

# Università degli studi di Napoli Federico II

*Facoltà di Giurisprudenza*

Dipartimento di Scienze Internazionalistiche e di Studi

sul sistema politico e costituzionale europeo

- Sezione di Finanza Pubblica -



**Dottorato di ricerca in**

**“ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE E TRIBUTARIE”**

*XVII ciclo – (indirizzo finanziario)*

**L’indisponibilità dell’obbligazione tributaria e  
gli strumenti di definizione “concordata” del tributo**

Coordinatore

***Ch.mo Prof. Raffaele Perrone Capano***

Candidata

***Dott.ssa Pina Parisi***

## Premessa

La verifica dell'attuale vigenza del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è condotta con riferimento alla nuova impostazione dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, in cui paiono attenuate le manifestazioni autoritative della potestà impositiva e sono sempre più frequenti le forme di esercizio consensuale del potere.

Il lavoro intende preliminarmente circoscrivere il tema enucleando, in termini di teoria generale delle obbligazioni, l'esatta portata del rapporto giuridico d'imposta ed il contenuto dell'obbligazione tributaria, affrontando la questione relativa alla configurabilità della categoria peculiare, "pubblicistica", di obbligazione, distinta da quella delineata ai fini civilistici, e quindi l'indagine se esista, in sostanza, una definizione "autoctona" dell'obbligazione d'imposta, con ogni eventuale peculiarità di accezione e di regime giuridico, valida ai soli fini del diritto tributario.

Prima di entrare nello specifico tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria si è tuttavia ritenuto opportuno affrontare la reale portata del concetto di "disponibilità", per poi verificarlo in applicazione dei nuovi strumenti deflativi del contenzioso, degli istituti di definizione "concordata" dei tributi, anche appartenenti a realtà ormai superate.

L'esplicazione dell'effetto dispositivo, in particolare del potere di rinuncia, anche alla luce delle più o meno recenti tesi dottrinali, permetterà di chiarire l'equivoco concettuale di fondo tra la disponibilità di un diritto e di un potere, e quello tra indisponibilità del "diritto di supremazia tributaria", quale potere riservato di istituire e regolamentare tributi, come tale non negoziabile; disponibilità dei poteri di accertamento, in base ad esperienze anche meno recenti pur appaltabili o

concedibili; disponibilità della singola obbligazione tributaria, sorta in seguito al concreto verificarsi del presupposto di fatto e nei confronti di un contribuente determinato.

Punto di partenza per così dire “provocatorio” e “contrario” potrebbe essere rappresentato da una risalente - quanto minoritaria - teoria che, in antitesi con quella tradizionale, già aveva sostenuto che l’obbligazione tributaria potrebbe dirsi sia derogabile che disponibile.

Nella convinzione che potrà essere utile e “difendibile”, per così dire, non soltanto una trattazione in qualche modo “precisamente” ricognitiva di quanto già detto, ma anche, e forse soprattutto, un – non semplice - tentativo di non ripetere tutto quanto già scritto e detto, aggiungendovi un contenuto realmente “nuovo” almeno in relazione all’articolazione delle conclusioni, sembra opportuno procedere non ad una – anche questa già letta – elencazione degli istituti di definizione consensuale del tributo, ma piuttosto ad una trattazione “trasversale”, strumentale, ai soli fini del *thema*, e per un’attenzione all’imposta in chiave logico – giuridica più che finanziaria.

Le passate esperienze e soprattutto la nuova centralità dell’amministrazione c.d. concordata, filtrate attraverso le correnti giurisprudenziali ed i lavori della letteratura, nonché - spesso - anche attraverso la prassi applicativa degli istituti considerati, dimostrerà se il tradizionale dogma dell’indisponibilità sia ancora valido, e solo con leggerezza si sia proceduto, per le moderne esperienze, a chiamare – incautamente – in causa i riferimenti alla transazione, o alla disposizione del credito tributario. In tal modo essi dovrebbero essere piuttosto intesi come una integrazione ed una interpretazione del principio dell’indisponibilità.

O, ancora, se si debba sostanzialmente confermare il suddetto principio, sia pure temperandolo, attraverso il bilanciamento con interessi e principi diversi, riconoscendo la disposizione di numerose deroghe legislative.

O se, invece, si stia già vivendo un *New Deal* del diritto tributario che, in nome della stabilità, della certezza e della praticabilità della corrispondenza del prelievo fino al limite di un “rischio consentito”, abbia cercato e trovato nuove forme di contraddittorio e di esercizio consensuale del potere, senza però portare con sé un’adeguata riflessione in termini di teoria generale, a testimonianza di un non raro scollamento tra teoria e prassi. In sostanza, se sia possibile abbandonare il dogma dell’indisponibilità, in nome di deroghe così evidentemente forti da aver contraddetto la medesima regola.

Bisognerà, eventualmente, in tal senso, suffragare l’odierno scenario della teoria del diritto tributario con giustificazioni differenti, tentando di comprendere se solo possa consentirlo una lettura in chiave costituzionale dei nuovi meccanismi di determinazione del presupposto del rapporto d’imposta, senza per ciò dover negare gli stessi punti di partenza e le garanzie dei principi della capacità contributiva, del buon andamento e dell’imparzialità, oppure se ci si debba necessariamente fermare ad un mero tentativo se non si vogliono contraddire i cardini dello stesso Stato di diritto, rimettendo, ancora una volta, tutto il percorso irrimediabilmente a zero.

## *Capitolo 1*

### *L'obbligazione tributaria.*

#### **1. Considerazioni introduttive.**

La questione della disponibilità dell'obbligazione tributaria, pur periodicamente riproposta, sotto diversi profili e spesso fra le pieghe di altre questioni, da lungo tempo al centro di riflessioni della migliore letteratura e della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, non ha trovato a tutt'oggi, malgrado ogni trattazione manualistica ne rechi un – seppur talvolta scarno – riferimento, e nonostante l'evoluzione dell'esperienza pretoria e normativa, né una adeguata ed organica sistemazione né una soluzione convincente e definitiva.

Deve osservarsi che, a conferma dell'anima “trasversale” del diritto tributario, da più parti evidenziata, la cui teoria generale risulta spesso carente e lacunosa, tanto da dover prendere a prestito nozioni e concetti elaborati da altra parte della dottrina, sia amministrativistica che civilistica, il destino del problema è stato (e deve necessariamente essere, anche in questa sede) ricollegato a quello di altre questioni ad esso connesse, sia di ordine più generale, tanto in campo tributario (la definizione del rapporto giuridico d'imposta, la qualificazione dell'obbligazione tributaria e la natura dell'atto di accertamento) che amministrativo (si pensi all'evoluzione in materia di discrezionalità amministrativa e tecnica e di accordi) che civile (lo stesso concetto di disponibilità), sia di più specifica e puntuale indagine (i singoli istituti deflativi del contenzioso tributario).

L'intreccio di questioni obbliga a darne conto specificamente prima di ricondurle ad unità, evidenziando sin d'ora come l'esperienza legislativa, e più genericamente normativa, abbia dimostrato, nella pratica, che sovente interventi

puntuali non sono stati accompagnati da una parallela elaborazione dottrinale che ne potesse sostenere, in via teorica e con solide basi, i più innovativi passi, rischiando di lasciare “scoperta” alle spalle, perché non adeguatamente supportata da sviluppi della teoria generale, notoriamente più lenta e ponderata, una produzione generale invece necessaria e talvolta urgente per esigenze di deflazione, “decongestione” e, più in generale, di finanza pubblica.

In tale quadro generale si inseriscono le più recenti tendenze, evidenziate in generale negli ambiti pubblicistici, ed alle quali il diritto tributario non è rimasto estraneo, allo sviluppo di schemi partecipativi da informare al principio processualistico del contraddittorio, ed a proporre la reintroduzione di istituti, già noti all’esperienza passata, volti alla definizione consensuale dei rapporti tra fisco e contribuente.

Resta da comprendere, ammesso che si voglia considerare possibile e spiegare il fenomeno utilizzando questi moduli, come lo svolgimento di una funzione pubblica possa essere realizzato con strumenti tipici dell’autonomia privata, e come la ricerca di un “punto d’incontro” tra autonomia privata e discrezionalità, almeno in ordine alla scelta di concordare, possa essere pregiudicata dall’innegabile vigenza del principio di legalità.

## **2. Tesi tradizionale sull’indisponibilità dell’obbligazione tributaria.**

La trattazione si propone quindi di rispondere al quesito se strumenti di definizione “concordata” dei tributi, quali ad esempio, tra gli altri, l’accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale o il concordato e, per altro verso, i condoni, comportino l’attribuzione agli Uffici finanziari di un potere di disposizione dell’obbligazione tributaria e, in caso affermativo, se l’esistenza di siffatto potere abbia cancellato - o quantomeno vulnerato - il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria.

Si deve dar conto che la tesi sposata dalla dottrina risalente è stata quella di ritenere l'obbligazione tributaria indisponibile, a detta di taluni per effetto della sua stessa natura, secondo altri per via di principi generali e disposizioni legali che ne escluderebbero la disponibilità.

Autorevole dottrina ha posto in evidenza come la determinazione dei casi nei quali l'imposta è dovuta, degli obbligati al pagamento, del suo ammontare e dei modi e delle forme in cui debba essere accertata e conseguentemente riscossa, sia regolata da disposizioni imperative, vincolanti sia per i soggetti privati che per lo Stato stesso<sup>1</sup>.

L'indisponibilità deriverebbe dallo stesso principio di legalità, come specificato dalle riserve di legge, e dalla "vincolatezza" dell'azione dell'Amministrazione in materia tributaria.

Un corollario certo di tale considerazione non potrebbe che essere l'inderogabilità dell'obbligazione tributaria, che troverebbe le sue basi nell'art. 23 Cost. e che già precedentemente era riconducibile alla previsione dell'art. 30 dello Statuto Albertino.

Pertanto, se nessun tributo può essere imposto se non in base ad una specifica previsione di legge, lo Stato ed ogni altro ente pubblico non hanno facoltà di accordare ai singoli esenzioni o agevolazioni non previste dalla legge, essendo attributari di poteri, obblighi e diritti connessi che determinano il complesso contenuto del rapporto giuridico d'imposta e devono farlo, appunto, senza esercizio alcuno di discrezionalità.

---

<sup>1</sup> Giannini, "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 1972.

Il debito d'imposta avrebbe il suo fondamento giuridico nella situazione che in base alla legge è idonea a farlo sorgere ed il rapporto d'imposta opererebbe esclusivamente in campo pubblicistico e con regole rette dal diritto pubblico, pur non essendo strutturalmente diverso dall'obbligazione civile<sup>2</sup>.

La potestà finanziaria dello Stato si manifesterebbe quindi non nel rapporto creditorio derivante dalla legge tributaria, ma solo nell'emanazione della legge, che vincola entrambi i termini del rapporto obbligatorio.

La considerazione che l'ente pubblico creditore disponga altresì di mezzi coattivi per il soddisfacimento della propria pretesa non sarebbe idonea a mutare la sostanza del fenomeno, giacchè tali mezzi costituirebbero strumenti giuridici che esulano dal rapporto d'imposta strettamente considerato.

Dallo stretto punto di vista dell'obbligazione tributaria, se non è discussa né discutibile l'appartenenza al diritto pubblico del rapporto d'imposta, considerato nel suo insieme, tuttavia è particolarmente delicata la questione circa la natura giuridica del c.d. *debito d'imposta*, costituente la più saliente espressione del rapporto tributario<sup>3</sup>; ad avviso di autorevole dottrina non è possibile delineare una pretesa nota distintiva, che attenendo alla sostanza giuridica del rapporto, segni la differenza *strutturale* tra il debito d'imposta e quello del diritto civile; la conclusione deve essere nel senso che *“il debito d'imposta non è soltanto affine all'obbligazione di*

---

<sup>2</sup> Giannini, “I concetti fondamentali del diritto tributario”, Torino, 1956.

<sup>3</sup> Giannini, A.D., “Istituzioni di diritto tributario”, Milano, 1974; l'obbligo del contribuente di pagare la somma equivalente all'ammontare dell'imposta nei singoli casi dovuta, costituente la parte essenziale e fondamentale del rapporto giuridico tributario ed anche il fine ultimo cui tende l'istituto dell'imposta, può essere, secondo l'Autore, più concretamente indicato con il termine di *debito d'imposta*, cui corrisponde un *credito* dell'ente pubblico, mentre con l'espressione più generica di diritti ed obbligazioni tributarie si designano tutti gli altri diritti e doveri che pure scaturiscono dal rapporto d'imposta.



*diritto civile ma è la medesima obbligazione, utilizzata dall'ordinamento giuridico nella materia dei tributi*"<sup>4</sup>.

Non sarebbe pertanto ammissibile, ad avviso della dottrina citata, la discussa categoria dogmatica del c.d. "contratto di diritto pubblico", diversa da quella dei contratti di diritto civile, quale contratto che una figura soggettiva pubblica può stipulare con soggetti privati o con altri soggetti pubblici per la cura dell'interesse pubblico affidato alla sua competenza, comprendente accordi che costituiscono, regolano o estinguono rapporti giuridici aventi un oggetto pubblico (funzioni, servizi, beni pubblici) oppure un rapporto giuridico patrimoniale scaturente da un provvedimento amministrativo ed accede ad esso (ad es., originato da una concessione).

