciliazione anche prima dell'udienza con atto scritto che deve essere comunicato all'altra parte e depositato in segreteria.

L'ufficio può, comunque, depositare in segreteria una proposta di conciliazione alla quale la parte ha previamente aderito. In tal caso il presidente della commissione, o altro componente dallo stesso delegato, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara, con decreto, l'estinzione del giudizio per avvenuta conciliazione; la proposta di conciliazione e il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 4. Nell'ipotesi in cui la proposta non venga considerata ammissibile, il presidente fissa l'udienza di discussione del ricorso o rinvia all'udienza già fissata. Il provvedimento è depositato entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta ed entro il ventunesimo giorno successivo a quest'ultima data, nel caso in cui la conciliazione sia stata ritenuta ammissibile, deve essere effettuato il versamento delle somme dovute con le modalità indicate nel comma 4.

Nel caso in cui la conciliazione avviene in udienza e la commissione ritiene sussistenti i presupposti e le condizioni di ammissibilità, viene redatto apposito processo verbale che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto da effettuare entro venti giorni dalla data dell'udienza; in difetto del versamento si applica l'art.14 del Decreto del Presidente della Repubblica 29-9-1973, n.602, e non è applicabile il comma 5 del presente articolo.

La conciliazione giudiziale non può avere luogo successivamente alla prima udienza.

Qualora una delle parti abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza, la commissione può assegnare un termine, non superiore a sessanta giorni, per la formulazione di una proposta ai sensi del comma 3.

In caso di conciliazione le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo del minimo delle somme dovute.

Con regolamento, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23-8-1988, n.400, sono stabilite le disposizioni occorrenti per l'applicazione del presente articolo".

¹⁴⁹ Sul concetto di prove "certe e dirette" la dottrina ha espresso diverse interpretazioni: tra queste appare utile richiamare la tesi proposta da F. BATISTONI FERRARA (*Voce Conciliazione Giudiziale (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, pag.230) secondo la quale "Il riferimento alle questioni non suscettibili di essere decise in base a prove certe e dirette, 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" e quella di F. TESSAURO (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Parte generale, Torino, 1998, pag.372) che ha affermato "la non conciliabilità, da un lato, delle questioni di diritto e, dall'altro, delle questioni di fatto risolvibili in base a

il testo della norma viene modificato eliminando l'aggettivo "dirette" riferito alla prove, circostanza questa che non appare particolarmente significativa ai fini della identificazione dell'ambito di applicazione della conciliazione¹⁵⁰.

Rilevante è, invece, l'innovazione introdotta dal D.L. 26.9.1995, n.403 (convertito nella L. 20.11.1995, n.435) che incide in modo specifico sul presupposto di ammissibilità dell'istituto stabilendo che esso possa operare nei soli casi in cui era consentito l'accertamento con adesione del contribuente ai sensi degli artt. 2-*bis* e 2-*ter* del D.L. 30.9.1994, n. 564 (convertito nella L. 30.11.1994, n. 656) e cancellando ogni richiamo al concetto di prove "certe"¹⁵¹.

L'ultimo passaggio significativo della ricostruzione normativa — che precede il D.lgs. 19.6.1997 che ha introdotto il testo definitivo della norma in questione — è quello, già in precedenza citato (D.l. n.123/1996, convertito nella L. n. 556/1996), con il quale il legislatore inserisce l'istituto "de quo" nel contesto del nuovo processo tributario innovando il contenuto dell'art. 48 del D.lgs. n. 546/1992. In tale ambito la conciliazione viene nuovamente sganciata dall'accertamento con adesione e non sono riproposti i limiti relativi alla prove certe e dirette, con la conseguenza che essa potrebbe apparire applicabile senza alcun vincolo oggettivo ed in modo generalizzato a tutte le controversie tributarie, a prescindere dalla loro tipologia e dal loro oggetto¹⁵². Si

prove certe e dirette (ossia non presuntive)". Si deve, inoltre, ricordare che l'art. 1, 2 comma, del D.P.R. 28.9.1994, n.592 (contenente il regolamento della conciliazione giudiziale emanato ai sensi dell'art.4 del D.L. 17.9.1994, n.538) stabilisce che le prove "certe e dirette", di cui all'art. 20-bis del D.P.R. n. 636/1972, possono risultare dalle dichiarazioni presentate o dai documenti, ad esse allegati, dai questionari, dalle scritture contabili, dai verbali delle ispezioni e verifiche eseguite anche nei confronti di altri contribuenti e da qualsiasi altro atto o documento in possesso dell'ufficio o depositato in giudizio dal contribuente.

¹⁵⁰ In questo senso v. F. BATTISTONI FERRARA, *Voce Conciliazione Giudiziale*, op. e loc. cit.

¹⁵¹ Sulla rilevanza di questa modifica legislativa, ed in particolare sulla configurabilità della conciliazione come una sorta di "appendice" o proiezione processuale dell'accertamento con adesione, si v. L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario* — Giur. sist. dir. trib., Utet, 1998, pag. 888; M. REDDI, *Conciliazione giudiziale: anatomi di un istituto*, in *Riv. Dir. e Prat. Trib.*, 1996, pag. 403; F. BATTISTONI FERRARA, *Voce Conciliazione giudiziale*, op. e loc. cit.; C. GLENDI, *Brevi note al d.l. 15.3.1996, n.123 sul nuovo processo tributario*, cit. 390; P. F. CASULA, *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario — Dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata*, in *Boll. Trib.*, 1996, pag. 941.

¹⁵² Sul punto v., tra gli altri, S. MENCHINI, *Conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Giuffrè, 1997, pag. 409; F. BATTISTONI FERRARA, op. ult. cit.,

deve, però, precisare che la mancata indicazione di limiti espliciti non può essere intesa, automaticamente, come una deroga ai principi generali che caratterizzano la genesi e l'accertamento dell'obbligazione tributaria¹⁵³, ma pone, invece, il problema del "grado" di compatibilità tra questi ultimi e l'applicazione della conciliazione giudiziale svincolata da criteri guida: problema di non facile soluzione ma che può essere positivamente affrontato solo attraverso una ricostruzione critica della richiamata evoluzione normativa collegata alle risultanze dell'analisi sulla portata e sugli effetti del principio di indisponibilità della pretesa tributaria di cui ci siamo occupati nel precedente capitolo.

II.2 Ricostruzione critica delle modificazioni normative in tema di conciliazione giudiziale: assenza di una logica legislativa unitaria volta ad introdurre deroghe a principi generali

La lunga ed articolata sequela di provvedimenti legislativi che ha caratterizzato l'introduzione della conciliazione giudiziale nel nostro ordinamento deve essere interpretata anche attraverso un suo inquadramento nelle più ampie valutazioni riguardanti la tecnica di produzione normativa in materia fiscale che, ormai da parecchi anni, si caratterizza per la mancanza di sistematicità, armonia e di una logica unitaria¹⁵⁴. In tale contesto, in particolare,

pp. 230,231; L. TOSI, op. ult. cit., pag. 893; L. ALEMANNINO, *La conciliazione giudiziale: un istituto più discusso che applicato*, in *Boll. Trib.*, 1997, pp. 664, 665.

¹⁵³ In questo senso F. TESAURO, op. e loc. ult. cit., il quale correttamente osserva che "il legislatore non ha esplicitato alcun limite, ma ciò 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".

¹⁵⁴ Sul tema della tecnica normativa utilizzata dal legislatore italiano si vedano, tra gli altri, F. BOSELLIO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1998, pag. 1073 ss.; S. CIPOLLINA, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, pag. 744 ss.; E. DE MITA, *La legalità tributaria — contributo alla semplificazione normativa*, Milano, 1993; A. PARIATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte Costituzionale*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pag. 219 ss.

il consolidarsi di una legislazione "casistica"¹⁵⁵, non fondata su principi generali - che ci ha condotto, in altra occasione, a qualificare il sistema tributario italiano, secondo i parametri utilizzati da F.A. von Hayek¹⁵⁶, come un ordine "spontaneo" (cosmos) che per il suo grado di complessità e frammentazione si contrappone all'ordine "costruito" (taxis) che, invece, si distingue per la sua razionalità e finalizzazione ad uno scopo definito - ci fornisce degli spunti ermeneutici in base ai quali non riteniamo di rinvenire nella evoluzione (*rectius* successione) legislativa in questione una "ratio" complessiva volta a definire la conciliazione giudiziale come istituto applicabile senza alcun limite e, segnatamente, in deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Invero i passaggi normativi evidenziati nel paragrafo precedente (per i quali si va, gradualmente, dal concetto vincolante di "controverse risolvibili in base a prove certe e dirette" ad una formulazione finale dell'art. 48 che non esplicita alcun riferimento in ordine ai "confini" entro i quali la conciliazione può operare) non sembrano, come ormai normalmente accade, legati da un *disegno unitario* che esprime una maturazione legislativa idonea ad affermare principi generali ma, piuttosto, determinati dall'esigenza contingente di semplificare l'istituto per favorirne la concreta applicazione. Segnatamente si deve constatare che il legislatore tributario, nell'introdurre la conciliazione giudiziale, l'ha correttamente collocata nel naturale ambito delle controverse caratterizzate da incertezza probatoria. Successivamente, sperimentando le notevoli difficoltà interpretative connesse alla identificazione dei concetti di prove certe e dirette¹⁵⁷ e rilevando il ridimensionamento del suo

¹⁵⁵ Così, A. PARIATO (*Principi, tecnica legislativa e Corte Costituzionale in L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, cit., pag. 225), il quale in riferimento al profilo qualitativo della produzione legislativa in materia fiscale parla di "legislazione per casi e non per principi".

¹⁵⁶ F.A. VON HAYEK, *Law, Legislation and Liberty*, 1982, ed. it. a cura di A. PETRONI e S. MONTI BRAGADIN, Milano, 1994, pag. 48 ss.

¹⁵⁷ Le difficoltà ermeneutiche determinate dal concetto di "prove certe e dirette" sono confermate dai numerosi interventi dottrinali che si sono avuti sul tale tema, nel breve arco temporale di vigenza della norma: tra questi si ricordano G. DE FRANCESCO e C. NOCERA, *Conciliazione giudiziale. Concetti generali di prove certe e dirette*, in "Il fisco", 1995, pag. 1771 ss.; M. CANTILLIO, *La conciliazione giudiziale in "il fisco"*, 1995, pag. 8138; L. MALAGU, *La "conciliazione" delle liti tributarie*, in *Boll. Trib.*, 1994, pag. 1389.

ambito di operatività derivante dal collegamento all'accertamento con adesione, è intervenuto più volte solo al fine di eliminare dal testo normativo ogni riferimento che potesse costituire un ostacolo alla sua applicazione. In questa direzione, ad esempio, si muove, anche, la modifica normativa che ha abrogato il comma 7 dell'art. 48 il quale prevedeva che la conciliazione non poteva dare luogo "alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore"; a tal proposito si è, infatti, correttamente rilevato che la disposizione eliminata, oggetto di numerose critiche¹⁵⁸, "toglieva all'istituto della conciliazione un ampio campo di riferimento, che ne riduceva sensibilmente le potenzialità deflative"¹⁵⁹.

Tutto ciò, però, non significa, a nostro giudizio, che il legislatore abbia voluto manifestare la volontà di affermare una deroga al principio di indisponibilità della pretesa fiscale. Deroga che, in ogni caso, per la sua eccezionale rilevanza, non avrebbe potuto essere disposta in modo implicito, necessitando, invece, di una espressa ed articolata motivazione che giustifichi la limitazione o l'affievolimento di alcuni fondamentali regole dell'ordinamento tributario.

In questo ambito, dunque, il processo di "trasformazione" normativa si è, a nostro giudizio, via via allontanato da considerazioni di ordine strettamente giuridico sulla portata dell'istituto e sul suo armonico inquadramento all'interno del "sistema" fiscale italiano, orientandosi verso provvedimenti

¹⁵⁸ Sul punto si vedano, tra gli altri, L. ALEMANNINO, *La conciliazione giudiziale, un istituto più discusso che applicato*, cit., pag. 666 e 669; L. FERLAZZO NATOLI, *A proposito del nuovo processo tributario. Una conciliazione inconciliabile?*, in "Il fisco", 1996, pag. 5093; C. GLENDI, *Brevi note al d.l. 15 marzo 1996, n. 123, sul nuovo processo tributario*, cit., pag. 390; R. LUPI, *Le crepe nel nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, pp. 1868, 1869; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Il processo tributario - Giur. sist. dir. trib.*, Milano, 1998, pp. 907, 908.

¹⁵⁹ Così M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.* n. 1/2002, pag. 34. L'Autore, nell'analizzare il percorso legislativo della disciplina, ha, inoltre, osservato che il legislatore ha "finito per scegliere una formulazione della norma che (a prescindere dalla specificità del singolo caso) non sembra porre ostacolo sotto questi aspetti ad una generale assoggettabilità delle controverse dimposta alla procedura della conciliazione giudiziale" (op. cit., pag. 33). Nello stesso senso si v. P. F. CASULLA, *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario*, cit., pag. 944, il quale espressamente afferma che l'odierna formulazione della norma, che non fissa alcun limite della materia conciliabile, "è stata dichiaratamente formulata in funzione deflativa..."

¹⁶⁰ Nell'ipotesi in cui si possa considerare ammissibile secondo una interpretazione - contraria alla tesi da noi esposta nel capitolo precedente - che non attribuisca rilevanza od origine costituzionale al principio della indisponibilità del credito tributario.

modificativi aventi esclusiva valenza operativa, riconducibili alle più ampie e sempre più pressanti esigenze di deflazione del contenzioso e volti, in questo senso, a favorire il massimo utilizzo degli strumenti di "collaborazione" tra fisco e contribuente tendenti a realizzare una efficace e sollecita determinazione della base imponibile.

E' allora opportuno, come anticipato, operare un'analisi che in, mancanza di precise indicazioni normative, porti ad evidenziare in via ermeneutica i confini entro i quali l'istituto della conciliazione giudiziale, nel suo attuale assetto, possa essere legittimamente utilizzato in aderenza alle regole generali del nostro sistema fiscale e, segnatamente, nel rispetto dei limiti concreti derivanti dal citato principio della indisponibilità del credito tributario

II.3 a) Le diverse soluzioni dottrinarie

Numerosi ed articolati sono stati gli interventi della dottrina in materia di conciliazione giudiziale; essi hanno riguardato, com'è noto, profili diversi dell'istituto: alcuni di portata generale, relativi alla sua natura o al suo ambito di applicazione, altri, di taglio più operativo, riferiti agli aspetti procedurali ed agli effetti derivanti dal suo utilizzo.

Ai fini della nostra indagine riteniamo utile tentare di "riclassificare" tale ampia letteratura - che non può considerarsi omogenea perchè riferita alle diverse versioni di un testo normativo in continua trasformazione - in due macrocategorie individuate sulla base della rilevanza attribuita in materia al principio della indisponibilità della pretesa tributaria. Segnatamente possono essere distinte, da un lato, le posizioni della dottrina (A) che considerano tale principio pienamente operativo e, quindi, produttivo di vincoli nell'utilizzo della conciliazione, pur in assenza di espressioni e specifiche disposizioni e, dall'altro, quelle (B) che invece non lo richiamano affatto o lo considerano non rilevante o derogabile giungendo, anche, ad attribuire natura transattiva all'istituto conciliativo.

A) Sul primo versante possono essere richiamati immediatamente quegli autori che, sotto vari profili, fanno esplicito riferimento al principio "de quo" ed alla sua oggettiva rilevanza. In questo ambito si è constatato, tra l'altro, che le sostanziali differenze fra il processo tributario e quello civile "cominciano dalla naturale indisponibilità della pretesa al centro della controversia alla cui composizione la conciliazione giudiziale provvede"¹⁶¹. Sempre in relazione al particolare oggetto della causa fiscale si è affermato che è "indubbio che, quantomeno per la parte pubblica, l'obbligazione tributaria è per sua natura indisponibile essendo retta, oltre che dalla regola di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., anche e soprattutto dal principio di legalità della tassazione" previsto dall'art. 23 della Costituzione¹⁶². E' stato anche osservato che "i sacrosanti valori della capacità contributiva, dell'eguaglianza e dell'indisponibilità del tributo non sono esigenze astratte e debbono invece essere costantemente verificati nei modi e nei termini in cui concretamente si pongono i conflitti tra fisco e contribuente"¹⁶³.

In questa direzione si deve, d'altra parte, ricordare che anche una parte della dottrina processualciviltistica¹⁶⁴ ha osservato, proprio in riferimento "alla complessa questione dello spazio e dei limiti della conciliazione in relazione alle fattispecie regolate da norme inderogabili ed ai diritti" che da esse derivano, che deve considerarsi "tradizionale... al riguardo, l'affermazione secondo cui la conciliazione può legittimamente vertere solo su diritti disponibili"¹⁶⁵

¹⁶¹ E. GRASSI, *Conciliazione giudiziale. Un istituto chiaro negli scopi, ma in attesa dell'opera dell'interprete per l'incompletezza della disciplina*, in "Il fisco", n. 2/21/1999, pp. 7426, 7427.

¹⁶² P. F. CASULA, *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Dir. e Prax. Trib.*, 1996, pag. 418. Il richiamo del principio di legalità previsto dall'art. 23 della Costituzione, come limite nell'utilizzo della conciliazione giudiziale in materia tributaria, è stato operato, tra gli altri, anche da: F. MOSCHETTI, *Le Possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in "Il fisco", n. 2/21/1995, pag. 5336; F. TESSAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., cit., pag. 369.

¹⁶³ S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione, e flessibilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prax. Trib.*, I, 1995, pag. 1096.

¹⁶⁴ A. ROSSI, *Voce Conciliazione*, *D Diritto Processuale civile*, in *Enc. Giur. Trecc.*, vol. VII, Roma, 1988, pag. 8.

¹⁶⁵ Id., op cit., pp. 8, 9. L'Autore rileva che tale affermazione "è motivata da un lato, con il richiamo alla natura negoziale della conciliazione (...) e dall'altro, con il riferimento alla disposizione dettata per l'esperimento di conciliazione giudiziale nel rito ordinario

Particolare attenzione deve essere poi prestata all'orientamento interpretativo che considera la conciliazione prevista dall'art. 48 del D.lgs. 546/92 come un istituto che realizza la "collaborazione" tra Amministrazione finanziaria e contribuente nella determinazione della pretesa tributaria, negandone decisamente la natura transattiva. In tale direzione si è ritenuto che la conciliazione collocata nel processo tributario debba essere nettamente distinta, alla luce dell'oggetto pubblicistico di quest'ultimo¹⁶⁶, dalla transazione disciplinata dal codice civile nella quale i soggetti in lite dispongono dei loro diritti, configurandosi come uno strumento volto a realizzare la giusta e consensuale composizione della controversia, senza reciproche concessioni delle parti¹⁶⁷. Si è a tale proposito rilevato che se si accedesse all'interpretazione per la quale la conciliazione integra un "accordo transattivo" sulle somme da pagare e, cioè, uno strumento che a fronte della riduzione della pretesa (*aliquid datum*) comporta l'impegno del contribuente a non perseguire il contenzioso ed a pagare l'importo residuo (*aliquid retentum*), si violerebbero i principi della effettività della capacità contributiva e di imparzialità amministrativa previsti, rispettivamente, dagli artt. 53 e 97 della nostra Costituzione; il primo perché la

dall'art. 185 c.p.c. che prescrive al giudice di tentare la conciliazione delle parti "se la natura della causa lo consente". In questo ambito precisa che tale ultima disposizione "viene letta come il riflesso, sul piano procedurale, dell'esistenza di limiti oggettivi al potere di disposizione delle parti ed è perciò interpretata come norma che individua il limite di esercizio della funzione conciliativa "nella indisponibilità sostanziale del rapporto controverso" (G. DE STEFANO, *Contributo alla dottrina del compromesso processuale*, Milano, 1959, pag. 149). A favore, invece, della conciliazione giudiziale in riferimento a diritti indisponibili si è espresso P. DONOFRIO, *Commento al codice di procedura civile*, Torino, 1957, pag. 351.

¹⁶⁶ Sulla conciliazione giudiziale nel diritto pubblico si è affermato E. GUICCIARDI (*Le transazioni degli enti pubblici*, Padova, 1935, pag. 105 ss) il quale ha rilevato, tra l'altro, che essa in tale ambito "si configura come un istituto autonomo, il cui scopo è quello di realizzare la composizione consensuale giusta della lite; ed appare ben distinta dalla transazione, sia perché questa prescinde dalla giustizia della composizione che attua, sia perché quella non si effettua necessariamente attraverso concessioni reciproche delle parti".

¹⁶⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., cit. pag. 368. In modo analogo si è espresso M. CANTILLO, *La conciliazione giudiziale*, in "Il fisco", 1995, pag. 8139. Sul punto si v. anche M. MICCINESI (*Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pag. 22) il quale afferma che "la conciliazione opera come strumento che consente di raggiungere il punto di incontro tra contribuente ed amministrazione finanziaria in ordine alla pretesa controversa, senza tuttavia acquisire natura transattiva".

rideterminazione della base imponibile del tributo sarebbe operata in sostituzione di quella oggetto dell'accertamento, senza che esista o sia individuata una minore effettiva capacità contributiva; il secondo poiché tale rideterminazione avverrebbe in assenza di regole di riferimento, stabilite per legge, che orientino l'Amministrazione finanziaria¹⁶⁸; d'altra parte, è proprio il principio della indisponibilità della pretesa tributaria a costituire il "fondamento della radicale esclusione di una natura transattiva o, comunque, contrattuale" degli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale¹⁶⁹.