L'ordinamento configura infatti solo l'unitaria categoria generale del contratto, nella quale restano compresi quelli che correttamente devono essere definiti "contratti in materia pubblica", oppure "ad oggetto pubblico". Con tali locuzioni si intende infatti evidenziare che, anche laddove l'oggetto regolato dalle determinazioni convenzionali abbia carattere pubblico, il rapporto non smarrisce la sua caratterizzazione privatistica. Viene infatti rifiutato il postulato secondo cui la natura della situazione giuridica condizionerebbe la valenza dell'atto regolativo delle vicende; al contrario, anche in presenza di un oggetto pubblico, se la prestazione ha carattere patrimoniale, essa costituisce oggetto di obbligazione e l'atto bilaterale che la determina ha natura contrattuale, ferma restando la possibilità che gli elementi pubblicistici del rapporto vengano regolati da un provvedimento allegato al contratto.

Ma su ciò si ritornerà in seguito.

---

<sup>4</sup> Giannini, A.D. "Istituzioni", *op. ult. cit.*

Si deve anche ricordare che già prima dell'approvazione e dell'entrata in vigore della Costituzione repubblicana vi erano specifiche e puntuali disposizioni cui si faceva risalire il carattere indisponibile dell'obbligazione: esempio ne è l'art. 13 R.D. n° 3269 del 23 dicembre 1923<sup>5</sup>, che formulava un divieto al Ministro delle Finanze, ai funzionari da esso dipendenti ed a qualsiasi altra autorità pubblica, di concedere *“alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere la riscossione senza divenirne personalmente responsabili”*; conferma si deduce dall'art. 49 D.L. n° 827 del 28 maggio 1924 sulla contabilità dello Stato, secondo il quale nei contratti con lo Stato *“non si può convenire esenzione da qualsiasi specie d'imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”*.

E' – più precisamente – la potestà di imposizione ad essere indisponibile, poiché attiene all'esercizio della sovranità e perché è dichiarata tale dalla legge.

Con l'entrata in vigore della Costituzione, l'esistenza di un principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è desumibile dal principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 – 1° comma, nonché dal principio di imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione, previsto dall'art. 97 entrambi espressione del principio di uguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari.

### **3. Il principio di capacità contributiva.**

L'art. 53, collocato nel Titolo IV dei Rapporti politici, stabilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, e che il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

La norma tutela, innanzi tutto, l'interesse della collettività al concorso di tutti alle spese pubbliche, in chiave solidaristica, il che emerge ancora con più evidenza in

---

<sup>5</sup> Leggi di successione e di registro.

collegamento con l'art. 2 Cost., che prescrive l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale; con esso si è inteso abbandonare la tradizionale ricostruzione del tributo quale corrispettivo di godimento di pubblici servizi, giustificandolo, invece, con la doverosità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato in quanto collettività organizzata.

La disposizione tutela inoltre l'interesse – di pari spessore rispetto a quello collettivo - del singolo al rispetto della propria capacità contributiva, espressione della funzione garantistica della norma.

In un primo momento, il riferimento alla capacità contributiva fu inteso in senso riduttivo, come una formula “vuota”, meramente programmatica, troppo generica per essere riempita di un qualche elemento immediatamente precettivo<sup>6</sup>: si trattava di una mera conferma del potere attribuito al legislatore ordinario di determinare i criteri distributivi di concorso nei singoli tributi e come salvaguardia del minimo vitale.

La reazione a tale tendenza svalutativa non tardò ad arrivare, ed infatti la dottrina<sup>7</sup> valorizzò il riferimento, già nei lavori preparatori, alla forza “economica” sottesa ad esso, tanto che poi la stessa Corte Costituzionale, dopo le prime esitazioni<sup>8</sup>, ha sempre utilizzato il principio della capacità contributiva proprio come criterio essenziale e centrale di controllo sostanziale della congruità delle leggi ai principi ed ai valori espressi dalla Costituzione.

---

<sup>6</sup> Per tutti, si veda Einaudi, “Miti e paradossi della giustizia tributaria”, Torino, 1959, 19.

<sup>7</sup> Tra gli altri, Gaffuri, “L'attitudine alla contribuzione”, Milano, 1969; Moschetti (a cura di), “La capacità contributiva”, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, Padova, 1994.

<sup>8</sup> In chiave svalutativa si vedano, *ex multis*, C. Cost. n° 12/1960; n° 92/1963; n° 81 e n° 89 del 1966; n° 94 e n° 103 del 1967.

Ha precisato<sup>9</sup> che tale principio obbedisce all'esigenza di garantire che ogni prelievo tributario abbia la sua causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente ed *effettivamente ed attualmente* deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta, non limitata ad una rilevanza meramente patrimoniale, bensì riferita ad una più ampia e generica rilevanza economica, da considerare in stretto riferimento al singolo soggetto contribuente, come suo attributo, e non soltanto del bene economico, svincolato dalla persona<sup>10</sup>.

In definitiva, il criterio costituzionale della capacità contributiva pone al legislatore ordinario un limite assoluto ed uno relativo; quello assoluto impone di assicurare che ciascun presupposto del tributo sia espressivo di potenzialità economica effettiva.

Quello relativo assume ancora maggiore importanza, imponendo che il sindacato sulla sussistenza attuale della capacità contributiva non si limiti a rilevare la forza economica del presupposto, bensì sia indagato e ricostruito secondo una congruità ed alla luce di tutti gli altri principi e valori riconosciuti dall'ordinamento, ed *in primis* all'art. 3, poiché proprio il giudizio di razionalità e di coerenza della norma impone un raffronto sistematico con tutte le altre norme dell'ordinamento, anche appartenenti ad altri rami del diritto in qualche modo connessi o interferenti.

Tale limite relativo impone di assumere, quale *ratio* del tributo, espressa dal presupposto, un principio coerente con quelli, di rango costituzionale e non, presenti nell'ordinamento nel momento storico considerato, congruo rispetto alle finalità di partecipazione alle spese pubbliche ed obbediente all'interesse fiscale non soltanto

---

<sup>9</sup> C. Cost. sent. nn° 45/1964; 16/1965; 89/1966; 97/1968; 91 e 120 del 1972; 200/1976; 62/1977; 159/1985; 143/1995; 21/1996; 111/1997; 156/2001.

<sup>10</sup> Schiavolin (a cura di), "La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo", in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, 273 e ss.

della realtà particolare italiana, bensì come essa deve risultare collocata e connessa in tutti i sistemi tributari in cui è integrata.

Intesa in questo senso la portata normativa del 1° comma dell'art. 53, risulta sminuita l'importanza del capoverso, che, pur non essendo – come in una tradizionale impostazione si era invece ritenuto – una disposizione meramente programmatica, esprime in sostanza una mera direttiva per il legislatore ordinario, libero fino al limite dell'essenziale e complessiva caratterizzazione in chiave progressiva dell'intero sistema tributario; accentuata l'accezione solidaristica sottesa già al primo comma, si può forse ritenere che tale secondo comma sia ormai assorbito dal principio di capacità contributiva, inteso nella concezione relativistica da esso assunta alla luce degli ultimi orientamenti della giurisprudenza costituzionale.

Per quello che più strettamente attiene alla possibilità di dedurre da tale principio la conferma di quello dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, deve chiarirsi tuttavia che l'art. 53 impedisce un trattamento tributario difforme rispetto a situazioni uguali, ma non incide direttamente sui procedimenti di determinazione dell'obbligazione, ossia non impone l'adozione di modelli uguali per ogni circostanza.

#### **4. Indisponibilità e natura vincolata della potestà d'imposizione tributaria.**

Più recentemente, è stato sostenuto che l'ente impositore è titolare di una funzione pubblica e non di un mero diritto di credito, ed è stata sottolineata la natura tendenzialmente vincolata e non discrezionale dell'azione dell'amministrazione finanziaria<sup>11</sup>, che si deve limitare ad accertare i fatti ed ad applicare ad essi le norme,

---

<sup>11</sup> Fantozzi, "Diritto Tributario", Torino, 1991.

per cui non residuerebbe alcuno spazio per privilegiare o sacrificare qualcuno degli interessi in conflitto<sup>12</sup>, non essendo posta da alcuna delle norme in materia la necessità di bilanciare differenti interessi al fine di effettuare determinate scelte.

Strettamente ricollegato a tale premessa sarebbe il principio di indisponibilità della potestà d'imposizione, come deducibile già dalle norme precostituzionali precedentemente citate.

L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria sarebbe, a mente della citata letteratura, consequenziale ad un modo d'intendere la potestà impositiva, di natura, appunto, vincolata e non discrezionale: attesa l'impossibilità di formulare giudizi di valore ed effettuare, in dipendenza di ciò scelte discrezionali, il potere sarebbe rigidamente vincolato ai presupposti di fatto stabiliti dalla legge, il che impedirebbe di giungere a risultati diversi da quelli già confezionati dal legislatore.

Al più, l'unica forma di discrezionalità ipotizzabile in campo tributario potrebbe essere considerata quella meramente tecnica; è già stato più volte sottolineato come tale indicazione terminologica sia retaggio dell'antica e tradizionale considerazione della discrezionalità quale area di insindacabilità delle scelte amministrative; con essa non s'intende infatti indicare la facoltà di ponderare e scegliere, a seguito della formulazione di giudizi di valore "liberi", tra differenti interessi in campo, bensì la scelta mediante l'applicazione stessa dei principi di scienza e tecnica, come tali pur sempre opinabili ma suscettibili solo di sindacato "debole".

---

<sup>12</sup> Tesaurò, "Istituzioni di diritto tributario", Torino, 1987, secondo il quale una certa discrezionalità può essere riconosciuta alla p.a. nella selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

## 5. Chiarimento di un primo equivoco.

Tutte le tesi affermative del dogma dell'irrisarcibilità, senza talvolta reali approfondimenti, con il rischio, come è stato sottolineato, di identificare una vera e propria "scatola vuota", scaturivano da un'aprioristica assimilazione di fondo: la sostanziale coincidenza ed indifferenza dell'affermato principio di *indisponibilità dell'obbligazione tributaria* con quello di *indisponibilità della potestà impositiva*.

Per il chiarimento dell'equivoco si deve risalire alla fine degli anni '60<sup>13</sup> ed all'elaborazione di una parte della letteratura che per la prima volta, ma con un'intuizione che continua a confermare anche oggi, per certi versi, la sua attualità, ha proposto una significativa distinzione tra l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e l'indisponibilità, "*nel senso più rigoroso della parola*"<sup>14</sup>, del diritto di supremazia tributaria, (inteso nel senso di potestà di istituzione di tributi, espressione di sovranità, sia pure inteso nel senso più moderno, costituzionalmente orientato, anche alla luce della riforma del Titolo V della Costituzione) non negoziabile da alcun ente impositore al fine di permettere ad altri soggetti di emettere i provvedimenti necessari per istituire, modificare o sopprimere tributi di loro spettanza.

La radice "*ovvia*" di tale decisa affermazione risiederebbe, ad avviso di tale dottrina, nella circostanza che la potestà tributaria deriva da leggi di contenuto pubblicistico, come quelle che attengono all'ordinamento costituzionale dello Stato, in quanto tali modificabili solo dal potere legislativo e non da quello esecutivo e, per di più, con un atto negoziale.

---

<sup>13</sup> Berliri, "Principi di diritto tributario", Milano, 1967.

<sup>14</sup> Berliri, *op. loc. cit.*, pag. 130.

Si chiarisce però che tale affermazione non deve e non può condizionale la soluzione al differente problema della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, sorta in seguito al concreto verificarsi del presupposto di fatto di un dato tributo nei confronti di un determinato contribuente, nucleo centrale di quello che ormai è consuetudine chiamare “rapporto giuridico d'imposta”, che la ricomprende insieme ad ulteriori obblighi sia a carico del contribuente che di terzi, più o meno strettamente connessi con quell'obbligazione.

Tale terzo termine della posta tripartizione (diritto di supremazia tributaria, obbligazione tributaria e, appunto, rapporto giuridico d'imposta) è tuttavia, ad avviso dell'autore, un'espressione convenzionale ed impropria, che intende indicare quei peculiari casi in cui tra l'erario ed il contribuente, per effetto del verificarsi di un determinato fatto giuridico – il cd. presupposto di fatto – non sorge unicamente un'obbligazione tipica, ossia una relazione fra due soggetti regolata dal diritto, ossia un “rapporto giuridico in senso proprio”, bensì si origina un procedimento, o talvolta più, preordinato alla realizzazione in concreto del prelievo tributario.

E' pertanto delineabile una pluralità di schemi di rapporti giuridici d'imposta, in ciascuno dei quali è possibile emulsionare l'obbligazione d'imposta in senso stretto rispetto allo speciale rapporto complessivo che s'instaura tra soggetto attivo e passivo d'imposta ed eventuali terzi in presenza di ogni obbligazione d'imposta, attuale o anche solo potenziale, e che risulta dal coordinamento dell'obbligazione stessa con il fascio di obblighi e divieti ed obbligazioni accessorie o connesse ad essa relativo.

Requisito minimo ed indefettibile di ogni rapporto giuridico d'imposta è, per definizione, un'obbligazione d'imposta, che può peraltro essere anche non attuale ma



eventuale o potenziale<sup>15</sup>; ma nel rapporto giuridico d'imposta possono essere presenti altresì obbligazioni accessorie (es. acconti, garanzie accessorie) o connesse (es. restituzioni a favore del contribuente o di terzi).

Tralasciando il discorso, già iniziato e già anche rinviato, in ordine alla natura dell'obbligazione d'imposta, ed accennando solo alla circostanza che anche tale corrente di pensiero ritiene preferibile aderire alla tesi<sup>16</sup> dell'unicità dell'obbligazione d'imposta non essendo possibile (ed anzi, essendo addirittura irrilevante dal punto di vista pratico<sup>17</sup>) individuare una peculiare struttura<sup>18</sup> delle cd. obbligazioni di diritto pubblico, per quel che più direttamente riguarda l'argomento della trattazione si afferma che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria risente di approssimazioni e di assimilazioni che non possono essere condivise.