In questo contesto si inserisce, anche, la posizione di chi ha attribuito espressamente all'istituto "de quo" "la natura di un procedimento amministrativo di riesame dell'atto impositivo, svolto in concomitanza (ma non all'interno) di un processo giurisdizionale in corso e sanzionato dalla omologazione definitiva del Giudice tributario"¹⁷⁰. A tale proposito si è osservato che la conciliazione tributaria non ha un carattere transattivo poiché alla base della volontà di definire la controversia non vi è, come previsto dall'art. 1965 c.c., un intento comune delle parti di farsi reciproche concessioni in ordine a diritti soggettivi sui quali hanno pieni poteri di disposizione; essa, invece, comporta la convergenza di due posizioni eterogenee: quella del contribuente che tende a ottenere il massimo risparmio di oneri tributari e "quella dell'Ufficio rivolta in ogni caso a realizzare nel rispetto dei principi costituzionali di legalità, di capacità contributiva, di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa, la corretta pretesa fiscale"¹⁷¹.

¹⁶⁸ F. GALLO, *Ancora sul neocorrelato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Bass. Trib.*, 1994, pag. 1491. Sul tema, anche se in riferimento all'accertamento con adesione, si v. E. GRASSI (*La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir. e Prax. Trib.*, I, 1996, pag. 1493 ss.) il quale richiama la dottrina, sia meno recente che contemporanea, che respinge l'idea secondo la quale il concordato o l'adesione del contribuente configurino una transazione o un contratto, sia pure di diritto pubblico.

¹⁶⁹ Così, E. GRASSI, *Conciliazione giudiziale. Un istituto chiaro negli scopi ma in attesa dell'opera dell'interprete per l'incompletezza della disciplina*, cit., pag. 7427.

¹⁷⁰ P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 568.

¹⁷¹ P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., pag. 566. l'Autore precisa (pag. 564) che "con la conciliazione giudiziale le parti non dispongono a titolo transattivo di un loro diritto soggettivo ma, analogamente a quanto avviene per l'accertamento con adesione, sia accordano soltanto sulla scelta di un diverso

Và, infine, ricordata la tesi, basata sui principi sopra richiamati, secondo la quale la conciliazione "non è un mero sconto d'imposta, ma deve avere una giustificazione tecnico-giuridica" che non può consistere in valutazioni riguardanti la recuperabilità del credito o il possibile "esito di una controversia non suscettibile di soluzioni di compromesso"¹⁷².

B) Anche in riferimento alla seconda "categoria" di posizioni interpretative ci pare opportuno ed utile prendere le mosse da quelle che esaminano, in modo più o meno articolato ed esplicito, il rapporto tra l'istituto conciliativo ed il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Tra queste, pur nell'ambito della matrice unitaria che abbiamo voluto individuare nella bipartizione sopra descritta, si possono rilevare diversità, anche sostanziali, che impongono ulteriori distinzioni che potrebbero giustificare la delimitazione di sub-categorie, proprio in riferimento alla differente incidenza attribuita al principio di indisponibilità.

Autorevole dottrina, pur richiamando il rilievo oggettivo di tale indisponibilità ritenuta quale "presidio dei principi di eguaglianza, capacità contributiva ed imparzialità"¹⁷³, ha osservato che "la constatazione della possibile valenza transattiva della conciliazione è di per sé sufficiente per rilevare che, introducendo l'istituto nel processo tributario, il legislatore non" gli ha assegnato importanza o, comunque, ha inteso derogarvi consentendo all'Amministrazione di eliminare le liti pendenti

procedimento di determinazione del tributo, constatando l'impossibilità di pervenire ad un risultato soddisfacente attraverso gli ordinari rimedi contenziosi"¹⁷⁴.

¹⁷² R.LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, pp.1861,1862. Sul punto, in senso contrario, si v. L. TOSI (*La conciliazione giudiziale*, cit., pp.913,914) che nell'analizzare i fattori che possono influenzare la decisione delle parti sull'opportunità o meno di conciliare rileva che tra questi potrebbero rientrare "tutti gli elementi, sia quelli di fatto sia quelli che col fatto non hanno alcuna attinenza, sui quali si fondano le reciproche argomentazioni. Al limite, si potrebbe arrivare anche a soppesare elementi extraprocedurali, come ad esempio quelli di ordine economico e finanziario attinenti l'esigenza di una pronta e sollecita riscossione del credito fiscale, quali la solvibilità del contribuente, le garanzie di soddisfacimento del credito, ecc., secondo una logica analoga a quella che guida gli operatori privati, fermo restando che sta all'Amministrazione valutare se acconsentire o meno a proposte conciliative di questo tipo".

¹⁷³ F. BATTISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1995, pag.1033.

attraverso l'abbandono del credito tributario¹⁷⁴. A tale proposito si è precisato che — anche alla luce del 3 comma dell'art. 48/5/46 per il quale la conciliazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute — essa è stata concepita "non soltanto come strumento di composizione della lite rispondente ad un'esigenza di economia processuale e di sollecita definizione delle controversie tributarie", ma anche come istituto che realizza una funzione premiale sia perché determina l'abbandono delle sanzioni, sia perché se n'è prevista l'inefficacia nelle ipotesi di inadempimento del contribuente; tutto ciò con la conseguenza che essa "può fisiologicamente comportare un qualche abbuono dell'imposta" e "può cioè assumere natura transattiva"¹⁷⁵. In modo analogo si è espresso chi, facendo specifico riferimento alle modifiche introdotte dal D.L. 403/1995, ha affermato che "l'eliminazione del limite inerente la possibilità di risolvere la controversia in base a prove certe, in buona sostanza si traduce nella facoltà di compiere atti di disposizione sul credito tributario e, quindi, in una attività che sembra porre in crisi il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria"¹⁷⁶.

Altra autorevole dottrina pur evidenziando, in sintonia con le interpretazioni sopra richiamate, che il fulcro dell'istituto è costituito dalle reciproche concessioni delle parti (*aliquid datum, aliquid retentum*), ritiene che operi "sempre il limite rappresentato dalla inderogabilità delle norme tributarie in quanto imperative"; il che comporta che "la conciliazione parziale su singole questioni di diritto è praticamente irrealizzabile, essa trovando invece ampie possibilità di attuazione con riguardo a quelle di valutazione estimativa, in seno alle quali è dato alle parti di raggiungere un accordo conciliativo abbandonando le originarie e contrapposte tesi"¹⁷⁷.

¹⁷⁴ Id., *Voce Conciliazione giudiziale*, cit., pag.234. La tesi della "deroga" al principio di indisponibilità è sostenuta, anche, da M. FINOCCHIARO (*Più barriere nel processo tributario rispetto alla conciliazione civile*, in Guida Normativa, dossier n. 5, 1996, pag.35) il quale afferma che essa è consentita dall'ultima versione dell'art. 48 D. Lgs 546/92, che non prevedendo alcun limite al potere di conciliazione dell'ufficio, comporta che debbano "essere rimediate molte affermazioni consolidate e tratte, in tema di indisponibilità della obbligazione tributaria".

¹⁷⁵ F. BATTISTONI FERRARA, *Voce Conciliazione giudiziale*, loc. ult. cit.

¹⁷⁶ M. REDI, *Conciliazione giudiziale: anabasi di un istituto*, cit. pag. 406 ss.

¹⁷⁷ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pp. 514, 515.

Secondo un diverso approccio interpretativo¹⁷⁸, sviluppato attraverso un'attenta analisi delle diverse configurazioni del dogma dell'indisponibilità¹⁷⁹ elaborate dalla dottrina (che ha fatto riferimento ora al "potere di imposizione", ora alla "obbligazione tributaria" o al "diritto di credito", o ancora alla "vincolatezza dell'agire dell'Amministrazione finanziaria"), il principio in questione, qualunque sia l'accezione scelta, rappresenta "un assioma inconsistente, ovvero, in ogni caso inconferente rispetto alla ricerca della natura e del regime giuridico dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale" e non può, dunque, "interferire negativamente sulla possibilità di accedere ad una connotazione privatistico-transattiva dei contenuti dell'accordo". Tale impostazione, in buona sostanza, viene fondata sulla constatazione per la quale l'indisponibilità opera su un piano diverso da quello proprio della conciliazione¹⁸⁰, e cioè, laddove non si è in presenza di una "res litigiosa", rilevando invece che quest'ultima legittima delle "concessioni reciproche le quali hanno come termine di riferimento non già l'obbligazione tributaria nella sua configurazione astratta che rimane ignota¹⁸¹, bensì le pretese" delle parti. Per questa via si sostiene che la conciliazione può essere considerata come un accordo bilaterale ("accordo tributario"), unitario, di tipo negoziale con funzione transattiva (e cioè non accertativa¹⁸²) ed efficacia essenzialmente preclusiva.

¹⁷⁸ M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit.

¹⁷⁹ Su questo tema si veda *supra*, cap. I.1 a).

¹⁸⁰ L'Autore in particolare parla di "eterogeneità dei piani, vale a dire quello, ove opera la norma impositrice - l'obbligazione in fattispecie non contestate - e quello, ove opera il consenso - l'obbligazione in fattispecie litigiose" (M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., pag. 494); in questa direzione precisa che "L'ambito di operatività delle norme sull'accertamento con adesione e sulla conciliazione giudiziale è, in effetti, strettamente limitato alle situazioni caratterizzate dalla "litigiosità" (attuale o potenziale) ove, cioè, la richiesta dell'amministrazione finanziaria si confronta con il diritto all'impugnazione in capo al contribuente e, al di là dell'arcano ed obsoleto tratto di inangibilità con cui un tempo la si caratterizzava, subisce, invece, come qualunque altra pretesa sorta dall'attuazione di una norma, l'"ales" tipica e naturale del possibile contenzioso" (*Ibidem*, pag. 349).

¹⁸¹ Proprio per tale ragione, secondo Versiglioni le concessioni reciproche non violano il principio della indisponibilità.

¹⁸² Con tale espressione l'Autore intende affermare che nel contesto in cui opera la conciliazione "l'accertamento del vero è ininfluente, non perché necessariamente prevarcato, anzi è di solito perseguito, ma, perché allo stato delle conoscenze acquisite con

II. 3 b) I primi interventi giurisprudenziali

Poche volte, fino ad oggi, la giurisprudenza si è occupata della conciliazione giudiziale nel processo tributario e, quando lo ha fatto, ha trattato profili diversi da quelli oggetto del nostro studio. Riteniamo, tuttavia, opportuno richiamare alcune pronunce che, seppure in modo occasionale o incidentale, anno espresso delle indicazioni, normalmente frammentarie ed isolate, che però possono essere collegate, più o meno direttamente, con le posizioni dottrinali esaminate nel precedente paragrafo.

Tra queste appare assumere maggiore rilievo la sentenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione n. 12314 del 2001¹⁸³ la quale, pur riguardando le condizioni di ammissibilità della conciliazione e, segnatamente, la necessità della preventiva e rituale proposizione del ricorso, nel motivare le sue conclusioni entra, anche se brevisimamente, nel tema della natura dell'istituto rilevando che esso si configura "come una forma di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede del processo, e si pone in deroga al principio più generale della normale indisponibilità per l'Erario del credito d'imposta" (il corsivo è nostro). Tale apodittica affermazione della Corte¹⁸⁴, proprio perché non supportata da alcuna motivazione, seppure inserita in un contesto in cui le si potrebbe attribuire scarsa rilevanza, manifesta (forse senza specifica intenzione ed adeguata ponderazione) una posizione interpretativa che potrà essere valutata solo attraverso successive pronunce, ma che allo stato crea, in relazione al profilo da noi esaminato, ulteriore incertezza in una materia estremamente complessa. Si deve, infatti, osservare che se da un lato la Corte fornisce alcune indicazioni (prive anch'esse di motivazione) che potrebbero essere considerate utili ai fini dell'inquadramento della natura giuridica della

la normale diligenza, le parti, secondo buona fede, lealtà e correttezza, lo giudicano irraggiungibile, se non nella prospettiva del giudizio (*Ibidem*, pag. 507).

¹⁸³ Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sent. 6 ottobre 2001 (16 marzo 2001) n. 12314, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 1/2002, pag. 5.

¹⁸⁴ Sulla quale si v., in senso critico, M. POLANO, *La Corte di Cassazione puntualizza l'ammissibilità della conciliazione tributaria*, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 1/2001, pag. 8.

conciliazione giudiziale¹⁸⁵ quale strumento di composizione consensuale della controversia, dall'altro nel riconoscere l'esistenza del principio della indisponibilità del credito tributario afferma che questo può essere derogato (come accade, secondo la sua interpretazione, nel caso della conciliazione) senza, però, individuare i motivi e le circostanze che possono legittimare il suo mancato rispetto. Non può, infatti, considerarsi idoneo in tal senso il semplice richiamo alle "condizioni previste dalla legge perché la conciliazione possa essere validamente conclusa".

Nell'ambito degli interventi dei giudici di merito vale la pena richiamare la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso n. 1 del 2000¹⁸⁶ e quella della Commissione Provinciale di Macerata n. 223 del 1999¹⁸⁷.

La prima riguarda gli effetti dell'inadempimento delle obbligazioni nascenti dall'atto di conciliazione. Anche in questa ipotesi i giudici nel loro percorso motivazionale, fanno riferimento, in modo più articolato ed anche con un richiamo alla dottrina, alla "natura delle obbligazioni scaturenti dall'accordo conciliativo", che vengono considerate delle novazioni oggettive e, per tale via, e segnatamente attraverso il richiamo dell'art. 1796 c.c.¹⁸⁸, giungono ad attribuire valenza transattiva all'atto di conciliazione.

La seconda si occupa del tema, particolarmente dibattuto in dottrina¹⁸⁹, del ruolo assegnato al giudice dall'art. 48 del D.lgs. 546/92, affermando che la Commissione tributaria, in sede di esame delle condizioni di ammissibilità e dei presupposti della conciliazione, non possa scendere nel merito delle scelte effettuate dalle parti, in quanto il compito della stessa è costituito da un esame meramente formale volto, soltanto, a stabilire l'astratta configurabilità di un atto conciliativo, nel senso che quest'ultimo "deve essere riferito all'intera materia del contendere e deve essere privo di condizioni". In tale direzione i giudici di Macerata hanno ulteriormente precisato - toccando le problematiche oggetto della

¹⁸⁵ In questo senso v. M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2002, pag. 730.

¹⁸⁶ Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, Sez. I, sent. n. 1 del 10 gennaio 2000, in *"Il Fisco"*, n. 27/2001, pp. 9356, 9359.

¹⁸⁷ Commissione Tributaria Provinciale di Macerata, Sez. III, sent. n. 223 del 9 aprile 1999, in *"Il Fisco"*, n. 44/2000, pp. 13061, 13062.

¹⁸⁸ Il quale stabilisce che "La risoluzione della transazione per inadempimento non può essere richiesta se il rapporto preesistente è stato estinto per novazione..."

¹⁸⁹ Sulle posizioni assunte dalla dottrina vedi *Infra*, note 214, 215 e 216.

nostra indagine - che in caso di conciliazione non è possibile dichiarare la illegittimità dell'accertamento o dell'atto sanzionatorio anche se la stessa risultasse *ictu oculi*, "trattandosi di materia rimessa alla disponibilità delle parti che *possano rinunciare nel merito anche a pretese e diritti*" (il corsivo è nostro).

Si ritiene, infine, opportuno citare i giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 48/546 promossi con ordinanze della Commissione tributaria Provinciale di Como (del 5 febbraio 1999) e di quella di Firenze (del 28 giugno 1999) e conclusi, rispettivamente, con l'Ordinanza n. 435 del 2000¹⁹⁰ e con la Sentenza n. 433 dello stesso anno della Corte Costituzionale¹⁹¹ che hanno dichiarato non fondate le questioni sollevate. Ciò perché, in tali giudizi vengono affrontati, seppure nella diversa e non conducente - e in alcuni casi contraddittoria - prospettazione adottata dalle Commissioni di merito, temi che riguardano i *limiti* che possono determinare nell'utilizzo della conciliazione alcuni principi costituzionali, ai quali viene prevalentemente ancorata la indisponibilità dell'obbligazione tributaria (artt. 23, 53 e 97 Cost., etc.). L'ordinanza di rimessione dei giudici di Firenze, infatti, solleva, in riferimento agli artt. 97, 53 e 104 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48/546 "nella parte in cui non consente alla Commissione tributaria provinciale alcun giudizio sulla congruità delle imposte da versare su cui l'Ufficio e il contribuente si sono accordati", osservando che la disposizione censurata consente all'Amministrazione finanziaria a suo "insindacabile giudizio e senza neppure motivazione alcuna" di operare "sconti senza limiti rispetto ai valori accertati e sostenuti con la costituzione in giudizio", in assenza di "qualunque parametro di riferimento".

¹⁹⁰ Corte Cost., ord. 12 ottobre 2000 (24 ottobre 2000) n. 435. Con tale ordinanza la Corte ha dichiarato manifestamente inammissibili, in quanto prospettate in modo contraddittorio e perplesso, le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 48 d. lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 e 37 comma 4-bis d. lgs. 31 dicembre 1992, sollevate con riferimento agli artt. 2, 23, 53, 97, e 101 Cost.

¹⁹¹ Corte Cost., sent. 12 ottobre 2000 (24 ottobre 2000) n. 433. Su tale sentenza si v. E. DE MITTA, *Fisco e Costituzione*, III, 1993-2002, pp. 960, 961, il quale, nel constatare che nell'ordinanza di rimessione mancava il riferimento all'art. 23 Cost. ed ai vincoli che tale principio pone alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, rileva correttamente che si tratta di "una decisione dunque formalmente ineccepibile, ma insoddisfacente rispetto alle attese del mondo del diritto, perché il problema vero (e qui la colpa non è della Corte) non è stato posto: la compatibilità della conciliazione col principio di legalità".

Anche i giudici di Como hanno rilevato la violazione dei citati artt. 2, 23 e 53 della Costituzione, ad opera dell'art. 48, nella parte in cui quest'ultimo "non prevede parametri normativi di riferimento" in tema di conciliazione delle controversie tributarie, precisando che "in mancanza di una corretta proceduralizzazione di criteri legali ed amministrativi" sussiste la possibilità di abusi o arbitrii non consentiti in uno Stato di diritto. Essi hanno, inoltre, dichiarato la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del comma 5 della disposizione "de qua", in riferimento agli artt. 97 e 101 ss., "nella parte in cui attribuisce al giudice la verifica dei presupposti e condizioni di ammissibilità della conciliazione"; a tale proposito è stato osservato che un intervento del giudice volto a verificare le condizioni della conciliazione extraprocessuale non trova alcuna giustificazione, essendo demandata, nell'attuale quadro normativo, "la determinazione dell'obbligo di conciliazione tributaria al riservato ed insindacabile giudizio dell'Amministrazione".

Siamo, dunque, in presenza di rilievi che, come già detto, pur essendo giuridicamente impostati in modo da apparire inidonei a determinare una dichiarazione di illegittimità costituzionale della disciplina richiamata, forniscono spunti utili ad individuare "l'area" nella quale, "rebus sic stantibus", si possono produrre violazioni del principio di indisponibilità, e che, pertanto, potranno essere richiamati nella parte conclusiva di questo lavoro dedicata alla esigenza di una integrazione normativa.

II. 3 c) L'incidenza del principio di indisponibilità e la connessa

esigenza di una integrazione normativa

L'esame fin qui condotto ci consente di operare una sintesi in ordine all'incidenza del principio di indisponibilità sulla conciliazione giudiziale, introdotta nel processo tributario.

Il punto dal quale è necessario partire è quello relativo al fondamento normativo del principio "de quo", dalle considerazioni in precedenza proposte su tale tema (v. *supra*, I.2), ed alle quali si rinvia, risulta il rilievo costituzionale della indisponibilità dell'obbligo tributario che trova una solida base in precetti

essenziali della nostra Carta fondamentale. 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 inguadri i passaggi legislativi in questione, nella più ampia tecnica legislativa utilizzata da diversi anni in materia fiscale, non si giunge ad individuare un *disegno* legislativo unitario volto (o idoneo) a derogare regole generali (v. *supra*, II.2).

Rilevata, per tale via, la piena validità del principio di indisponibilità ed il livello normativo 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.Lgs. 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 quantitative¹⁹² devono essere individuate esclusivamente in base ai criteri fissati dalla legge*. Ciò comporta che l'attività di "individualizzazione amministrativa"¹⁹³ delle norme fiscali generali ed astratte si caratterizza per la sua vincolatezza e per i suoi ridottissimi margini di discrezionalità ("tecnica"). Conseguentemente, è dato di rilevare 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

¹⁹² 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, *Diritto Tributario*, cit., pag. 200.

¹⁹³ Così, F. TESAURIO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., pag. 139. Si v., anche, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 80.

può in alcun modo e per alcuna ragione agire su di essi. Pertanto non può disporre del credito tributario che per tale via è stato determinato e che, a tali condizioni, deve considerarsi "intangibile"¹⁹⁴.