---

<sup>15</sup> L'Autore fa l'esempio (attualizzabile) della merce spedita da una dogana all'altra con bolletta di cauzione o del prodotto soggetto ad imposta di fabbricazione che viene trasportato dallo stabilimento ad un luogo posto sotto la vigilanza doganale: il rapporto giuridico d'imposta è attuale e definito in ogni sua parte (è evidente sin dal momento in cui si presenta la dichiarazione per il transito o per l'esportazione della merce) mentre non si ha ancora, e forse non si avrà mai, un'obbligazione d'imposta, giacchè se la merce, come è la normalità, raggiunge la propria destinazione quell'obbligazione d'imposta non sorge; l'obbligazione nascerà (ed il rapporto giuridico si amplierà di conseguenza) nel solo caso, eventuale, in cui la merce, variando la propria destinazione, venga immessa in consumo.

<sup>16</sup> Giannini, *op. loc. cit.*

<sup>17</sup> Delle due l'una: se si ammette l'unitarietà del concetto di obbligazione non si può negare che la disciplina contenuta nel codice civile, che in coerenza con l'ipotesi sarebbe applicabile anche per le obbligazioni "di diritto pubblico", subirebbe comunque delle deroghe profonde per effetto delle norme e dei principi che disciplinano le obbligazioni di diritto pubblico c.d.; se, al contrario, si ritiene che l'obbligazione di diritto pubblico sia diversa da quella di diritto privato, ove manchi una sua specifica disciplina si dovrebbe far ricorso, per colmare la lacuna, alle norme di diritto civile sull'obbligazione "di diritto privato".

<sup>18</sup> Si osservi invece che dal punto di vista della disciplina sostanziale la conclusione deve essere antitetica, considerate le profonde differenze ontologiche tra obbligazione d'imposta e obbligazione civile.

In particolare, prescindendo dalla “supervalutazione”<sup>19</sup> dell’obbligazione d’imposta vera e propria, operata da larga parte della dottrina che vi ha ricondotto contenuti eterogenei, è necessario distinguere da essa il diritto di supremazia tributaria, i poteri d’accertamento ed i diritti potestativi che nascono a favore del soggetto attivo dal verificarsi di una fattispecie concreta, e chiarire una frequente confusione tra disponibilità di un diritto e discrezionalità di un potere.

Come già delineato, discende dalla legge l’indisponibilità del c.d. diritto di supremazia tributaria, incommerciabile ed inderogabile, ma è altrettanto indiscutibile che in alcuni casi è la stessa legge che ammette una disponibilità dei poteri di accertamento spettanti all’ente pubblico<sup>20</sup>; in quanto all’obbligazione d’imposta, “*si può escludere con tutta sicurezza che l’indisponibilità ne sia caratteristica essenziale*”, dal momento che l’ordinamento giuridico positivo offrirebbe, ad avviso dell’Autore, indubbi esempi di obbligazioni d’imposta che possono essere modificate dalla volontà dell’Amministrazione finanziaria, sia per quanto concerne la rateizzazione o la scadenza<sup>21</sup>, sia per quanto concerne l’imposta<sup>22</sup>, l’accertamento<sup>23</sup>, i privilegi<sup>24</sup>.

---

<sup>19</sup> M. Redi, “Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario”, in *Dir. e prat. Trib.*, 1995, I, pag. 407.

<sup>20</sup> Berliri, *op. loc. cit.*, cap. XIII; fino all’entrata in vigore dell’I.V.A., per l’accertamento e la riscossione delle imposte di consumo il T.U.F.L. prevedeva la possibilità di contratti d’appalto sia a canone fisso che ad aggio; il D.P.R. 26 ottobre 1972 n° 639 prevedeva che il servizio di accertamento e riscossione dell’imposta comunale sulla pubblicità potesse essere dato in concessione ad aggio (art. 38); l’art. 17 D.P.R. 26 ottobre 1972 n° 640 prevedeva che potesse darsi in concessione alla S.I.A.E. l’accertamento e la riscossione dell’imposta sugli spettacoli.

<sup>21</sup> Art. 23 D.P.R. n° 637 del 26 ottobre 1972.

<sup>22</sup> N° 25 tariffa all. al D.P.R. 26 ottobre 1972 n° 641; art. 278 D.P.R. 23 gennaio 1973 n° 43.

<sup>23</sup> Art. 12 D.P.R. 26 ottobre 1972 n° 639 sulla pubblicità.

<sup>24</sup> Art. 56 R.D. 5 febbraio 1922 n° 78

Infine, si conclude che non bisogna equivocare tra il problema della disponibilità dell'obbligazione d'imposta e quello della discrezionalità della p.a. di fronte ad essa, laddove per disponibilità debba intendersi "idoneità a formare oggetto di negozi giuridici"; poiché l'istituzione di un tributo è rimessa alla legge per scelta costituzionale (art. 23), l'Amministrazione finanziaria non può mai ritenersi attributaria di un potere discrezionale in ordine agli elementi essenziali dell'obbligazione tributaria (ossia ai soggetti passivi, all'individuazione del presupposto di fatto, e dei criteri in base ai quali se ne determina l'entità, cioè aliquota e parametro), perché è soltanto sugli altri momenti di essa (modo e termini di pagamento) che, nel silenzio della legge, può sussistere una discrezionalità amministrativa<sup>25</sup>.

E, tuttavia, si riscontra ancora che non sempre la p.a. applica rigorosamente questi principi poiché *"va diffondendosi, in base ad indubbe considerazioni equitative, la prassi di disporre che non si proceda al recupero di imposte dovute quando precedenti interpretazioni amministrative avevano – in ipotesi erroneamente – dichiarato non dovuto il tributo"*. L'assunto deve essere attualizzato ed approfondito.

Inoltre, connesso con il problema dell'indisponibilità dell'obbligazione d'imposta e con la riserva di legge in tema d'imposta è quello della possibilità di rinunciare, con un atto generale, alle imposte dovute da tutti i contribuenti o da una determinata categoria di essi, il che deve essere escluso, anche in considerazione

---

<sup>25</sup> L'Autore precisa, con una considerazione che merita approfondimenti, che "il problema circa la validità del patto con il quale un soggetto attivo d'imposta rinuncia all'applicazione e riscossione di un tributo" deve ricevere soluzione negativa; del resto – si osserva testualmente – *il fatto che quando lo Stato rinuncia ad un'imposta con una convenzione è necessario che la stessa venga approvata con legge per essere operante non è privo di significato*.

della circostanza che quando il legislatore concede – con atto generale, nella specie un decreto presidenziale – un’amnistia, provvede poi con separata legge “di condono” ad esimere dal pagamento totale o parziale dell’imposta e dei relativi accessori.

La costruzione teorica non ha riscontrato successo tra la prevalente dottrina, eppure l’attualità della tripartizione - e soprattutto della soluzione relativa alla disponibilità dell’obbligazione tributaria - merita forse oggi di essere riproposta all’attenzione dell’interprete, anche in verifica e supporto della costante e più o meno recente produzione legislativa.

#### **6. Critiche della prevalente dottrina: il “rapporto giuridico d’imposta”.**

Prescindendo dalle forti critiche in cui la ricostruzione sopra riportata è incorsa ad opera della dominante dottrina, in ordine soprattutto alla concezione (di cui peraltro non ci siamo occupati perché non direttamente pertinente ai nostri fini) dell’obbligazione tributaria come “*genus*” e non “*species*” ed alla sua procedura formativa, si deve riportare che *l’aspetto meno accettabile, sul piano logico prima che giuridico*<sup>26</sup>, sarebbe l’esistenza di “residui” tra le due figure del rapporto giuridico d’imposta e dell’obbligazione tributaria, sia in ordine alle figure di qualificazione oggettiva, sia con riguardo ai soggetti.

Il rapporto giuridico d’imposta andrebbe piuttosto definito come un fascio di situazioni giuridiche, poteri, diritti ed obblighi dell’autorità finanziaria, a cui corrispondono obblighi positivi o negativi, o anche diritti delle persone soggette alla sua potestà; inoltre, più specificamente concretizzerebbe il diritto dell’ente pubblico

---

<sup>26</sup> D’Amati, voce “Rapporto giuridico d’imposta” in *Enciclopedia giuridica Treccani*, XXV.

di esigere ed il correlativo obbligo del contribuente di pagare la somma equivalente all'ammontare dell'imposta nei singoli casi dovuta<sup>27</sup>.

Ma tale mirabile costruzione, pregevole se s'intende il rapporto giuridico d'imposta come modello sistematico del diritto tributario, appare comunque inadeguata ad esprimere la complessa realtà delle nuove strutture tecniche e delle nuove forme giuridiche che caratterizzano l'attività impositiva.

Nel tentativo di evidenziare l'aspetto dinamico del rapporto giuridico d'imposta, contrapposto ad una sorta di staticità che poteva cogliersi nella denominazione tradizionale, una parte della dottrina più recente ha tentato una diversa impostazione terminologica, definendolo "procedimento"<sup>28</sup>.

### **7. La potestà amministrativa d'imposizione.**

Deve seguire, nella trattazione, su di un piano logico di continuità con l'esame del principio di capacità contributiva, quello della potestà amministrativa d'imposizione, ovvero il fascio di poteri ed il ruolo degli organi amministrativi cui è demandata l'applicazione dei tributi esistenti, come distinta dalla potestà normativa tributaria, consistente invece nel potere di introdurre tributi.

I soggetti attivi della relazione tributaria hanno infatti il compito di applicare il tributo nella misura corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto, quale risultante dall'applicazione di tutte le disposizioni sostanziali e procedurali contenute nella legge.

---

<sup>27</sup> Giannini, A.D., "Istituzioni", *op. loc. cit.*

<sup>28</sup> Secondo Batistoni Ferrara, "Obbligazione tributaria", in *Dig. IV ed., disc. Priv., sez. comm.*, Torino, 1994, l'espressione "rapporto tributario" o "rapporto giuridico d'imposta" sembra meglio cogliere l'essenza del fenomeno, atteso che è una mera supposizione non suffragata da alcun rilievo concreto che Giannini concepisse tale rapporto come uno statico collegamento di situazioni soggettive gravanti intorno al nucleo centrale costituito dall'obbligazione tributaria.

Si deve considerare – e tale notazione assumerà un valore importante ai fini delle nostre conclusioni – che l’azione dell’amministrazione finanziaria ha natura essenzialmente vincolata, e non già connotata da discrezionalità amministrativa. Ciò è desumibile altresì dalla riserva di legge - relativa - prevista dall’art. 23 Cost., dalla natura strumentale delle norme tributarie e dall’essere queste a fattispecie esclusiva<sup>29</sup>.

L’Amministrazione deve infatti attenersi alle norme di legge, sia sostanziali che formali; non ha margini di ponderazione degli interessi in conflitto; deve verificare la realizzazione del presupposto ed applicare ad esso le norme, non restando spazio per privilegiare o sacrificare alcuno tra gli interessi in conflitto, effettuando una scelta a seguito della formulazione di un giudizio di valore.

Profili di discrezionalità potrebbero, al più, configurarsi in momenti anteriori o posteriori a quello di determinazione della base imponibile, nella facoltà di concedere la possibilità di rateizzare il pagamento del debito tributario iscritto a ruolo, ovvero di sospendere la riscossione fino alla data della pubblicazione della sentenza di primo grado o, ancora, nell’attribuzione del domicilio fiscale in luogo diverso da quello della residenza anagrafica, o nell’adozione di particolari misure cautelari a tutela del credito erariale.

---

<sup>29</sup> Liccardo, “Accertamento tributario”, Napoli, 1956; Perrone, “Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria”, Milano, 1969; Gallo, “Discrezionalità (diritto tributario)”, in *Enc. dir. Agg. III*, 536. Si deve osservare che la natura discrezionale dell’intervento dell’amministrazione nella fase applicativa dei tributi è stata in genere esclusa anche da coloro che configuravano in termini di interesse legittimo la situazione soggettiva del contribuente nei confronti dell’Amministrazione finanziaria; tra gli altri, si vedano: Allorio, “Diritto processuale tributario”, Torino, 1942 (ristampa 1971), 107; Glendi, “L’oggetto del processo tributario”, Padova, 1984, 163 e ss. Meno recentemente, si ricollegava la discrezionalità della p.a. ai notevoli margini di libertà connotanti la determinazione dell’imponibile. Lo esclude, nella fase di applicazione del tributo, Perrone, *op. loc. cit.*

## **8. Le situazioni giuridiche soggettive e la giurisdizione c.d. condizionata.**

Le diverse fattispecie previste dalle norme tributarie producono, in capo ai soggetti, effetti costituiti dalle situazioni giuridiche soggettive di diverso tipo e contenuto.

La situazione soggettiva passiva per eccellenza è l'obbligazione tributaria, che corrisponde alla specificazione, in capo al contribuente, attraverso il verificarsi del presupposto, del generico divieto di contribuzione ex art. 53 Cost., correlato all'altrettanto generico potere d'imposizione.

Non si dubita, ormai da tempo abbandonate antiche *querelles*, che le situazioni giuridiche soggettive afferenti al diritto tributario siano configurabili in termini di veri e propri diritti soggettivi, e che il giudizio tributario innanzi alle Commissioni tributarie assuma, di conseguenza, la configurazione di cd. giurisdizione condizionata, perché l'impugnazione di un atto, pur necessaria ai fini della sua instaurazione, fa da schermo, da "filtro", per così dire, all'accertamento del rapporto d'imposta cioè della situazione sostanziale di debenza o non debenza del tributo.

Pur caratterizzata da pregnanti aspetti pubblicistici, da una scandita procedimentalizzazione, finalizzata anche al controllo ed alla certezza del gettito attraverso l'ampliamento di adempimenti propedeutici e distinti rispetto al verificarsi del presupposto, l'attività dell'Amministrazione finanziaria può esprimersi, al più, in valutazioni discrezionali di carattere esclusivamente tecnico in ordine alla verifica del presupposto ed alla determinazione della base imponibile, mai idonee a degradare i diritti soggettivi in interessi legittimi.