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*, nè tanto meno una latente o potenziale litigiosità, perché si realizzi un contesto nel quale l'indisponibilità non spieghi la sua efficacia o risulti "inconfidente"; e ciò sia nel caso in cui la contestazione stessa non sia riferita ad una situazione di obiettiva incertezza (*res dubia*¹⁹⁵), 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 agire¹⁹⁶. Essa, in particolare, non può derogare al criterio, sopra evidenziato, per il quale *il tributo deve essere applicato in aderenza alla capacità contributiva manifestata dal presupposto*; né, per questa ragione, può "cancellare" gli elementi in fatto e diritto, seppure parziali ed incompleti, già acquisiti o

¹⁹⁴ In questo senso, con riferimento all'esperienza del sistema giuridico spagnolo, v. *supra*, I.3, pag. 39 ss.

¹⁹⁵ Su tale concetto e su quello di lite incerta si v. C. VITTEBBO, *La "Res dubia" e la lite incerta nella transazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1937, pag. 220 ss.

¹⁹⁶ A tale proposito il TFSALURO (*Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., pag. 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".

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 atresso che esso è inscindibilmente "innestato", dalle disposizioni costituzionali citate, nella stessa attività amministrativa di accertamento tributario. Ciò significa, come si è già avuto modo di rilevare (v. *supra*, I.1), che nell'applicazione della conciliazione giudiziale - cioè di un istituto volto a prevenire l'ulteriore sviluppo di una lite ed a raggiungere una consensuale composizione della stessa¹⁹⁷ - 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 pretesa¹⁹⁸ tributaria già definita e

¹⁹⁷ Cfr. A PARLIATO (*Considerazioni minime sul nuovo processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 5/1996, pag. 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 conseguenza del tributo, l'evitare la stagnazione dei processi tributari".

¹⁹⁸ 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

manifestata, se non mediante rinunce che risulterebbero assolutamente illegittime.

In questo senso il principio di indisponibilità, alla luce della impostazione proposta, può essere definito *dinamico* in quanto segue e presidia *costantemente* l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria nel suo vario *dispiegarsi*. Esso, in tale ottica, pur comportando il rispetto di una sorta di *regola di condotta generale*, non presenta incompatibilità teoriche con i citati istituti volti a favorire il superamento di situazioni di incertezza, a condizione però che anche questi, 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 manifestatasi¹⁹⁹.

Il problema che, allora, si pone in riferimento alla conciliazione giudiziale disciplinata dall'art. 48/546 è quello derivante dalla assoluta assenza (dovuta alle motivazioni contingenti in precedenza evidenziate (v. *supra*, II.2)) di indicazioni normative in ordine ai criteri che l'Amministrazione deve seguire nell'applicazione dell'istituto e dall'estremamente ridotto ed episodico riferimento alla funzione che deve svolgere il giudice tributario in tale contesto²⁰⁰. Tale carenza normativa, oltre a

sensu 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*, cit., pag. 508).

¹⁹⁹ In questo senso si v. E. DE MITTA, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000, pag. 472, il quale in riferimento al concordato ed alla conciliazione afferma che "tali istituti, più che come "patteggiamenti" in una conciliazione 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".

²⁰⁰ 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*, cit., pag. 42).

favorire la elaborazione 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. Sotto altro profilo, invece, la mancanza di disposizioni dettagliate che guidino l'operato della parte pubblica può determinare, nel senso opposto, un effetto "disincantante" nell'utilizzo dell'istituto collegato alla norma (art. 2. *septies*, D.L. n. 564/1994) che prevede la responsabilità patrimoniale dei dipendenti dell'Amministrazione ed in base alla quale questi ultimi sono chiamati a rispondere dei danni causati nell'adempimento delle loro funzioni, anche con specifico riferimento all'esercizio dell'attività conciliativa - qualora abbiano agito con dolo o colpa grave²⁰¹. In questo contesto, infatti, tali soggetti non avendo la possibilità di avvalersi di disposizioni²⁰² che esplicitino, pure sotto un profilo operativo, i limiti entro i quali la conciliazione possa essere correttamente utilizzata, possono ritenere opportuno, per evitare anche il minimo rischio connesso ad un eventuale giudizio di responsabilità²⁰³, lasciare che la

²⁰¹ Come correttamente osservato da L. TOSI (*La conciliazione giudiziale*, cit., pag. 913) appare irrillevante, al fine della operatività di tale norma in riferimento alla conciliazione, l'intervenuta caducazione dell'art. 2-sexies del D.L. n. 564/1994 per effetto del D.lgs. 546/1992. Così, anche, F. BATTISTONI FERRARA, *Voce conciliazione giudiziale*, cit., pag. 234, nota n. 20.

²⁰² La normativa, in aggiunta al disposto dell'art. 48/546, prevede soltanto che "Il dirigente dell'ufficio del Ministero delle finanze di cui all'art. 11, comma 2, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, riguardante la capacità di stare in giudizio, stabilisce le condizioni necessarie per la formulazione o l'accettazione della proposta di conciliazione" (art. 37, c. 4-bis, D. Lgs. 545/1992).

²⁰³ E' opportuno precisare che la responsabilità amministrativa contabile del funzionario che gestisce il contenzioso opera su due versanti speculari: quello del danno erariale derivante dal rigetto di proposte di conciliazione che determinino una "inutile ed onerosa creazione di contenzioso" (art. 2 septies, 2. c., D.L. n. 564/1994) e quello che, invece, si produce per un utilizzo dell'istituto che comporti una ingiustificata riduzione del credito d'imposta. Sotto il primo profilo si può configurare una responsabilità relativa alla condanna dell'Amministrazione finanziaria alle spese di giudizio prevista dall'art. 15 del D.lgs. 546/1992 e la "responsabilità aggravata" per lite temeraria disciplinata dall'art. 96 del codice di procedura civile. Tale ultima disposizione che è stata, correttamente, ritenuta applicabile al contenzioso tributario (in dottrina: G. GIANGUZZI, *La responsabilità amministrativa contabile dei funzionari nella gestione del contenzioso tributario*, in "La

controversia prosegue il suo ordinario percorso giurisdizionale. Non appaiono idonei, in questa direzione, per la fonte da cui provengono (non normativa e riferita ad una delle parti) gli indirizzi forniti dalla stessa Amministrazione²⁰⁴ che, in considerazione delle suddette carenze, ha elaborato²⁰⁵ indicazioni volte "a razionalizzare e a mantenere in un alveo di correttezza il processo di determinazione degli uffici in ordine alla realizzazione delle intese"²⁰⁶.

Appare allora particolarmente utile un intervento normativo volto ad integrare l'art. 48 proprio attraverso l'introduzione di precisi criteri che, rappresentando la proiezione applicativa dei principi costituzionali su cui si fonda

Finanza locale, (febbraio) 2001, pag.281; S. LA CHINA, *Responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per lite temeraria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1997, II, pag.1348; 3. MARINUCCI, *Condanna alle spese di giudizio e condanna per lite temeraria - Ambiti di applicabilità nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 3183 ss.; V. TENORE, *Liti temerarie dell'Amministrazione finanziaria, danno erariale e responsabilità dei funzionari dell'Amministrazione*, in *Rass. Trib.*, n.4, 1998, pag.1048; in giurisprudenza: Corte di Cassazione, SS.UU., sent. 5 febbraio 1997, n.1082; Corte di Cassazione, Sez. I civ., sent. 15 giugno 1999, n.12070; Corte di Cassazione, sent. 15 ottobre 1999, n.722) stabilisce che se "la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su stanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che iquida, anche d'ufficio, nella sentenza"; essa, va evidentemente, coordinata con la normativa che disciplina la responsabilità amministrativo-contabile dei dipendenti pubblici soggetti alla giurisdizione della Corte dei Conti (si v., principalmente, la L. 14 gennaio 1994 n.20 e la L. 20 dicembre 1996, n.639).

²⁰⁴ In questo senso si è opportunamente osservato che la presenza di indirizzi o circolari ministeriali "in palese contrasto con consolidati indirizzi giurisprudenziali non ufficialmente contrari (o addirittura con il dato normativo) non esclude, ma al limite attenua, in sede di esercizio del potere cosiddetto riduttivo della Corte dei Conti la responsabilità del dipendente che non può ritenersi vincolato dagli indirizzi di una circolare, che, com'è noto, non occupa alcun gradino nella gerarchia delle fonti del diritto" (V. TENORE, *Liti temerarie dell'Amministrazione Finanziaria, danno erariale e responsabilità dei funzionari dell'Amministrazione*, cit., pp. 1055,1056).

²⁰⁵ Ci riferiamo a delle circolari riguardanti principalmente l'accertamento con ideazione ma che forniscono istruzioni agli Uffici che possono essere riferite anche alla conciliazione. Tra queste si v. la Circolare 27 giugno 2001, n.65/E la quale, ad esempio, afferma che l'Ufficio, in sede di istruttoria della posizione fiscale del contribuente, deve svolgere un'analisi "circostanziata dei complessivi elementi in suo possesso al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi, non rinviando tout court tale istamina alla fase del contraddittorio con il contribuente anche in relazione a poste di recupero per le quali non sussiste un ragionevole convincimento di fondatezza sulla base delle stesse risultanze istruttorie. E' di tutta evidenza che, in via di principio, l'esito del contraddittorio è suscettibile di incidere sulla pretesa fiscale, come formalizzata nell'invio ivvero nell'avviso di accertamento notificati dall'Ufficio, solo quando siano stati adottati dal contribuente, in tale sede, nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti e quindi valutabili dall'Ufficio in dipendenza dell'istruttoria svolta".

²⁰⁶ Così M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, cit., pag.41.

l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, individuino il percorso entro il quale l'Amministrazione debba muoversi nell'esercizio di tale delicata attività²⁰⁷. In questo senso si deve ricordare che attenta dottrina²⁰⁸, nell'occuparsi dei rapporti tra principi costituzionali ed attività di accertamento, ha evidenziato che laddove l'agire della pubblica amministrazione incide direttamente sulla "distribuzione dell'onere fiscale"²⁰⁹, la composizione degli interessi in gioco deve necessariamente avvenire in via generale ed astratta e cioè attraverso criteri fissati dalla normativa primaria e non sulla base di scelte discrezionali affidate all'amministrazione stessa.

Và, immediatamente, precisato che l'intervento del legislatore non deve riguardare la individuazione teorica delle tipologie di controversie conciliabili - prospettiva sulla quale si è soffermata una ampia parte della dottrina - poiché i vincoli derivanti dal principio di indisponibilità come sopra delineato non portano ad escludere aprioristicamente alcuna categoria dall'applicazione dell'istituto conciliativo, condizionandone soltanto le modalità di esercizio entro determinati confini. In buona sostanza si vuole rilevare che la natura della controversia (se riguarda, cioè, questioni di fatto o di diritto), non può di per sé comportare preclusioni nell'utilizzo della conciliazione, sia perché quest'ultima, in coerenza alla sua "ratio", può operare in riferimento a qualsiasi fattispecie che presenti le oggettive condizioni di incertezza sopra richiamate²¹⁰, sia perché il principio

²⁰⁷ A favore di una integrazione legislativa di tale portata si è espresso, anche, S. MENCHINI (*Conciliazione giudiziale*, cit., pag.411) il quale ha osservato che è "doveroso... l'invito al Parlamento a che si dia cura di fissare con legge in modo rigoroso" i criteri che devono essere utilizzati nell'applicazione della conciliazione giudiziale, in ossequio al disposto degli artt. 2, 23 e 53 della Costituzione.

²⁰⁸ A. FEDELE, *I Principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, pag.463.

²⁰⁹ A tale proposito si è rilevato che "la disciplina dell'attuazione, in particolare, dell'accertamento può atteggiarsi in modo tale da incidere sui criteri di ripartizione dei carichi pubblici, alla stessa stregua delle norme direttamente attinenti ai presupposti, l'imponibile, e così via", per cui anche le norme sull'accertamento sono vincolate dal principio di capacità contributiva (A. FEDELE, *I Principi costituzionali*, cit., pag.473; si v., anche, in riferimento al rispetto dell'art. 23 della Costituzione, Id., *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. Dir. trib.*, 1995, I, pag. 241).

²¹⁰ In questo senso si v. P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., pag. 565, il quale osserva "che i casi conciliabili restino di fatto limitati alle liti in cui le carenze istruttorie del procedimento siano tali da non consentire di raggiungere con il processo una certezza sugli assunti prospettati dalle parti e, per contro,

in questione, come si è visto, costituisce un vincolo di portata *generale* nel procedimento di determinazione del presupposto che, quindi, in tale ambito produce effetti a prescindere dall'oggetto delle questioni controverse.

A tale proposito si deve rilevare che se è vero che "la conciliazione trova il suo campo di naturale esplicazione nelle liti estimative ed in tutte le questioni di fatto"²¹¹, che dunque rappresentano l'ipotesi prevalente, è altrettanto vero che l'attuale estrema complessità della normativa fiscale e la collegata e frequente intima connessione fra "giudizio sul fatto e giudizio sulla regola di diritto"²¹² fanno sì che anche le controversie nelle quali si dibatte della corretta applicazione di una norma o di profili di interpretazione giuridica, possono determinare quelle situazioni di incertezza e di contenzioso che rendono utile l'istituto ed al cui interno possono avere spazio violazioni del principio di indisponibilità.

Per tali considerazioni l'intervento integrativo dovrà, invece, delinearne in modo chiaro l'ambito entro il quale la conciliazione può essere legittimamente utilizzata, sviluppando due profili:

a) il primo attinente alla funzione ed ai limiti della conciliazione. Sotto questo aspetto si dovrà introdurre una disposizione che, nell'inquadrate (a livello di definizione base) la conciliazione quale strumento di collaborazione fra amministrazione finanziaria e contribuente volto a realizzare una composizione consensuale della controversia in un contesto iniziale di obiettiva incertezza, *affermi espressamente che la composizione stessa non possa essere raggiunta in alcun caso attraverso l'abbandono (totale o parziale) di elementi che incidono sulla*

da giustificare la scelta di procedure di determinazione degli imponibili di maggiore intensità probatoria".

²¹¹ F. TESSAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 370.

²¹² M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit. Su tale punto l'Autore afferma (pag. 9) che "l'indagine intorno alle questioni di fatto, sulle quali soltanto si dovrebbe registrare la convergenza fra ufficio e contribuente, è nell'attuale quadro normativo sempre più intrinsecamente avviluppata con l'identificazione delle relative regole di diritto, o meglio, del suo ambito applicativo e della sua portata: basta pensare alle questioni sulla inerenza, sulla competenza o sulla natura di un componente del reddito (ad esempio, di pubblicità o rappresentanza) per rendersi conto di come nel singolo caso giudizio sul fatto e giudizio sulla regola di diritto si influenzino reciprocamente, in modo inestricabile".

determinazione del presupposto, acquisiti con certezza, nel rispetto dei principi contenuti negli artt. 23 e 53 della Costituzione.

b) il secondo, conseguente, riguardante la funzione ed i poteri del giudice. L'affermazione esplicita per la quale la conciliazione non può essere esercitata mediante, rinunce, concessioni e cioè secondo criteri transattivi, avendo invece ad oggetto la individuazione ed il "riconoscimento di fatti e di pretese che reciprocamente le parti si scambiano in termini di congiunta ricostruzione del modo di essere del rapporto obbligatorio"²¹³, deve essere accompagnata da una riformulazione, in termini più articolati e dettagliati, della normativa riguardante la funzione del giudice: questa, infatti, solo in riferimento alla cd. proposta congiunta o concordata (art. 48, comma 5), si limita a stabilire che il presidente deve verificare la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità della stessa.

La modifica di tale disposizione, che ha favorito interpretazioni che attribuiscono una rilevanza minimale e quasi "notarile" all'intervento del giudice tributario²¹⁴, deve invece evidenziare un suo ruolo più ampio e penetrante. In tale direzione il giudice, in presenza di una norma che descrive la natura

²¹³ M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., pag. 24.

²¹⁴ Sul ruolo assegnato al giudice tributario dall'art. 48/5/46 la dottrina ha espresso soluzioni ermeneutiche estremamente diverse. Da un lato, infatti, si ritrovano le posizioni interpretative riduttive, richiamate nel testo, in base alle quali il giudice deve limitarsi ad un mero controllo di legittimità formale riguardante, cioè, le condizioni procedurali di ammissibilità dell'istituto (in questo senso si v. P. F. CASUIA *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario*, cit., pag. 94/3) il quale, richiamando una espressione di Perrucci, arriva ad affermare che il giudice altro non è nella specie che "un testimone muto e servile". G. PETRILLO, *La Conciliazione giudiziale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, I, pag. 514 ss.; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, cit., pag. 42; P. RIVELLO, *La conciliazione giudiziale. Natura dell'istituto e rapporti con il diritto penale*, in *"Il fisco"*, 1966, pag. 87/87). Dall'altro vi è chi sostiene che, già sulla base delle attuali indicazioni normative, il giudice tributario deve verificare non solo la legittimità formale della conciliazione, ma anche la presenza dei presupposti di tipo sostanziale, dovendo, quindi, disporre la trattazione della causa nell'ipotesi in cui ritenga che non possa essere consentita la composizione consensuale della controversia (Così, M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., pag. 24; S. MENCHINI, *Conciliazione giudiziale*, cit., pag. 41/3). In questo versante interpretativo, che attribuisce maggiore incidenza all'intervento del giudice, deve essere ricordata la tesi di coloro che, addirittura, sostengono che il sindacato del giudice possa estendersi al "merito" della conciliazione, riguardando, dunque, la congruità dei valori definiti dalle parti (E. DE MITA, *La conciliazione fiscale ancora tutta da scoprire*, in *il Sole 24 Ore*, 16.3.1996; F. BATTISTONI FERRARA, *Voce Conciliazione giudiziale*, cit., pag. 235).

dell'istituto ed esplicita nel contempo precisi limiti alla sua applicazione, deve poterne garantire la piena osservanza dichiarando la inammissibilità della conciliazione non solo nei casi di mancato rispetto delle condizioni procedurali previste e di non corrispondenza fra l'oggetto della stessa e la materia del contendere, ma anche nelle ipotesi in cui riscontri che la soluzione a lui prospettata sia conseguita attraverso forme di "mercanteggiamento" espressamente vietate dalla norma.

In questo senso l'intervento del giudice²¹⁵, che dovrà essere esplicitamente riferito a tutte le forme di conciliazione previste dall'art. 48, assumerà una funzione di garanzia²¹⁶ del rispetto dei principi generali dalla stesso richiamati (artt. 23 e 53 Cost.) - e con essi di quello di indisponibilità dell'obbligazione tributaria - e potrà, anche, favorire un utilizzo più frequente dell'istituto, atteso che il controllo giurisdizionale riduce fortemente le remore, di cui si è già detto, connesse ad un eventuale giudizio di responsabilità.

Si deve inoltre, e conclusivamente, osservare che la integrazione normativa proposta se accompagnata da analoghi interventi correttivi riguardanti gli altri istituti che in vario modo possono comportare una alterazione dei criteri di riparto del carico tributario e/o una violazione del principio di indisponibilità come sopra configurato potrà segnare una inversione di tendenza della legislazione fiscale italiana rispetto all'orientamento assunto negli ultimi anni che ha indotto autorevole dottrina a parlare di una "rottura di regole costituzionali" e di profonde e durature

²¹⁵ Sul ruolo del giudice nella conciliazione giudiziale con riferimento alla indisponibilità dei diritti controversi si v. A.R. BRIGUGLIO, *Voce Conciliazione giudiziale*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Civ., III, Torino, 1988, pag. 227. A tale proposito l'Autore rileva, fra l'altro, che il giudice quando si versa in materia sottratta alla disponibilità delle parti deve di volta in volta "prudentemente apprezzare la plausibilità del compromimento (rispetto a controversie che non tollerano soluzioni "transattive"), e, in base ai dati di fatto e di diritto acquisiti, la sostanziale equità della conciliazione. Il giudice appartiene così in grado di salvaguardare le ragioni di ordine pubblico che presiedono anche alla indisponibilità dei diritti".

²¹⁶ Contrario al riconoscimento di una funzione di garanzia del Giudice tributario è G. FRANSONI (*Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2000, pp. 1808, 1809) il quale afferma che "una volta venuta meno ogni distinzione in punto di questioni suscettibili di definizione concordata nella fase pre-contenziosa ed in quella processuale, le ragioni di un intervento "tutorio" - se così fosse inteso quello del giudice - riescono del tutto inspiegabili. Non si saprebbe, insomma, come spiegare perché l'amministrazione finanziaria ed il contribuente, una volta incardinata la lite, non possano fare da soli quanto è in loro potere fare nella fase precedente".

"ferite" inflitte alla "civiltà fiscale" italiana²¹⁷ e, ancora, di una "preoccupante caduta di sensibilità costituzionale"²¹⁸.

Inversione di tendenza che, in riferimento al recupero della rilevanza delle norme costituzionali in materia tributaria che abbiamo richiamato nel presente lavoro, sembrava potersi intravedere nella legge delega per la riforma del sistema fiscale statale del 2003²¹⁹ laddove questa, nell'ambito della scelta della "codificazione", affermava che il sistema fiscale è fondato su alcuni principi generali, tra i quali per primo veniva richiamato quello secondo cui la "la legge disciplina gli elementi essenziali dell'imposizione, nel rispetto dei principi di legalità, di capacità contributiva, di uguaglianza"²²⁰.