E' utile precisare il momento genetico dell'obbligazione tributaria, il collegamento con il verificarsi del presupposto e le situazioni giuridiche soggettive

da esso scaturenti; l'obbligazione *ex lege*, o più precisamente nascente da un fatto previsto dalla legge, fu lo schema più semplice nel quale la dottrina meno recente ricondusse l'attuazione del prelievo. Occorreva però giustificare e definire su basi scientifiche la fase dell'accertamento, disciplinata da regole pubblicistiche, volte ad inserire nell'attuazione del tributo gli interessi pubblici alla corretta determinazione del presupposto e della base imponibile.

Per lungo tempo gli studi di diritto tributario hanno riguardato i rapporti tra la nascita dell'obbligazione tributaria e l'accertamento quale atto di esercizio della funzione amministrativa di imposizione, studiato unicamente in funzione del rapporto giuridico d'imposta e necessario soltanto per la determinazione e liquidazione del *quantum* del tributo e per conferire certezza ad un'obbligazione tributaria già sorta con il verificarsi del presupposto di fatto. Il momento autoritativo si esplicava attraverso l'atto di accertamento, che aveva la funzione di "dichiarare", determinandone la misura, sulla base di un'attività pubblicistica, un'obbligazione peraltro già sorta al verificarsi del presupposto.

Le teorie costitutive hanno invece traslato in avanti la nascita dell'obbligazione tributaria, e precisamente all'emanazione dell'atto di imposizione, ricollegando ad essa altre situazioni giuridiche soggettive anche strumentali e prive di un autonomo contenuto patrimoniale<sup>30</sup>, ed attribuendo all'atto di accertamento, o di riscossione, o di ingiunzione, la natura giuridica "impositiva", "costitutiva" dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>30</sup> Chiamate "obblighi", per sottolinearne la diversità di contenuto rispetto all'obbligazione tributaria, a carattere necessariamente patrimoniale: si pensi agli obblighi di dichiarazione, di informazione, di tenuta delle scritture contabili ecc. la distinzione non è da tutti accolta, cfr. Fedele, "Le imposte ipotecarie", 295.



Non sono mancate confusioni da parte della letteratura, che ha spesso confuso ed incautamente sovrapposto il problema della nascita dell'obbligazione tributaria – dal presupposto o dall'atto d'imposizione – con quello, diverso, relativo alla fonte “genetica” del tributo, con la conseguenza di confondere l'atto che impone il tributo - legge o provvedimento amministrativo – con il momento della nascita dell'obbligazione tributaria, al verificarsi del presupposto, dell'accertamento, del ruolo.

Può ragionevolmente concludersi che alla relazione soggettiva che esprime, da un lato, l'obbligo del soggetto passivo di corrispondere l'imposta che scaturisce dal presupposto, e dall'altro il diritto dell'ente impositore di conseguire tale imposta, può continuare, per ragioni di chiarezza, ad attribuirsi la denominazione di “rapporto d'imposta”, di conseguenza, le due situazioni giuridiche contrapposte possono continuare a definirsi come “obbligazione tributaria”<sup>31</sup> e “credito d'imposta”.

### **9. Un recente caso specifico di presunta “disposizione”.**

Una recente testimonianza della “presunta” disponibilità dell'obbligazione d'imposta avrebbe potuto contenere l'art. 10 D.L. n° 315 del 30 dicembre 2004 (*“Disposizioni urgenti per garantire la partecipazione finanziaria dell'Italia a Fondi Internazionali di sviluppo e l'erogazione di incentivi al trasporto combinato su ferrovia, nonché per la sterilizzazione dell'I.V.A. sulle offerte a fini umanitari”*), in G.U. n° 306 del 31/12/2004.

---

<sup>31</sup> Si osservi che una corrente letteraria sostiene che dal verificarsi del presupposto discenda una situazione genericamente “doverosa” per colui che lo pone in essere, ma che essa difficilmente possa definirsi “obbligazione”, dovendosi invece ritenere che essa si qualifichi in modo diverso secondo le varie leggi d'imposta, e si concreti in una serie di diverse situazioni soggettive che discendono dalle fattispecie previste dalla legge, e questo perchè non corrisponde con un attuale diritto di credito coattivamente realizzabile in capo all'amministrazione finanziaria; v. Giannini, “Le obbligazioni pubbliche”; Fedele, “Le imposte ipotecarie”, *cit.*, Tremonti, “Imposizione e definitività”, *op. loc. cit.*

Il primo comma dell'articolo così recita: *“Gli addebiti, in qualunque forma effettuati dai soggetti che forniscono servizi di telefonia, degli importi destinati dai loro clienti, mediante SMS, agli aiuti alle popolazioni del sud – est asiatico colpite da catastrofico maremoto, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto”*<sup>32</sup>.

La lodevole iniziativa, accompagnata da una massiccia campagna pubblicitaria e da interventi mediatici di membri del Governo, tesa a devolvere in beneficenza l'imposta “presuntivamente” dovuta sugli *“short messages”* inviati per solidarietà con le popolazioni colpite dallo *“tsunami”*, seppure concretizzata in una singolare norma, avrebbe potuto rappresentare un concreto esempio di disposizione dell'obbligazione tributaria, quale testuale “rinuncia”, da parte dello Stato, alla tassazione delle “donazioni” (“sterilizzandole”, escludendole, cioè, “per effetto di quest'intervento legislativo”, dal campo di applicazione I.V.A.) effettuate tramite sms del costo di € 1, il cui ricavo complessivo era già stato oggetto di “rinuncia” da parte dei gestori di telefonia.

Senonchè, non si è trattato di altro che di una mera “svista”, di una regola di natura meramente interpretativa. Ed infatti, per il caso di specie, non si doveva far altro che applicare le indubbe regole generali dell'I.V.A.

Le suddette “donazioni”, infatti, non avrebbero potuto rappresentare altro che un movimento di capitale, dagli utenti di telefonia, alle compagnie di gestione, fino

---

<sup>32</sup> Il D.L. è stato convertito con modificazioni dalla L. n° 21 del 28 febbraio 2005, che ha, in particolare, modificato l'art. 10 nel seguente: “Gli addebiti, in qualunque forma effettuati a decorrere dal 26 dicembre 2004 dai soggetti che forniscono servizi di telefonia, degli importi destinati dai loro clienti ad aiuti a popolazioni colpite da catastrofi naturali sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto”.

al versamento integrale alle organizzazioni, governative e non, che si occupano di aiuti alle popolazioni colpite dalle calamità naturali.

L'imposta sul valore aggiunto, sia in base alle direttive comunitarie che all'art. 1 della legge istitutiva (D.P.R. 633/72 e successive modifiche), non colpisce "l'entrata di denaro" in sé considerata, ma soltanto quella che costituisca il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione di servizi. Di conseguenza, l'unica ipotesi di assoggettamento a I.V.A. avrebbe potuto essere, al più, quella relativa all'eventuale corrispettivo del servizio che il gestore di telefonia avesse trattenuto a suo favore (e che in via logica avrebbe dovuto essere escluso in radice, stante la natura solidaristica dell'iniziativa e del servizio offerto).

La disposizione succitata avrebbe dovuto significare che qualsiasi altra simile iniziativa, della medesima natura, avrebbe invece scontrato l'imposta e comportato quindi in via ordinaria il prelievo del tributo.

Ma la giurisprudenza costante della Corte di Giustizia delle Comunità Europee – se l'elaborazione dottrinale e pretoria interna non bastasse - pone invece in evidenza che si può parlare di assoggettamento ad I.V.A. solo in presenza di un atto di consumo che sarebbe in ogni caso da valutare in seguito alla raccolta dei fondi (ad es. se si fossero utilizzati i soldi "donati" e ricavati dall'invio degli SMS per acquistare beni in Italia da mandare poi nelle zone colpite), ma di sicuro non nel rapporto tra abbonato telefonico e gestore.

D'altronde proprio la "nuova" imposta ha caducato l'imposta generale sull'entrata, che aveva come presupposto e riferimento per la tassazione l'introito di denaro nell'esercizio di un'attività economica, ed avrebbe – in quel caso sì – richiesto specifiche disposizioni per escludere la tassazione in casi particolari.

(Peraltro, volendo per un attimo allontanarci dalla trattazione *de qua* per completezza logica, la non imponibilità o il non assoggettamento ad I.V.A. del successivo acquisto di beni da inviare all'estero risulterebbe "coperta" sia dalle regole generali sulle esportazioni e sia dall'art. 14 della L. n° 49/1987 sulla cooperazione per lo sviluppo, a norma del quale le operazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato e di organizzazioni non governative riconosciute che provvedono al trasporto ed alla spedizione di beni all'estero, in attuazione di finalità umanitarie, non sono soggette all'I.V.A.. Tale norma è stata evidenziata, per la suddetta operazione di invio degli SMS "solidali", anche dall'ordinanza n° 3390 (Misure di protezione civile, pubblicata nella G.U. n° 2 del 4 gennaio 2005)

## *Capitolo 2*

### *L'indisponibilità.*

#### **1. L'atto di disposizione: l'elaborazione della dottrina tedesca.**

Il concetto di (atto di) disposizione è stato elaborato dalla dottrina del codice civile germanico per designare una categoria di negozi giuridici contrapposta ai negozi obbligatori.

Con il termine “*Verfügung*” (lett. disposizione), la dottrina germanica ha inteso indicare qualunque negozio giuridico che, pur appartenendo al più ampio *genus* dei negozi diretti a produrre una disposizione patrimoniale, produce immediatamente il risultato finale del trasferimento, della modificazione o dell'estinzione di un preesistente diritto soggettivo patrimoniale, implicando una perdita, totale o parziale, di un diritto appartenente, quindi, alla sfera giuridica dei rapporti patrimoniali attivi di un determinato soggetto giuridico (perdita di attivo).

Diversamente, i negozi obbligatori, pur quando eventualmente<sup>33</sup> destinati a determinare una diminuzione patrimoniale, non la producono immediatamente, ma attraverso il “sipario” dell'obbligo e della corrispondente ed ulteriore attività di adempimento della parte che si obbliga; pertanto, il loro effetto immediato, di natura strumentale e non finale, non implica, come in quelli dispositivi, una perdita di attivo patrimoniale, bensì l'assunzione di un “passivo”.

L'atto di disposizione può avere un contenuto attributivo, quando alla perdita patrimoniale a carico del disponente, effetto caratteristico della disposizione, corrisponde un incremento patrimoniale a favore di altri; in tal caso è definito atto di

---

<sup>33</sup> Non sempre ciò accade, ad es. nei contratti (c. di lavoro) che obbligano una delle parti alla prestazione di un'attività.

alienazione, che confluisce, insieme con i negozi obbligatori, nella categoria degli atti c.d. attributivi (una attribuzione patrimoniale può infatti essere posta in essere sia disponendo a favore di altri di un proprio diritto – c.d. atti di alienazione, sia assumendo verso altri un'obbligazione).

Se tale contenuto manca, l'atto è classificabile invece nella diversa *species* dei negozi abdicativi (cd. rinunzie)<sup>34</sup>.

In senso più ampio, una parte minoritaria della dottrina tedesca ha inteso i negozi cd. dispositivi esclusivamente con riguardo all'effetto, includendovi non soltanto le disposizioni di singoli diritti soggettivi (negozi abdicativi o rinunzie, negozi liberatori e negozi di alienazione in senso ampio) ma anche le cd. disposizioni di rapporti giuridici, cioè i negozi con i quali si esercitano diritti potestativi aventi come contenuto la modificazione ed in particolare lo scioglimento di rapporti giuridici complessi derivanti da contratto (ad es. la disdetta, il recesso, l'impugnazione).

Tale impostazione è contestata dalla letteratura prevalente sulla scorta del dato codicistico, atteso che nessuna delle norme dettate in tema di disposizione è applicabile al recesso o alla disdetta, poiché esse si riferiscono a negozi di disposizione in senso stretto.

La disciplina della circolazione dei diritti nel codice germanico è informata al fondamentale principio della separazione in due atti distinti del *titulus* e del *modus acquirendi*: il primo è costituito da un contratto obbligatorio causale (es. vendita, donazione, ecc.) produttivo di un'obbligazione di dare in senso tecnico, il secondo da un contratto traslativo astratto, immediatamente produttivo della modificazione del

---

<sup>34</sup> O dai negozi liberatori e negozi di alienazione in senso ampio, ecc.; cfr. L. Mengoni e F. Realmente, voce "Disposizione, I (atto di -)" in *Enc. del diritto*, XXIX, 1979.

diritto, il contratto obbligatorio prepara l'atto di disposizione, che viene compiuto in funzione solutoria, di adempimento del primo, dell'obbligazione di dare.

## **2. L'atto di disposizione nel nostro ordinamento. Dottrine risalenti.**

Nel nostro ordinamento la circolazione dei diritti è regolata da principi diversi da quelli che dominano il diritto civile tedesco: il principio consensualistico (art. 1376 c.c.) e quello della causalità delle attribuzioni patrimoniali (art. 1325 n° 2 c.c. ).

Inaccettabile è pertanto la ricostruzione del fenomeno con la mediazione dell'obbligazione di dare tra il *titulus* ed il *modus acquirendi*, che coincidono perché il consenso, con cui si perfeziona il contratto e che costituisce titolo dell'attribuzione patrimoniale, determina una sovrapposizione, un'identificazione dell'atto traslativo e del contratto obbligatorio, ed ad esso si collega immediatamente la modificazione del diritto, è condizione necessaria e sufficiente a produrre il mutamento giuridico.

Nel diritto tedesco la categoria dell'atto di disposizione comprende tutti i negozi traslativi: un negozio diretto al trasferimento di un diritto e che non sia idoneo a produrre immediatamente tale effetto è un negozio meramente obbligatorio, cioè produttivo di un'obbligazione di dare in senso tecnico. Tale distinzione fu introdotta nella dottrina italiana sotto la vigenza del codice del 1865, quando era ancora diffusa la concezione del pagamento come atto traslativo di diritti: fuori dal campo di applicazione del principio consensualistico (contratti con efficacia reale) si tendeva pur sempre a ricollegare il trasferimento negoziale di un diritto all'adempimento di un'obbligazione di dare.

In tale ottica, il negozio traslativo (contratto con efficacia reale o pagamento traslativo c.d.) sarebbe sempre un atto di disposizione secondo la categoria elaborata dalla dottrina tedesca.

Ma l'evoluzione dottrinale ha negato al pagamento il carattere negoziale (è piuttosto un atto dovuto), e pertanto ha posto in crisi la possibilità di utilizzare il concetto germanico di atto di disposizione come categoria comprensiva di tutti gli atti traslativi. In effetti, "disporre" è un fenomeno tipico di autonomia privata, e quindi l'atto di disposizione è essenzialmente un negozio<sup>35</sup>.

Caducato il rilievo della figura del pagamento come negozio traslativo di diritti, il concetto di atto di disposizione nel senso tecnico della dottrina tedesca non è più idoneo a comprendere tutti i negozi traslativi, ma soltanto quelli immediatamente traslativi (o costitutivi), cioè i contratti con efficacia reale nel senso dell'art. 1376 ed i contratti traslativi reali, che producono, come i primi, il mutamento giuridico immediatamente all'atto della perfezione del contratto, ma se ne distinguono perché non si perfezionano con il semplice consenso, richiedendo l'ulteriore adempimento della consegna della cosa che ne forma l'oggetto.

Accanto a tali contratti vi sono poi quelli con effetto traslativo mediato (art. 1476 n° 2 c.c.), che si produce soltanto cioè con la mediazione di un fatto successivo alla loro perfezione, integrativo della fattispecie traslativa, e che consiste normalmente nell'adempimento di un'obbligazione assunta dalla parte che sarà alienante.

### **3. Il concetto di indisponibilità nelle più moderne dottrine.**

Quanto preliminarmente osservato evidenzia come il concetto di disponibilità e di atto di disposizione, nati nell'elaborazione della dogmatica tedesca, siano stati nell'attenzione della nostra dottrina civilistica già da tempi risalenti, eppure siano

---

<sup>35</sup> Pugliatti, "L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti", in *Diritto civile. Saggi*, Milano, 1951; *Id.*, "Considerazioni sul potere di disposizione", *ivi*.



tuttora densi di incertezze soprattutto a causa della carenza di precisi riferimenti e soprattutto di una definizione normativa.

Manca una organica e recente trattazione del tema che non sia solo tangente ad esso per procedere poi ad altri fini, e talvolta i tentativi, pur autorevoli, di ricostruzione non affrontano l'indagine sul piano della teoria generale, bensì tendono a ridursi ad una più o meno completa elencazione dei casi specifici testualmente previsti di indisponibilità, non senza premettere ed avvertire che la categoria, pur utile su un piano descrittivo, risulta di incerta configurazione da un punto di vista strettamente scientifico<sup>36</sup>.

Secondo una prima corrente di pensiero<sup>37</sup>, “la c.d. indisponibilità è un mero rilievo di fatto, una sintesi verbale operata dalla dottrina sull'effetto, dipendente da altri principi che possono limitare la disposizione dei beni...”; in via di prima approssimazione, si può distinguere una indisponibilità direttamente riferibile ai diritti, sintomo della mancanza in essi “dell'attitudine a subire atti dispositivi”<sup>38</sup>, che può essere conseguenza della natura stessa del diritto o di espressa dichiarazione legislativa, come desumibile dal capoverso dell'art. 1966.

Tralasciando le esplicite previsioni di indisponibilità operate dalla legge in relazione, tra gli altri, all'usufrutto legale, al diritto agli alimenti, al diritto d'uso ed a quello di abitazione, e l'indisponibilità di diritti personalissimi (diritto alla vita ed alla integrità fisica), si osserva<sup>39</sup> che richiamare tale concetto in relazione ai diritti

---

<sup>36</sup> Francario L., voce “Indisponibilità (vincoli di)” in *Enciclopedia giuridica Treccani*.

<sup>37</sup> Cassese S., “I beni pubblici”, Milano, 1969, Lucarelli F., “Solidarietà e autonomia privata”, Napoli, 1970.

<sup>38</sup> Pugliatti S., “L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti”, in *Ann. Messina*, I, 1927, e poi in *Diritto Civile. Metodo – Teoria – Pratica*, Milano, 1951.

<sup>39</sup> Francario L., *op.loc. cit.*

della personalità assume un significato diverso rispetto al corrispondente fenomeno riscontrabile in relazione ai diritti patrimoniali, sia perché risulta difficilmente concepibile la persona in termini di “oggetto di diritto”<sup>40</sup>, sia perché viene in questione un bene che ragioni di ordine pubblico fanno ritenere sottratto al regime di circolazione<sup>41</sup>. In dipendenza di tali rilievi, l’indagine in tema di indisponibilità viene di solito ristretta ai soli diritti patrimoniali<sup>42</sup>.

Le difficoltà di individuare la categoria in esame derivano altresì dal fatto che alcuni diritti patrimoniali, e per ciò generalmente disponibili, possono risultare indisponibili in considerazione della veste del titolare o della loro destinazione a soddisfare esigenze generali: ad esempio, nonostante l’apparentemente inequivoca aggettivazione, non sarebbero indisponibili in senso proprio i beni del patrimonio indisponibile dello Stato (art. 828 c.c.), sui quali graverebbe invece un vincolo di destinazione da cui potrebbe discendere solo il divieto di porre in essere negozi che comportino il mutamento di destinazione<sup>43</sup>. Diversa è la condizione giuridica dei beni del demanio, inalienabili ma che possono formare oggetto di diritti a favore di terzi per effetto di atti di concessione da parte dell’autorità amministrativa.

Scarni riferimenti alla disponibilità dei diritti sono contenuti anche nella letteratura manualistica<sup>44</sup>, soprattutto in occasione dell’esegesi dell’art. 1966 del codice civile (in tema di transazione), una delle pochissime norme codicistiche che ne reca un riferimento generale, già nella stessa rubrica (“*Capacità a transigere e disponibilità dei diritti*”), e che così recita: “Per transigere le parti devono avere la

---

<sup>40</sup> Messinetti D., “Oggettività giuridica delle cose incorporali”, Milano, 1970.

<sup>41</sup> Ferri G.B., “Ordine pubblico, buon costume e la teoria del contratto”, Milano, 1970.

<sup>42</sup> Lucarelli F., *op. loc. cit.*

<sup>43</sup> Falzone G., “I beni del patrimonio indisponibile”, Milano 1957.

<sup>44</sup> Si veda Gazzoni F., “Manuale di diritto privato”, X edizione, Napoli 2003, pag. 1241.

capacità di disporre dei diritti che formano oggetto della lite. /La transazione è nulla se tali diritti, per loro natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità delle parti”.

Dall'affermazione secondo cui la transazione presuppone la costante attitudine, sia pure potenziale<sup>45</sup> ad incidere sulla vicenda litigiosa, ed è pertanto negozio dispositivo e non di accertamento, deve dedursi *a contrario* che l'atto di disposizione consenta, a differenza di quello di accertamento, di “incidere sulla vicenda litigiosa”. Salvo approfondire la reale sostanza di tale deduzione, contenuta solo *in nuce*, a livello di mero spunto.

Un chiarimento perviene dalla chiarissima Cass. n° 161 del 10 gennaio 1983, secondo la quale a differenza della transazione, che postula una reciprocità di concessioni tra le parti, in modo che ciascuna di esse subisca un sacrificio, e della rinuncia, che postula l'esistenza di un diritto acquisito e la volontà abdicativa volta a dismettere il diritto medesimo, il negozio di accertamento ha la funzione di fissare il contenuto di un rapporto giuridico preesistente, con effetto preclusivo di ogni ulteriore contestazione al riguardo; esso non costituisce fonte autonoma degli effetti giuridici da esso previsti, ma rende definitive ed immutabili situazioni effettuali già in stato di obiettiva incertezza, vincolando le parti ad attribuire al rapporto precedente gli effetti che risultano dall'accertamento, e precludendo loro ogni pretesa, ragione od azione in contrasto con esso.

Si aggiunge inoltre che il primo comma<sup>46</sup> dell'art. 1966 pretende “la capacità o piuttosto la legittimazione a transigere, cioè a disporre del diritto, a pena di nullità,

---

<sup>45</sup> La critica deve essere innanzi tutto lessicale: un'attitudine esprime pur sempre una potenzialità.

<sup>46</sup> Si ritiene che il primo comma si riferisca tanto alla capacità d'agire in generale quanto allo specifico potere d'agire circa i rapporti sui quali interviene la transazione (Santoro – Passarelli, “La

per difetto di causa (o meglio per inconfigurabilità del tipo)<sup>47</sup>”; discende la tautologica conclusione che la transazione sarebbe disposizione del diritto. E tuttavia ciò non fornisce alcun contributo concreto sul piano della teoria generale, non essendo dato conoscere se si stia indicando solo una parte del tutto, del fenomeno dispositivo, se lo si stia identificando – come potrebbe sembrare, il che però sarebbe inaccettabile – con la transigibilità, oppure se stia indicando solo uno tra i possibili atti ed effetti dispositivi.

Alcuni autori hanno sostenuto che il fenomeno dell’indisponibilità potrebbe trovare applicazione di regola unicamente nel campo della garanzia e della realizzazione del credito, e che rientrerebbe nel più ampio concetto di mancanza di legittimazione ad agire<sup>48</sup>. Altra parte della dottrina ha inteso evidenziare che l’indisponibilità può manifestarsi come vincolo, segnalando al riguardo le ipotesi di maggior rilievo<sup>49</sup>.

In altra parte della trattazione, con riferimento all’azione revocatoria ordinaria ex art. 2901 c. c. (“Il creditore, anche se il credito è soggetto a condizione o a termine, può domandare che siano dichiarati inefficaci nei suoi confronti gli atti di disposizione del patrimonio con i quali il debitore rechi pregiudizio alle sue ragioni.....”), tale dottrina ritiene che sia tale non soltanto l’atto con cui è dismessa la proprietà del bene, ma altresì quello con cui si concede una garanzia reale (cita al

---

transazione”); è stato anche affermato che il 1° comma riguarderebbe la capacità d’agire ed il 2° la legittimazione ad agire (Pugliatti). Una risalente sentenza (Cass. n° 565/1957) ha sostenuto che la norma non si riferisce alla capacità di agire, bensì alla legittimazione a transigere, e che quindi la transazione conclusa da persona legalmente incapace di contrattare è soltanto annullabile e non nulla ex art. 1425 (cfr. Commentario breve al codice civile, (a cura di Cian e Trabucchi), Cedam, 1997.

<sup>47</sup> Come nel caso di transazione conclusa dal conduttore con persona diversa dal locatore, si conclude.

<sup>48</sup> Negro F., voce “Indisponibilità giuridica” in *N.ss. Dig. It.*, VIII, Torino, 1962, pag. 605 e ss.

<sup>49</sup> Francario L., *op. loc. cit.*

riguardo Cass. n° 12123/1990) o si attribuisce un diritto reale di godimento (il riferimento - peraltro non recente - è a Cass. n° 2799/1966), o si concede un immobile in locazione, almeno se essa è ultranovennale (Cass. n° 138/1970<sup>50</sup>), ovvero ancora si assume un'obbligazione nei confronti di un terzo.

Ha cura di aggiungere che il concetto di disposizione va inteso *in senso lato*, alla stregua cioè di un atto “in grado di influire profondamente e negativamente sul patrimonio del debitore, diminuendo l'attivo o aumentando il passivo” e che l'effetto dispositivo può anche conseguire ad un negozio complesso o ad un collegamento negoziale.

A parte la atecnicità del riferimento alla incisione “profonda”<sup>51</sup> sul patrimonio del debitore, che lascerebbe enorme spazio ad arbitri ermeneutici, resta da comprendere e verificare se i cenni del legislatore sottendano una definizione autoctona, dettata ai soli fini di tali ipotesi, oppure se sia possibile enucleare una nozione minima di disponibilità, valevole per ogni fattispecie civilistica ed anche eventualmente in altri settori del diritto<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> In *Giust. civ.*, 1970, I, 1045.

<sup>51</sup> Gazzoni F., *op. loc. cit.*, pag. 667. Ma la Cass. n° 138/1970, pur citata, non contiene alcun riferimento “quantitativo”, ma soltanto agli *atti i quali importano una modificazione giuridico - economica della situazione patrimoniale del debitore*.

<sup>52</sup> In effetti, l'esperienza giurisprudenziale in tema di atti di disposizione non ha riguardato la fattispecie in generale ma ha dato conto specifico alle ipotesi concrete, ad es. ai fini della revocazione; si veda, a riprova di ciò, *ex multis*, Cass. 24 giugno 1968, n° 2109, in *Giust. civ.*, 1968, I, 1604: “Gli atti di disposizione del proprio patrimonio, che possono essere dichiarati inefficaci nei confronti del creditore che eserciti l'azione revocatoria, purchè ricorrano le condizioni richieste dall'art. 2901, sono quelli che importano attuazione o modificazione sulla situazione patrimoniale del debitore, tali da poter pregiudicare o rendere più difficoltosa la realizzazione coattiva del credito. Tutti gli atti dispositivi a contenuto patrimoniale, che incidano negativamente sull'entità o sulla consistenza del patrimonio del debitore, in modo da annullare o ridurre la garanzia derivante ai creditori dalla norma dell'art. 2740, sono soggetti, di regola, all'azione revocatoria”.