Se ci si muoverà con provvedimenti concreti - e non con mere enunciazioni di principio - in tale direzione, l'ordinamento tributario italiano potrà cercare di recuperare dei contenuti di "giustizia" assumendo un "paradigma di riferimento che... può essere unicamente identificato nei principi costituzionali fondamentali"²²¹.

²¹⁷ Con particolare riferimento alla legislazione condonistica fiscale in Italia (G. FALSIETTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, cit.).

²¹⁸ A. PARIATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte Costituzionale*, cit., pag. 221. In questo senso si è espresso anche F. BOSELLIO (*La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, cit., pag. 1073) il quale ha sottolineato che "Le due disposizioni fondamentali in materia tributaria, l'art. 53 (capacità contributiva) e l'art. 23 (riserva di legge) appaiono due norme ad applicazione attenuata".

²¹⁹ L. 7 aprile 2003, n. 80.

²²⁰ La relazione del Ministro dell'Economia al disegno di legge delega a tale proposito precisa che "I principi costituzionali sono il quadro in cui si iscrive la codificazione fiscale. In particolare, il principio di legalità, stabilito dall'art. 23 della Costituzione, e concretizzato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, costituisce il parametro per la definizione della base legislativa "necessaria" dell'imposizione".

²²¹ A. PARIATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte Costituzionale*, cit. pp. 221, 222. L'autore sul punto sottolinea (pag. 222) che «l'inclusione nel diritto dei contenuti di giustizia deve avvenire per il tramite delle norme costituzionali di principio, valorizzando il contenuto della giurisprudenza. Si propone pertanto non una "connessione" tra diritto e giustizia come "giustificazione", bensì come mandato a vagliare, come un permanente richiamo alla verifica delle singole norme e della loro collocazione nell'ordinamento al principio guida della Costituzione. Tali principi devono costituire il limite fondamentale al potere impositivo, dovendosi riconoscere che lo stato è "padrone" della legge non del "diritto": la legge è strumento di attuazione del diritto quando è conforme ai principi generali, affidandosi tale verifica istituzionalmente al giudice delle leggi».

BIBLIOGRAFIA

- Atti del Convegno "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità e indisponibilità dell'obbligazione tributaria", Mestre, Fondazione Luca Pacioli.
- AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. Miccinesi), Padova, 1999.
- AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997.
- AA.VV., *Il processo tributario, in Giur. sist. dir. trib.* (a cura di F. Tesaurò), Torino, 1988.
- A. Agunder, R. Beraud, A. De Mattia, K. Dixon, M. Duni, N. Gowland, E. Heinitz, G. Rat, H. Schlier, *La teoria dell'indisponibilità giuridica attraverso le critiche e le anticipazioni della dottrina*, Padova, 1958.
- L. Alemanno, *La conciliazione giudiziale: un istituto più discusso che applicato*, in *Boll. Trib.*, 1997, 664.
- E. Allorio, *Diritto Processuale tributario*, Torino, 1969.
- A. Amatucci, Conclusioni del Convegno internazionale "Il Processo tributario: esperienze a confronto in Europa ed in America latina", in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, n.2-3/2005, 77.
- G. Arnao - F. Castelli, *Il nuovo "concordato" per le imposte indirette diverse dall'IVA*, in *Corr. Trib.*, n. 31/1997, 2275.
- A.F. Basciu, *Voce Imposizione* (procedimento di), in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, 1989.
- M. Basilavecchia, *Importanti atti di indirizzo sugli studi di settore*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3521.
- F. Batistoni Ferrara e B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006.
- F. Batistoni Ferrara, *Conciliazione giudiziale: come, quando, perché*, in *Boll. Trib.*, 1996, 1573.
- F. Batistoni Ferrara, *La conciliazione giudiziale*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1995, 1029.
- F. Batistoni Ferrara, *Voce Conciliazione giudiziale* (dir. tributario), in *Enc. Dir.*, Agg., II, Milano, 1998, 229.
- F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 101.
- F. Batistoni Ferrara, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Digesto* (disc. Priv.), X, 1994, 296.

- F. Batistoni Ferrara, *La minimum tax*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1993, I, 925 ss.
- F. Benvenuti, voce *Contraddittorio* (Diritto amministrativo), *Enc. Dir.*, Vol. X, 1962, 738.
- A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1967.
- R. Bin e G. Pitrucella, *Diritto costituzionale*, Torino, 2000.
- D. Birk, *Diritto Tributario Tedesco*, trad. a cura di E. De Mita, Milano, 2006.
- F. Bosello, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 1998, 1073 ss.
- F. Brighenti, *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria: un sasso in picciolata*, in *Boll. Trib.*, 2006, 427.
- A.R. Briguglio, *Voce Conciliazione Giudiziale*, in *Digesto, Disc. Priv., Sez. Civ.*, III, Torino, 1988.
3. Capolupo, *La transazione fiscale*, in "il fisco", 2006, 3015.
- M. Cantillo, *La conciliazione giudiziale*, in "il fisco", 1995, 8135.
- M. Cantillo, *Note minime in tema di conclusione e perfezionamento della conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1/2001, 64.
- E. Capaccioli, *L'accertamento Tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, 30.
- F. Capasso, *L'evoluzione dell'accertamento tributario. Dalla riforma Vanoni agli studi di settore*, in "il fisco", n. 34/1998, 11127.
3. Capolupo, *Il concordato triennale preventivo*, in "il fisco", n. 27/2002, 4270.
3. Caputi, *Gli studi di settore da metodi di accertamento a calcolo automatico del reddito*, in *Corr. Trib.*, 2001, 1254.
1. Carresi, *La transazione, nel Trattato del Vassalli*, Torino, 1955.
1. Carrivolo, *La conciliazione giudiziale nell'ultimo stadio dell'attività amministrativa prima del processo tributario*, in "il fisco", 2002, 3188.
2. F. Casula, *Considerazioni sulla natura giuridica degli istituti di definizione transattiva delle controversie tributarie e sui loro effetti in sede penale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1996, I, 414.
2. F. Casula, *I procedimenti speciali nel nuovo processo tributario - Dalla definizione preventiva della controversia alla conciliazione giudiziale illimitata*, in *Boll. Trib.*, 1996, 939.
1. Cipollina, *Osservazioni sulla politica legislativa in materia fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1995, I, 744.

- C. Cipollini, *Cinque principi in una sola sentenza*, in *Boll. Trib.*, 2006, 429.
- B. Cocivera, *Concordato tributario*, in *Enc. Dir.*, VII, Milano, 1961, 525.
- A. Colli Vignarelli, *Esame e definizione preventiva della controversia. Considerazioni critiche*, in "il fisco", 1993, 7840.
- A. Consolo, C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2005.
- M. Corvaia, A. Guerra, *La transazione fiscale*, in "il fisco", 2006, 1916.
- A. Cuva, *Il principio del contraddittorio nel processo tributario*, Palermo, 1990.
- A. Cuva, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria - cenni comparatistici*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, n. 2-3/2005.
- D. D'Agostino, *Transazione dei tributi iscritti a ruolo*, in "il fisco", n. 15/2005, 2235.
- N. D'Amati, *Imposta di bollo*, Torino, 1962.
- N. D'Amati, *Rapporto giuridico d'imposta*, in *Enc. Giur. Trecc.*, XXV, 1991.
- G. De Francesco, C. Nocera, *Conciliazione giudiziale. Concetti generali di prove certe e dirette*, in "il fisco", 1995, 1771.
- E. De Mita, *La conciliazione fiscale ancora tutta da scoprire*, in "I Sole 24 Ore", 16.3.1996.
- E. De Mita, *La legalità tributaria - contributo alla semplificazione normativa*, Milano, 1993.
- E. De Mita, *Profili storici e costituzionali delle definizioni transattive in Italia*, in *Giur. Imp.*, 2000, 469.
- E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000.
- E. De Mita, *Fisco e costituzione*, Milano, 2003.
- G. De Stefano, *Contributo alla dottrina del componimento processuale*, Milano, 1959.
- A. Di Pietro, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione I dell'ordinamento tributario italiano*, atti del convegno I settant'anni di "Diritto e pratica tributaria", Padova, 2000, 531.
- P. D'Onofrio, *Commento al codice di procedura civile*, Torino, 1957.
- A. Falzea, *Accertamento. a) Teoria generale*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, 205.

- G. Falsetta, *Per un fisco "civile"*, Milano, 1966.
- G. Falsetta, *I cordoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in "Il fisco", n. 6/2003, 794.
- G. Falsetta, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Padova, 1999.
- G. Falsetta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2003.
- G. Falsetta, Relazione al Convegno Gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria, in *Gli ottanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Genova, 2007, 35.
- M. Fanni, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 2002, 725.
- A. Fantozzi, *Diritto Tributario*, Torino, 1998.
- A. Fantozzi, *Diritto Tributario*, Torino, 2003.
- A. Fantozzi, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in atti del convegno "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria", Mestre, 25 gennaio 2002, Sintesi curata dalla Fondazione Luca Pacioli, p. 6.
- E. Fazzini, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, 1996, 309.
- A. Fedele, *Rapporti tra nuovi metodi di accertamento e principio di legalità*, in *Riv. Dir. trib.*, 1995, I, 241.
- A. Fedele, *I Principi costituzionali e l'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 463.
- L. Ferlazzo Natoli, *A proposito del nuovo processo tributario. Una conciliazione inconciliabile?*, in "Il fisco", 1996, 5093.
- L. Ferlazzo Natoli, *Contenzioso tributario. I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. Trib.* (inserto n. 32), 1995.
- L. Ferlazzo Natoli, *Corso di diritto tributario*, 1999.
- L. Ferlazzo Natoli e G. Ingraio, *Le nuove frontiere dell'accertamento tributario. Gli studi di settore*, in "Il fisco", n. 4/1996, 712.
- L. Ferlazzo Natoli, *Lineamenti di diritto tributario*, Milano, 2004.
- L. Ferraioli, *La tutela del contribuente dagli accertamenti fondati sugli studi di settore*, in "Il fisco", 2003, 13121.
- M. Fiaschi, *Studi di settore. L'importanza del contraddittorio e le prove contrarie ammesse*, in "Il fisco", 2002, 4342.