#### 4. L'effetto dispositivo.

E' utile, al fine di delineare con precisione il contenuto del concetto di disponibilità, cominciare con l'esegesi dell'art. 1321 c. c., secondo cui il contratto è l'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale.

Il riferimento al contratto regolamentare ha dato le maggiori difficoltà in letteratura: alcuni autori hanno infatti ritenuto che se il c. non produce una vicenda dispositiva sarebbe discutibile la stessa configurabilità di una fattispecie contrattuale, dove per effetto dispositivo s'intende la dismissione di una situazione soggettiva attiva con estinzione della stessa oppure trasferimento ad altri soggetti<sup>53</sup>.

Atto dispositivo in senso tecnico sarebbe ad esempio la rinunzia, ossia la dismissione dalla propria sfera patrimoniale di una situazione giuridica soggettiva attiva, ma non invece il rifiuto che, più che essere un atto dispositivo, è un atto "impeditivo"<sup>54</sup> o dell'ingresso di una situazione giuridica attiva, oppure della determinazione di una vicenda di carattere negativo estintiva di una situazione giuridica passiva (es. remissione del debito).

Le conseguenze pratiche sono rilevanti: l'atto dismissivo, se posto in essere da un debitore e ci sia rischio di una diminuzione della garanzia patrimoniale, oltre

---

<sup>53</sup> Tende tuttavia oggi prevalere la tesi per cui anche soltanto in presenza di un effetto regolamentare (es. un c. che modifica la disciplina di un precedente rapporto) il contratto sarebbe configurabile.

<sup>54</sup> Autorevole dottrina affronta il (discutibile, e la cui coerenza con le premesse poste è difficilmente sostenibile) discrimine tra rinunzia, rifiuto impeditivo (es. rinunzia all'eredità, che è un'espressione atecnica perché si tratterebbe in realtà di un rifiuto, non essendo ancora l'eredità parte della sfera giuridica e patrimoniale di chi ha diritto ad accettarla; al più, si potrebbe parlare di rinunzia al diritto di accettare l'eredità) e rifiuto eliminativo: quest'ultimo rimuoverebbe, a detta di quest'autore, con effetto retroattivo, effetti che si sono già prodotti ma non si sono ancora stabilizzati (es. rinunzia al legato), Gazzoni, F, *op. loc. cit.*, pag. 841 e ss.

alla concorrenza di tutti le condizioni elencate dalla norma, è soggetto a revocazione ex art. 2901, che produce l'effetto di rendere l'atto inopponibile<sup>55</sup> nei soli confronti del creditore agente<sup>56</sup>.

Stando all'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, non importerebbero disposizione in senso tecnico gli atti di *mera amministrazione* della *res* e di *godimento diretto* della medesima<sup>57</sup>, né gli atti c.d. dovuti, posti cioè in essere in adempimento di un obbligo del debitore. Non rientrerebbero nell'esclusione di cui al comma 3 dell'articolo gli atti estintivi di obbligazioni diversi dal normale adempimento, quali la *datio in solutum*, la *cessio solvendi causa*, gli atti novativi, la compensazione convenzionale, che sarebbero, pertanto, revocabili (Cass. n° 12123/1990, già citata).

### **5. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.**

Alla stregua di quanto riscontrato e sulla scorta del presupposto che dottrina e giurisprudenza, fin negli ultimi arresti, e pur nel mutato scenario normativo, continuano ad affermare vigente e quasi a “dare per scontato” il principio di

---

<sup>55</sup> L'effetto della sentenza in sede revocatoria è quello dell'inefficacia relativa.

<sup>56</sup> Si veda al riguardo Cass. n° 1979 del 21 luglio 1966, secondo la quale “per gli atti abdicativi è necessaria una distinzione, occorrendo accertare se essi si ricollegano ad una posizione giuridica già potenzialmente acquisita, nei suoi elementi costitutivi, al patrimonio del rinunziante o se, invece, si concretano nella rinuncia ad una facoltà, per effetto della quale non resta, comunque, modificato, né attivamente né passivamente, il compendio patrimoniale *quo ante* del debitore. Nel primo caso (rinuncia all'eredità, alla prescrizione) l'azione revocatoria è senza dubbio ammissibile, mentre nel secondo caso (rinuncia ad un compromesso d'acquisto) il comportamento del debitore non consente l'esercizio dell'azione pauliana, perché il futuro incremento del suo patrimonio non si pone come conseguenza immediata dell'omessa rinuncia, ma è collegato all'ulteriore adempimento dell'obbligo, da parte del compratore, di corrispondere il relativo prezzo. Ond'è che, di fronte ad una situazione giuridica ancora *in fieri*, il mancato acquisto del bene non può mai assumere il valore e la portata di un atto dispositivo, ma può giustificare tutt'al più il tempestivo esercizio dell'azione surrogatoria”.

<sup>57</sup> *Amplius*, si veda Bigliazzi Geri, Comm. Utet.

indisponibilità dell'obbligazione tributaria, si deve ritenere che si debbano mutuare per il diritto tributario tutte le conclusioni cui si è giunti per altri settori del diritto.

In particolare, preliminarmente, si considera di dover proseguire la trattazione prescindendo dal dato di partenza di un'impostazione dottrinale relativamente recente<sup>58</sup> secondo la quale la validità dell'affermazione dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria potrebbe essere confermata unicamente nel caso in cui fosse delineabile, e quindi autonomamente configurabile, una "categoria" di diritti indisponibili, poiché qualora invece l'indisponibilità dovesse rivelarsi essere una qualifica del diritto "volta a volta individuabile", "incapace di costituire la connotazione peculiare di un'autonoma categoria", il principio risulterebbe svuotato<sup>59</sup>.

In effetti sembra questa un'impostazione "aprioristica", dal momento che parrebbe possibile affermare che certamente dei diritti non disponibili esistano (e ciò è desumibile anche dai citati, espressi, riferimenti legislativi), e che quindi l'indisponibilità sia un attributo astrattamente riferibile almeno a "qualche" ipotesi di diritto; ma forse sarebbe altresì consentito dedurre, argomentando ad esempio dal disposto dell'art. 1966 del codice civile, che la categoria dei diritti indisponibili sia un contenitore "aperto", idoneo a ricomprendere non soltanto un fascio di diritti, per così dire, "fissi", statici perché indisponibili per loro stessa natura, ma altresì di essere incrementata, "di volta in volta", per riprendere l'espressione dell'autore, mediante interventi legislativi.

---

<sup>58</sup> Redi M., *op. loc. cit.*, pag. 425.

<sup>59</sup> In realtà l'Autore giunge poi alla conclusione che sia preferibile riconoscere l'esistenza del carattere indisponibile di un diritto piuttosto che configurare, "in modo arduo e scarsamente convincente", l'esistenza di una specifica categoria di diritti.



Non sono mancati, inoltre, tentativi di verifica della valenza del dogma dell'indisponibilità in materia tributaria che, ricostruendo le figure deflative delle liti tributarie in chiave privatistica, sostanzialmente come vere e proprie transazioni, sono giunti alla conclusione<sup>60</sup>, non condivisibile in tale sede (o quantomeno non ancora condivisibile prima di giungere alla formulazione della tesi) ma coerente con l'impostazione di partenza, di dovere in realtà affermare il suo attuale svuotamento, essendo esso stato vulnerato ed in pratica negato sin dalle esperienze passate di definizione "consensualistica" dei tributi.

Va osservato, preliminarmente che la dottrina e, pur raramente, anche la giurisprudenza, hanno sempre utilizzato numerose differenti espressioni apparentemente analoghe ma invece diverse nella forma e nei contenuti, senza contribuire mai a chiarire l'equivoco terminologico.

A mero titolo di esempio, Cass. civ., sez. I, n° 3018 del 31 luglio 1939 e Cass. civ. Sez. Un., n° 1661 del 15 maggio 1939<sup>61</sup>, nel descrivere la natura del concordato tributario, rifiutando la natura transattiva, definisce la materia tributaria "indisponibile", "incompromessibile", "intransigibile", "dove la legge deve applicarsi di autorità, quale che possa essere l'opinione del privato in ordine ad essa".

In termini più generali, in una sentenza successiva (Cass. Sez. Un. 9 luglio 1949<sup>62</sup>), la stessa Corte faceva discendere il principio dell'indisponibilità dalla natura pubblicistica e quindi dall' "inderogabilità" dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>60</sup> Versiglion M., "Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale", in *L'ordinamento tributario italiano*, Collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi, Milano, 2001.

<sup>61</sup> Entrambe in *giur. Civ. e comm.*, 1939, 1538 ss..

<sup>62</sup> In *Riv. dir. fin.*, 1950, II, 51 ss..

Segni di disomogeneità concettuale in riferimento alle connotazioni dell'obbligazione tributaria si riscontrano in altre due sentenze quasi contemporanee della Commissione Tributaria Centrale, sez. V, n° 18563 del 26 giugno 1959 e sez. III, n° 13450 del 18 febbraio 1959<sup>63</sup>.

In altre occasioni la Cassazione, pronunciandosi ancora sulla natura e sull'oggetto del concordato, ha preso a riferimento, anche nella medesima sentenza, termini quali la "vincolatività", l' "indisponibilità" e l' "irrinunciabilità", ed il panorama diviene ancora più confuso se si considera che tali qualificazioni molto spesso non hanno preso a riferimento il medesimo sostantivo ma, alternativamente, l'obbligazione tributaria, il credito erariale e la potestà impositiva<sup>64</sup>.

E' stato pure sostenuto che il concetto di indisponibilità debba essere ripartito ed esaminato in differenti accezioni<sup>65</sup>: in quella dell'inaccessibilità, in campo tributario, del negozio civilistico; nel relativo corollario dell'irrinunciabilità al "credito tributario" ovvero al "potere amministrativo d'imposizione"; come derivante dall'inderogabilità della norma tributaria e dalla vincolatezza dell'agire dell'amministrazione finanziaria, poiché non potrebbe tenersi distinto il piano della produzione normativa da quello di attuazione della norma.

In realtà il problema specifico della presente trattazione risiede proprio in questo: nello stabilire e verificare, sgombrato il campo dai suddetti equivoci terminologici, se esista e, in caso affermativo, quale ne sia la fonte, la presunta, asserita, indisponibilità dell'obbligazione tributaria; che cosa debba precisamente ed

---

<sup>63</sup> Berliri A., "Massimario di giurisprudenza delle imposte, 1958 – 1965", 54 – 55.

<sup>64</sup> Si vedano Cass. civ., I sez., n° 883 del 10 marzo 1975 in *Boll. trib.*, 1975, 1460; Cass. civ., I sez., n° 3174 del 28 settembre 1976 in *Boll. trib.*, 1977, 711; Cass. civ., I sez., n° 1276 del 27 febbraio 1979, in *Boll. trib.* 1980, 487 e ss.

<sup>65</sup> Versigliani M., *op. loc. cit.*.

effettivamente considerarsi “indisponibile” e perché, se in forza di disposizioni di legge, o per sua stessa “natura”, per effetto di principi più generali del nostro ordinamento, di rango superiore e che non si potrebbero porre in discussione se non negando, per questo, la stessa essenza dello Stato di diritto costituzionalmente conformato.

## *Capitolo 3*

### *Verifica dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.*

#### *Gli strumenti di definizione "concordata" dei tributi.*

##### **1. L'indisponibilità come espressione di *ius imperii*.**

L'affermazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stata posta in termini categorici sin da tempi più risalenti, anche in occasione di questioni ontologicamente diverse, il che ne ha ritardato la sistemazione e confuso la reale portata.

L'inderogabilità delle norme tributarie scaturiva, nell'esperienza precedente a quella dello Stato di diritto, dalla stessa conformazione del modo di operare dello Stato, che storicamente si riteneva fornito di doppia personalità, una di diritto pubblico, per l'azione *iure imperii*, che s'imponeva agli amministrati quale manifestazione immediata di supremazia generale, l'altra di diritto privato, *iure gestionis*, per l'esercizio del c.d. *ius fisci*, necessario al fine di procacciarsi i mezzi finanziari per l'esercizio dell'autorità.

E' opportuno ricordare che a tale concezione era legato altresì, tradizionalmente, il principio della c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi – definibile oggi più correttamente come “di dissociazione tra validità ed efficacia” dell'atto – coerentemente con la sistemazione dogmatica della patologia del provvedimento; l'impostazione, evidentemente smentita anche più di recente, ed in special modo dalla novella della L. n° 241/90, densa di privilegi per la p.a. che sarebbero oggi inaccettabili, non consentiva di qualificare in termini di nullità l'atto dell'autorità se non per questo commettere un “delitto di lesa maestà”; tale vizio avrebbe posto in discussione infatti la stessa autorità, negando gli effetti di una sua

manifestazione che in alcun caso poteva essere paritetica; non era consentito peraltro individuare alternative “intermedie” tra la validità dell’atto e, al limite, la sua inesistenza.

In uno Stato “ad ordinamento amministrativo” non ancora retto dal principio di legalità ed erede dello Stato di polizia, l’amministrazione pubblica è su un piano qualitativamente diverso rispetto a quello di ogni altro soggetto, sulla cui sfera giuridica produce effetti, mediante l’attività provvedimentale, che non necessitano di alcun consenso. In più, il sovrano è depositario di poteri legislativi, giudiziari ed anche esecutivi; è *legibus solutus*, per cui ben può darsi che egli possa sottrarsi – e di frequente ciò avveniva nella prassi - ad obblighi ed impegni eventualmente assunti con i privati.

In un simile scenario sarebbe stata inconcepibile la facoltà di “rinunziare” ad alcuna delle proprie attribuzioni.

## **2. Casi giurisprudenziali.**

Già nella metà del secolo scorso, in un assetto costituzionale pur diverso da quello attuale, anche in seguito alla riforma del titolo V della Carta fondamentale, alcune controversie in tema di finanza locale diedero l’*input* all’elaborazione di principi pacificamente ritenuti poi operanti anche per le imposte erariali.

Le S.U. della Corte di Cassazione si occuparono, nel 1949, della questione relativa alla perdurante efficacia del “titolo generale e perpetuo di esenzione tributaria”, vantato dal contribuente nei confronti del Comune<sup>66</sup>.

La questione era di notevole importanza pratica alla luce del mutamento della legislazione sotto il vigore della quale tale istituto era stato concepito; vigente il

---

<sup>66</sup> Cass. 9 luglio 1949, in *Riv. dir. fin.*, 1950, II, con nota di Pomini.

principio di inderogabilità dell'obbligazione tributaria nella finanza locale, il contribuente non avrebbe più potuto vantare l'esenzione, sia pure riconosciuta da una serie di giudicati recenti.

Le leggi sulla finanza locale vigenti nell'anno in cui fu sottoposta alla Suprema Corte la questione non consentivano la disposizione dei tributi comunali, espressione dell'esercizio della pubblica autorità.

Le S.U. sancirono, in conseguenza, l'inderogabilità dell'obbligazione tributaria perché "di natura pubblicistica" ed espressione della sovranità dell'ente impositore; per l'obbligazione relativa ai tributi locali, in cui pure innegabilmente si esplica la sovranità statale e sono riscontrabili elementi pubblicistici, non possono valere regole diverse da quelle vevoli per le imposte erariali, per le quali non è riscontrabile alcun potere discrezionale nell'esercizio dell'imposizione tributaria e l'amministrazione finanziaria ha il potere – dovere di agire nel rispetto del principio di legalità, sia formale che sostanziale.

La pronuncia della Cassazione era in linea con altre già rese precedentemente e con le quali si era sancita la nullità tanto del patto con cui il Comune che aveva concesso ad un'impresa, per contratto, lavori edilizi a cottimo, la aveva poi esentata dall'imposta di consumo sui materiali di costruzione, quanto delle transazioni sull'imposta e della rinuncia a specifici tributi, sotto la forma di assunzione dell'obbligo a rimborsarli<sup>67</sup>.

Un altro spunto di riflessione fu offerto da una vicenda dei primi anni '50 del secolo scorso, che vide protagonista lo Stato italiano: si era stipulato, nel 1946, un accordo con gli Stati Uniti per l'acquisto di alcune navi *liberty*, da rivendersi agli

---

<sup>67</sup> Si veda per i riferimenti giurisprudenziali Pomini, *op. loc. cit.*

armatori nazionali “senza alcun lucro ed in esenzione da qualsiasi imposta”; gli armatori avrebbero acquistato in esenzione dall’imposta di registro, dal diritto di licenza e dall’imposta generale sull’entrata.

Mentre però nei singoli contratti di compravendita vennero richiamate tali clausole, e si provvide tempestivamente a formalizzare con due decreti legislativi le esenzioni dalle imposte di registro e generale sull’entrata, nulla fu detto per il diritto di licenza, cosicché, al momento del passaggio delle navi dalla bandiera estera a quella italiana, la dogana pretese dai singoli armatori il pagamento del contestato diritto<sup>68</sup>.

Sulle controversie individualmente instaurate<sup>69</sup>, il Tribunale di Roma ritenne nulla la clausola contrattuale in forza della quale il Ministero del Tesoro si era obbligato ad esonerare dal pagamento del diritto di licenza; viceversa, il Tribunale di Genova pervenne alla conclusione opposta, su basi essenzialmente privatistiche, in nome del principio di buona fede nell’adempimento delle obbligazioni assunte.

Autorevole dottrina<sup>70</sup> impostava la questione ritenendo corretta la soluzione del Tribunale di Roma proprio sulla scorta di principi di natura pubblicistica, in nome del principio di inderogabilità dell’obbligazione tributaria: come essa nasce al verificarsi del presupposto previsto dalla legge, così anche esenzioni ed agevolazioni non possono che essere previste in base alla legge.

I germi delle ns. conclusioni sono già *in nuce* in queste riflessioni: si osservi che, forse inconsapevolmente, tale corrente di pensiero sta ammettendo la derogabilità, sia pure solo in base a legge e non in via convenzionale, del suddetto

---

<sup>68</sup> Si veda Redi M., *già cit.*

<sup>69</sup> Sentenze dell’8 ottobre 1952 e del 29 novembre 1952, in *Riv. dir. fin.*, 1953, II, 3 e 291, con note di Cobianchi e Giannini.

<sup>70</sup> Giannini, vedi nota precedente.

principio di indisponibilità. In altri termini, sarebbe sufficiente che una legge di rango ordinario prevedesse la facoltà di disporre dell'obbligazione tributaria, il che, nella specie, non era avvenuto.

### **3. Il “vecchio” concordato.**

L'affermazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stata già posta in crisi durante la vigenza dell'istituto del concordato tributario, ma senza che alla realtà sostanziale venisse adeguata una motivata e ponderata riflessione teorica.

Numerosi sono stati i problemi posti dal “vecchio concordato”: esso consisteva, semplificando, in una sorta di contraddittorio tra ufficio e contribuente in merito ai presupposti d'imposizione, dal quale, in caso di accordo, poteva scaturire una dichiarazione di rettifica dell'imponibile.

Il termine designava il peculiare fenomeno per cui il privato interviene nell'attività impositiva relativamente alla quantificazione del tributo, e numerose sono state, nel corso del tempo, le norme che hanno consentito una forma di accordo o di adesione del contribuente alla quantificazione dell'imponibile effettuata dall'ufficio.

Già il T.U. n° 4021 del 24 agosto 1877 disponeva, all'art. 43, che le commissioni distrettuali potevano, in materia di imposte dirette, aumentare i redditi accertati dall'ufficio, compresi quelli concordati.

Una forma di questo intervento era altresì prevista dal regolamento n° 560 dell'11 luglio 1907, concernente l'applicazione dell'imposta di ricchezza mobile, ed a norma del quale il concordato aveva la funzione di rendere giuridicamente certa la misura dell'imponibile determinato dall'ufficio, e la sua efficacia risiedeva nella



circostanza che le valutazioni formulate dall'amministrazione erano accettate dal contribuente.

Per questo, si sosteneva, esso non doveva essere inteso come la “rinunzia ad una parte del tributo”, bensì come uno strumento preordinato ad eliminare l'incertezza sulla determinazione dell'imponibile.

La L. n° 1 del 5 gennaio 1956 determinò un'evoluzione dell'istituto, consentendo all'ufficio di modificare ed integrare l'accertamento in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, ed alla Commissione Tributaria di 1° grado di sospendere la pronuncia e di rinviare gli atti all'ufficio per il nuovo accertamento.

La legge non eliminava l'istituto del concordato ma, pur richiamando numerose volte il regolamento del 1907, evitava di utilizzare il termine “concordato”, preferendovi quello di “adesione”.

La riforma Vanoni abolì invece l'istituto, che si era prestato a notevoli abusi, ed il T.U. delle imposte dirette, emanato con D.P.R. n° 645 del 29 gennaio 1958, sostituì il concordato con l'adesione del contribuente, che si poneva unicamente come condizione di definitività dell'accertamento. E tuttavia la normativa non apportò significativi elementi di chiarezza, anche perché in effetti non appariva sostanzialmente difforme dalla precedente.

L'istituto dell'adesione per le imposte dirette fu abolito dalla riforma tributaria degli anni '70, pur sopravvivendo, ancora per alcuni anni, per quelle indirette; l'art. 50 D.P.R. n° 634 del 26 ottobre 1972 contemplava ancora la definizione dell'imponibile per adesione, ed analoga disposizione dettava, in materia di successioni e donazioni, l'art. 27 D.P.R. n° 637 dello stesso anno.

Tali norme furono applicabili anche all'INVIM, in forza del richiamo contenuto nell'art. 31 D.P.R. n° 643 del 26 ottobre 1972; non furono poi riprodotte nei T.U emanati con D.P.R. n° 131 del 26 aprile 1986 e D. lgs. n° 346 del 31 ottobre 1990 in materia di imposta di registro e sulle successioni e donazioni<sup>71</sup>.

Se è vero che il concordato non costituiva la rinuncia a percepire una parte dell'imposta, ma soltanto la facoltà per l'ufficio di rivedere il proprio operato per determinare nuovamente ed in modo definitivo la base imponibile, in realtà esso incideva proprio sull'entità dell'obbligazione tributaria, definita in contraddittorio con la p.a..

Le costruzioni teoriche hanno tentato ogni possibile sforzo per negare ogni traccia che potesse in qualche modo avvicinare il concordato ad una transazione, nel timore, più o meno dichiarato, di scalfire il principio dell'inderogabilità dell'obbligazione tributaria, ma è stata pure a lungo sostenuta la tesi negoziale del concordato, incardinata sulla nozione civilistica della transazione e supportata con le palesi correlazioni e similitudini che, in ordine allo scopo, all'oggetto ed al presupposto dell'istituto, la norma tributaria avrebbe consentito.

Non si mancò di evidenziare<sup>72</sup> come nel concordato tributario e nella transazione fossero comunemente essenziali la volontà di dirimere o prevenire una controversia, l'*aliquid datum* contrapposto all' *aliquid retentum* e la *res dubia*.

---

<sup>71</sup> Si vedano: Allorio, "Concordato tributario", in *Noviss. Dig. It.*, 1959, III, 991; Carnelutti, "Contratto e diritto pubblico", in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, I, 665; Cocivera, "Concordato tributario", in *Enc. dir.*, VIII, 525; Gaffuri, "Il concordato tributario come accordo transattivo", in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, 396; Puoti, "Concordato tributario", in *Enc. giur. Treccani*, VII; Tesoro, "Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali", in *Giur. It.*, 1970, III, 2, 55; Tremonti, "Obbligazione solidale tributaria e condono", in *Riv. dir. fin.*, 1977, II, 258.

<sup>72</sup> *Ex plurimis* si veda: Uckmar A., "La legge del registro", IV, Padova 1941; in un primo lavoro anche Allorio, "Diritto processuale tributario", Torino, 1942, il quale aveva sostenuto "che nel concordato

Su posizioni diverse si collocò altra parte della dottrina, che specificò come avrebbe potuto parlarsi di transazione nel campo dell'imposizione fiscale solo se questa avesse avuto ad oggetto una controversia giuridica concernente l'esistenza dell'obbligazione tributaria<sup>73</sup>.

Altra corrente di pensiero<sup>74</sup>, pur confermando la struttura negoziale del concordato, aveva invece aderito alla categoria dei contratti di diritto pubblico, nel cui ambito aveva ricompreso anche il concordato tributario.

Diversamente, l'istituto fu ricostruito anche, in chiave non negoziale, in termini di atto unilaterale amministrativo; talvolta come mero atto amministrativo di accertamento, talaltra come negozio unilaterale di accertamento, ed in seguito, definitivamente tramontato lo schema contrattuale transattivo, come atto unitario o anche come fattispecie procedimentale complessa<sup>75</sup>, e sempre con notevoli difficoltà interpretative, sino alla – temporanea – scomparsa dell'istituto.

#### **4. Il giuramento “d'imposta” o “fiscale”.**

L'istituto del c.d. giuramento d'imposta, disciplinato dall'art. 39 del R.D. n° 2169 del 24 novembre 1919 in materia di imposta straordinaria sul patrimonio, richiamato poi dall'art. 23 del R.D. 30 dicembre 1923 n° 3270 in materia di imposta di successione presentava alcune caratteristiche che per certi versi potevano indurre a considerarlo, in una sorta di continuità logica, un precedente del concordato, quanto meno sotto

---

tributario si ravvisasse un provvedimento d'imposizione, preceduto però, in funzione di presupposto, da un accordo transattivo sull'ammontare del tributo”; in seguito l'Autore mosse verso la tesi opposta, riflettendo che “l'Amministrazione finanziaria non manifesta due volte la sua volontà (transigendo prima ed imponendo poi) ma una sola”. Si veda al riguardo la voce “Concordato tributario”, *cit.*

<sup>73</sup> Guicciardi, “Le transazioni degli enti pubblici”, in *Arch. Dir. pubbl.*, 1936, 220 ss.

<sup>74</sup> Berliri A., “Il concordato fiscale: contratto di diritto pubblico”, 273 e ss.

<sup>75</sup> Si veda Versiglioni M., *op. loc. cit.*

l'aspetto dell'intervento del contribuente nel procedimento di determinazione della base imponibile in contraddittorio con l'ufficio.

Consisteva infatti nella sottoscrizione, da parte del contribuente, da rendere presso gli uffici dell'amministrazione finanziaria, di una formula di giuramento per confermare la veridicità della dichiarazione dei beni e delle passività patrimoniali.

L'art. 2 del decreto del Capo del Governo 19 giugno 1934, per la richiesta di diminuzione dell'imposta sui fabbricati, per avvenuta riduzione delle "pigioni" sotto il limite segnato dal reddito soggetto ad imposta, concesse all'ufficio delle imposte la facoltà di chiedere che la dichiarazione del contribuente venisse confermata con un giuramento, prestato innanzi al funzionario incaricato dell'Amministrazione finanziaria.

Anche l'art. 23 R.D. n° 3270 del 30 dicembre 1923, in materia di successioni, già citato, attribuiva all'ufficio il potere di chiedere la conferma, con giuramento, della denuncia di successione presentata dal soggetto tenuto al pagamento.