- A. Finocchiaro e M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996.
- M. Finocchiaro, *Più barriere nel processo tributario rispetto alla conciliazione civile*, in "Guida Normativa", dossier n. 5, 1996, 32.
- L. Francario, voce *Indisponibilità (vincoli di)* in "Enciclopedia giuridica", Treccani, 1989, 1.
- G. Fransoni, *Osservazioni sui rapporti tra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, n. 6/2000, 1803.
- M.C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- F. Gaffuri, *Il concordato tributario come accordo transattivo*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.*, 1978, 396.
- G. Gaffuri, *Profili fiscali della riforma concernente le procedure concorsuali*, in atti del convegno "La riforma del diritto fallimentare", Carate Brianza 11-12 novembre 2005, Centro Monzese di studi giuridici ed economici (www.tribunaledimonza.net/convegno2005).
- M.A. Galeotti Flori, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conducono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, in "Il fisco", 1995, 3085.
- A. M. Galeotti Flori, *Brevi considerazioni sugli studi di settore*, in *Boll. Trib.*, 2001, 19.
- F. Gallo, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655.
- F. Gallo, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1483.
- F. Gallo, *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, 50.
- F. Gallo, *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. Imp.*, 2000, 481.
- G. Gambogi - A. Sarti, *La conciliazione giudiziale*, Milano, 2003.
- C. Garbarino, *Aspetti probatori degli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2002, 227.
- E. Giardina, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.
- G. Gianguzzi, *La responsabilità amministrativa contabile dei funzionari nella gestione del contenzioso tributario*, in "La Finanza locale", (febbraio) 2001, 281.

- A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1972.
- A. D. Giannini, *La tassa per l'occupazione di aree pubbliche e le concessioni preesistenti*, in *Giur. It.*, 1937, I, 995.
- C. Gioè, *Retrattività sostanziale delle norme procedurali: problemi di legittimità costituzionale*, in *Giur. delle Imp.*, n. 6/2002, 426.
- C. Glendi, *Brevi note al D.L. 15 marzo 1996, n.123 sul nuovo processo tributario*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1996, I, 387.
- E. Grassi, *Conciliazione giudiziale. Un istituto chiaro negli scopi ma in attesa dell'opera dell'interprete per l'incompletezza della disciplina*, in *"Il fisco"*, n.22/1999, 7426.
- E. Grassi, *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1998, pag. 1489.
- M.A. Grippa Salvetti, *Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 357.
- I. Grosclaude - P. Marchessou, *Diritto tributario francese*, trad. a cura di E. De Mita, Milano, 2006.
- I. Gucciardi, *La transazione degli enti pubblici*, Milano, 1936.
- I. La China, *Responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per l'evasione*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1997, II, 1340.
- I. Lambert, *La transazione con il fisco. Aspetti legali e operativi*, in *"Il fisco"*, 12/2000, 3364.
- I. La Rosa, *Concordato, conciliazione, e flessibilità nell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, I, 1995, 090.
- I. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2005.
- I. Lucifredi, *L'atto amministrativo nei suoi elementi accidentali*, Milano, 1941.
- I. Lunelli, *La conciliazione giudiziale nel nuovo processo tributario*, in *"Il fisco"*, 1996, 5728.
- I. Lupi, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1859.
- I. Lupi, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato*, in *Rass. Trib.*, 1997, 804.
- I. Maiorca, voce *Vicende giuridiche in Novissimo Digesto*, XX, 375, 692.
- I. Maffezzoni, *Alcune riflessioni sul concordato*, in *Riv. It. Dir. in*, 1941, I, 258.

- I. Malagù, *La "conciliazione" delle liti tributarie*, in *Boll. Trib.*, 1994, 1399.
- G. Marinucci, *Condanna alle spese di giudizio e condanna per lite temeraria - Ambiti di applicabilità nel processo tributario*, in *"Il fisco"*, 1997, 3183.
- S. Menchini, *Conciliazione giudiziale*, in *AA.VV.*, *Il nuovo processo tributario*, Commentario, Giuffrè, 1997, 407.
- D. Mercurio, *Accertamento con adesione. Riflessioni sulle modalità di sviluppo del contraddittorio*, in *"Il fisco"*, n. 22/1998, 275.
- M. Miccinesi, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, I.
- A. Micheli - G. Tremonti, voce *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1979, 459.
- A. Micheli, *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1967, I, 272.
- G. Monteleone, *Diritto processuale civile*, Vol. II, Padova, 1995, 266.
- E. Moscati, voce *Vincoli di indisponibilità*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. XX, Torino, 1975, 818.
- F. Moschetti, *Le Possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *"Il fisco"*, n.22/1995, 5331.
- F. Moschetti, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994.
- F. Moschetti, *La proposta di tassazione del reddito normale: valutazioni critiche e profili di legittimità costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, 58.
- S. Muscarà, *Condono e processo tributario*, in *Rass. Trib.* 1985, I, 340.
- A. Nasi, voce *Contraddittorio (Diritto processuale civile)*, in *Enc. Dir.*, Vol. XI, 1962, 721.
- A. Napoli, *Sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla luce delle più recenti innovazioni legislative e penali*, in *"Il fisco"*, n.40/2003, 6295.
- F. Negro, *Lineamenti di un trattato dell'indisponibilità giuridica*, Padova, 1957.
- F. Negro, *Indisponibilità giuridica*, in *Noviss. Dig. It.*, Vol. VII, Torino, 1962, 605.

- R. Nicolò, *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione e della novazione dell'obbligazione*, Messina, 1934.
- F. Panuccio Datola, *La transazione novativa*, Milano, 1996.
- A. Parlato, *Accertamento tributario e cancellazione della società dal registro delle imprese*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1965, 141.
- A. Parlato, *Considerazioni minime sul nuovo processo tributario*, in *Rass. Trib.*, n. 5/1996, 1053.
- A. Parlato, *Principi, tecnica legislativa e Corte Costituzionale*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 219.
- G. Passaro, *Condono nel diritto tributario*, in *Digesto (disc. priv.)*, sez. comm., Vol. III, 1988, 383.
- F. Perez Royo, *Derecho financiero y tributario*. Parte general, Madrid, 1998.
- F. Perez Royo, *Derecho financiero y tributario*. Parte general, Madrid, 2003.
- L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.
- U. Perrucci, *Osservazioni minime sulle repentine modificazioni della disciplina della conciliazione giudiziale in materia tributaria, in materia tributaria*, in *Boll. Trib.*, n. 5/1995, 325.
- U. Perrucci, *Nuovi giudici tributari e nuova conciliazione giudiziale*, in *Boll. Trib.*, 1995, 1539.
- P. Peruggia, *Concordato fiscale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, II, 927.
- G. Petrillo, *La conciliazione giudiziale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, I, 494.
- F. Picciaredda, *Notazioni minime in tema di clemenza tributaria*, in *Riv. Fin. Dir. Sc. Fin.*, 1983, 137.
- F. Picciaredda, *Condono (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Vol. VIII*, 1988, 1.
- C. Piergallini, *Non punibilità e condoni fiscali*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2006, 99.
- M. Polano, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.* n. 1/2002, 29.
- M. Polano, *La Corte di Cassazione puntualizza l'ammissibilità della conciliazione tributaria*, in *Riv. Giur. Trib.*, n. 1/2001, 6.
- R. Pomini, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1950, II, 51.
- G. Porcaro, *Qualche considerazione su concordato di massa e condono*, in *Rass. Trib.*, 1998, II, 1084.
- E. Potto, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 42.
- D.C. Potter, K.J. Prosser, *Tax appeals*, London, Sweet & Maxwell, 1991.
- C. Preziosi, *Il condono fiscale*, Milano, 1987.
- S. Pugliatti, *L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti*, in *Diritto Civile, Metodo-Teoria-Pratica*, Milano, 1951, 13.
- M. Pugliese, *Corso di Diritto e Procedura Tributaria. L'obbligazione tributaria*, Padova, 1937, 193.
- M. Pugliese, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, Padova, 1937.
- M. Redi, *Conciliazione giudiziale: i anabasi di un istituto*, in *Riv. Dir. e Prat. Trib.*, I, 1996, 401.
- M. Redi, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, 407.
- P. Rivello, *La conciliazione giudiziale. Natura dell'istituto e rapporti con il diritto penale*, in "Il fisco", 1966, 8787.
- A. Rossi, *Conciliazione, D) Diritto processuale civile*, in *Enc. Giur.*, VII, Roma, 1988.
- P. Russo, *Problemi vecchi e nuovi del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1996, 537.
- P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999.
- P. 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, 11714.
- F. Santoro-Passarelli, *La transazione*, Napoli, 1986.
- N. Sardi - A. Nardella, *Conciliazione giudiziale. Aspetti civilistici e fiscali*, in "Il fisco", 1995, 1185.
- P. Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- G. Stefani, *Reddito d'impresa, studi di settore e accertamento analitico*, in *Boll. Trib.*, 2003, 1205.
- G. Stolfi, *La transazione*, Napoli, 1931.
- V. Tenore, *Liti temerarie dell'Amministrazione finanziaria, danno erariale e responsabilità dei funzionari dell'Amministrazione*, in *Rass. Trib.*, n. 4, 1998, 1048.
- F. Tesauro, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte generale*, Torino, 1994.

- F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte generale*, Torino, 1998.
- F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte generale*, Torino, 2000.
- F. Tesaurò, *Istituzioni di Diritto Tributario, Parte generale*, Torino, 2003.
- G. Tesoro, *Il principio della inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1950, II, 55.
- G. Tinelli, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993.
- K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln, Verlag, 1994.
- C. Thomas, *Conciliazione giudiziale. Modalità applicative, primi problemi interpretativi e possibili soluzioni*, in "Il fisco", 1994, 8733.
- L. Tosi, *La conciliazione giudiziale*, in *AA.VV., Il processo tributario - Giur. sist. dir. trib.*, Utet, 1998, 885.
- L. Tosi, *La conciliazione giudiziale. Aspetti procedurali ed operativi*, in "Il fisco", 1996, 11120.
- L. Tosi, *La transazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, n. 4/2006, 1071.
- A. Trabucchi, *Istituzioni di Diritto Civile*, Padova, 1998.
3. Tremonti, *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, 258.
3. Trovato, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996.
- E. Valsecchi, *Il gioco e la scommessa. La transazione, nel Trattato Cicu-Messineo-Mengoni*, Milano, 1987.
- F. Vassalli, *Composizione della lite e tutela del credito. La transazione*, Milano, 1980.
- M. Versighioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario - contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.
3. Vierbo, *La "Res dubia" e la lite incerta nella transazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1937, 220.
- A. Vogliano, *La conciliazione giudiziale in materia tributaria*, in *Boll. Trib.*, n. 2/1995, 85.
3. A. Von Hayek, *Law, Legislation and Liberty*, 1982, ed. it. a cura di A. Petroni e S. Monti Bragadin, Milano, 1994.
- I. Zornoza Perez, *Que podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras*

técnicas transaccionales en el derecho tributario español, in *Cronica tributaria*, 1996, 77, 121.