A testimonianza della diffidenza verso l'istituto, potenzialmente idoneo a scalfire il tradizionale principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, la circolare n° 53646 del 17 settembre 1923<sup>76</sup> chiarì la portata della norma e ne raccomandò agli uffici l'uso "con prudenziale discernimento"; anche le pur rare pronunce giurisprudenziali ritennero tale strumento un'*extrema ratio*, utilizzabile nel caso in cui l'omissione dell'erede non fosse altrimenti provabile<sup>77</sup>.

La dottrina, sulla stessa linea, affermò che il giuramento era un mezzo sussidiario della dichiarazione tributaria, ed anzi aggiuntivo ed integrativo di questa:

---

<sup>76</sup> In *Boll. trib.*, 1923.

<sup>77</sup> Si veda Comm. 27 giugno 1952, n° 38049, in *Riv. fisc.*, 1954, 540.

un atto extraprocessuale appartenente alla fase amministrativa dell'imposizione, un mero "espediente di carattere psicologico"<sup>78</sup>.

Connessa alla riflessione sull'istituto come inserito nell'*iter* del procedimento per l'imposizione tributaria è quella del giuramento come mezzo di prova, nei suoi rapporti con la realtà processuale. Si sostenne che ammettere che il giudice tributario avesse tutti i poteri d'indagine degli uffici non induceva a ritenere automaticamente che egli potesse anche invitare il contribuente ad integrare con il giuramento la propria dichiarazione, che non è atto del processo bensì, appunto, del procedimento amministrativo impositivo<sup>79</sup>.

L'art. 6 L. n° 1 del 5 gennaio 1956<sup>80</sup> introdusse il giuramento nel processo tributario, disponendo che *"in caso di mancata dichiarazione o quando il reddito dichiarato sia inferiore alla metà di quello proposto nell'accertamento, l'organo giudicante ha la facoltà di deferire al contribuente giuramento su fatti specifici non di carattere estimativo che abbiano rilevanza ai fini dell'applicazione delle imposte dirette e debbano essere conosciuti dalla persona chiamata a giurare"*.

E' evidente che proprio dalla soluzione del problema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria dipendeva l'ammissibilità stessa dell'istituto del giuramento d'imposta; anche tale occasione fu completamente trascurata dalla dottrina, che trasportò l'indagine sul piano esclusivamente probatorio, assorbendola nella più ampia e complessa questione processuale.

---

<sup>78</sup> Rotondi, "Giuramento (dir. trib.)", in *Enc. dir.*, Milano, XIX, 160.

<sup>79</sup> Allorio, "Diritto processuale tributario", Torino, 1962, 357.

<sup>80</sup> Sulla base del disegno di legge 6 aprile 1954, presentato al Senato dal Ministro delle finanze e contenente le "Norme integrative della L. n° 25 dell'11 gennaio 1951, sulla perequazione tributaria".

L'istituto, considerato del tutto marginale sia dalla prassi<sup>81</sup> che dalla giurisprudenza<sup>82</sup>, solo latamente potrebbe avvicinarsi a quelli esaminati o da esaminare, essendo ad essi accomunato esclusivamente dalla circostanza della partecipazione del contribuente all'emanazione dell'atto di accertamento.

E tuttavia, anche sotto il profilo della partecipazione del contribuente, sembra possibile osservare che sussista una sostanziale eterogeneità tra le figure esaminate, dovendo assolutamente escludersi che nel giuramento fiscale sia presente l'aspetto di consensualità che – almeno secondo una corrente di pensiero - costituisce invece il nucleo essenziale di altri strumenti di definizione “concordata” delle imposte.

### **5. L'accertamento con adesione.**

L'accertamento con adesione, ancorché certamente legato, per alcuni profili, al “vecchio” concordato, presenta caratteri di assoluta novità.

In precedenza, si era in presenza di uno strumento preordinato all'accertamento “quantitativo” dell'imponibile, la cui *ratio* era quella di pervenire alla determinazione del tributo scongiurando l'insorgere di controversie tra amministrazione e contribuente.

L'accertamento con adesione – oltre a determinare un significativo abbattimento delle sanzioni – consente che la determinazione delle imposte possa essere fisiologicamente adottata in misura minore di quella a cui si potrebbe giungere attraverso l'ordinario procedimento di accertamento. Tale strumento è stato legislativamente congegnato per la determinazione del tributo, non soltanto suscettibile di conseguire la determinazione dell'imponibile attraverso il contraddittorio, ma consentendo, altresì, di tener conto, attraverso la comparazione

---

<sup>81</sup> Vedi circ. n° 53646 del 17 settembre 1923, *cit.*

<sup>82</sup> Per tutte, Comm. Imp., 27 giugno 1952 n° 38049, in *Riv. fisc.*, 1954, 540.

dell'interesse alla sollecita e certa riscossione, nonché all'esatta determinazione dell'imposta, dell'alea insita in ogni possibile instaurazione di controversie.

Pertanto, secondo autorevole dottrina<sup>83</sup>, è stata ricondotta alla fisiologia dell'istituto la possibilità che l'Agenzia rinunci a prospettazioni, di fatto o anche di diritto, non tanto in base alla convinzione della loro infondatezza, bensì in contemplazione del rischio connesso alla controversia giudiziaria.

Nella Circolare Ministeriale dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e contenzioso n° 65/E del 27 giugno 2001 si tenta un'individuazione, sia pure *a contrario*, della qualificazione giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente: non è un contratto con il quale l'Amministrazione finanziaria determina, insieme con il contribuente, il contenuto dell'atto di accertamento (definizione consensuale del contenuto dell'atto) in quanto la pretesa tributaria è estranea alla sfera dell'autonomia negoziale; non è una transazione in via amichevole in quanto, a tacer d'altro, ai sensi dell'art. 1966 c. c. la transazione è possibile soltanto per quei rapporti dei quali le parti abbiano la libera disponibilità e tali non sono, in quanto non abdicabili, le potestà pubbliche della Pubblica Amministrazione, tra cui la potestà di imposizione tributaria (da cui direttamente discende la pretesa tributaria) e quella punitiva; nemmeno può qualificarsi come "accordo sostitutivo" di un provvedimento ex art. 11 della legge n° 241 del 7 agosto 1990, anche perché tale norma, per espressa previsione dell'art. 13, comma 2, della stessa legge non è applicabile ai procedimenti tributari, "per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano". (...) Il contraddittorio, pur valorizzando la partecipazione del contribuente interessato al procedimento tributario, non assume la rilevanza della

---

<sup>83</sup> Batistoni Ferrara, *op. loc. cit.*

trattativa ma vale esclusivamente ad apportare ulteriori elementi di valutazione che l'Ufficio esamina al fine di determinare il contenuto dell'atto di accertamento.

Malgrado i tentativi di qualificazione, sia pure *in negativis*, dell'istituto, è evidente che non possa essere negata la circostanza che, in tema di accertamento con adesione, il legislatore abbia attribuito all'amministrazione il potere di disporre, al ricorrere di certi presupposti, del credito tributario.

Si sono, al riguardo, tradizionalmente alternate soluzioni di impronta privatistica ad altre di impostazione pubblicistica; alla matrice privatistica va ricondotta la tesi, nuovamente riproposta dalla dottrina più recente, che individua nell'accertamento con adesione un contratto di transazione<sup>84</sup>, quella del negozio atipico di accertamento, quella del contratto di diritto privato o di diritto pubblico, seppure nell'incerta configurazione datane dalla dottrina amministrativa.

All'impostazione pubblicistica vanno ricondotte le tesi dell'accertamento con adesione come atto unilaterale dell'Amministrazione finanziaria, rispetto al quale l'adesione del contribuente ha la funzione di *condicio iuris*, e quella dell'accordo bilaterale di diritto pubblico non avente natura contrattuale. L'istituto si caratterizza per la cooperazione ed il consenso del contribuente, che opera in tal caso non all'esterno, ma all'interno dell'atto, come sua componente e come componente dell'accordo, tanto che è giustificabile una ricostruzione in termini di consensualità ma non di contrattualità. Attraverso l'accordo si perviene alla formazione dell'atto ed al superamento della *res incerta*, ma tale rilevanza non è tale da trasformare l'atto bilaterale in atto negoziale, poiché la caratteristica peculiare del negozio è quella di essere dispositivo, il che vorrebbe dire, in tal caso, far dipendere la determinazione del debito d'imposta dalla volontà di ambedue le parti, assunte come espressione di

---

<sup>84</sup> In tal senso, Batistoni Ferrara e Versiglioni, *op. loc. cit.*



autonomia privata. La natura pubblica della potestà impositiva non consente, tuttavia, di alienare fino in fondo la posizione delle parti pervenendo ad una soluzione di tipo contrattuale. Potrebbe allora concludersi, secondo una parte della letteratura, che si sia in presenza di un atto bilaterale consensuale ineguale, cui intervengono, in posizione non pariordinata, la Pubblica Amministrazione ed il privato.

La prima, nell'esercizio della sua funzione pubblica; il secondo, nell'ampia sfera di libertà accordatagli dall'autonomia privata, trattandosi, dunque, di un modulo pubblicistico non contrattuale di tipo dichiarativo<sup>85</sup>.

Si giungerebbe, così, a ricostruire l'istituto secondo una chiave né privatistica e contrattualistica, mancando l'equivalenza dei soggetti coinvolti, né in termini di atto amministrativo, nel tentativo di disegnare il rapporto tra Stato e contribuente riducendo i profili autoritativi della potestà amministrativa e di intendere l'interesse fiscale in un modo nuovo, non più inteso come interesse pubblico *tout court*, bensì come interesse collettivo della molteplicità dei soggetti che compongono la collettività, interesse all'efficienza, alla semplificazione ed alla partecipazione all'attività amministrativa.

## **6. La conciliazione giudiziale.**

Lo stesso potere, a maggior ragione, lo si deve riconoscere in tema di conciliazione giudiziale, con riguardo alla quale parte della letteratura<sup>86</sup> ha sostenuto che la possibile natura transattiva, argomentabile da considerazioni non dissimili da quelle già ricordate, è suffragata dall'inserimento in un processo già instaurato e dalla conseguente "normale" rinuncia a reciproche pretese in funzione della definizione della controversia.

---

<sup>85</sup> La tesi è di Gallo F.

<sup>86</sup> Si veda la nota precedente.

La conciliazione giudiziale in materia tributaria è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 4 D.L. 18 luglio 1994 n° 452, che ha novellato il D.P.R. n° 636 del 1972 inserendovi l'art. 20 – *bis*.

Quando una controversia avesse avuto riguardo a questioni non risolvibili in base a prove certe e dirette, ciascuna parte avrebbe potuto, in udienza, proporre all'altra la conciliazione; essa poteva essere tentata anche dal Collegio, e non soltanto durante l'udienza di primo grado, ma altresì prima della stessa o anche in appello.

Il D.L. istitutivo fa reiterato più volte<sup>87</sup>; fu resa possibile una conciliazione anche parziale della controversia, si fissò una prima versione degli effetti premiali connessi, venne prevista un'elencazione di mezzi probatori ricorrendo i quali era interdetta la possibilità di conciliare; fu eliminato il riferimento alla “prova diretta”, della quale comunque non v'era una definizione condivisa, e furono ulteriormente ridotte le sanzioni.

L'art. 1, comma 3, del D.L. n° 403 del 26 settembre 1995, convertito in L. n° 495 del 20 novembre 1995, abolì in seguito il requisito della “certezza della prova” quale limite alla possibilità di conciliare, che fu invece ancorata alla sussistenza dei requisiti necessari per l'accertamento con adesione.

La conciliazione era utilizzabile a fronte di questioni relative all'esistenza, alla stima, all'imputazione a periodo dei componenti del reddito d'impresa e di lavoro autonomo; per le imposte indirette ci si riferiva al valore, o al maggior valore, determinato dall'Ufficio con riguardo ai beni suscettibili di valutazione secondo le singole leggi d'imposta.

---

<sup>87</sup> Con D. L. n° 538 del 17 settembre 1994, con integrazione ad opera del D.P.R. 28 settembre 1994 n° 592 giusta delega contenuta nel D. L. n° 538, e successivamente con D.L. n° 630 del 16 novembre 1994.

Una veste del tutto nuova fu conferita all'istituto dal D.L. n° 123 del 15 marzo 1996, anch'esso più volte reiterato<sup>88</sup>, fino alla conversione in L. n° 556 del 24 ottobre 1996, che lo collocò nel contesto del D. lgs. n° 546/1992.

L'obiettivo era quello di deflazionare, attraverso questo strumento, l'enorme mole di contenzioso pendente dinanzi alle Commissioni tributarie, ed a tal fine la conciliazione fu definitivamente "sdoganata" da altri istituti, pure deflativi, e svincolata da qualsiasi limite che ne potesse in qualche modo condizionare l'operatività.

Con il D. lgs. n° 218 del 19 giugno 1997 è stata prevista, con riferimento alla conciliazione, la facoltà di un pagamento rateale dell'imposta e delle relative sanzioni, ed estesa la possibilità di utilizzare l'istituto anche per le liti in materia di rimborso; la misura delle sanzioni è stata fissata in un terzo delle somme irrogabili in relazione all'ammontare del tributo definito nella conciliazione.

## **7. Il "nuovo" concordato preventivo.**

Nell'ambito di un più generale progetto di riforma tributaria si colloca l'art. 33 del D.L. n° 269 del 30 settembre 2003, convertito con modificazioni dalla L. n° 326 del 24 novembre 2003 che, così come integrato dall'art. 2, comma 10, della L. n° 350 del 24 dicembre 2004 (Finanziaria 2004), disciplina l'istituto del concordato preventivo biennale che consente di "concordare preventivamente" l'obbligazione tributaria<sup>89</sup>.

L'introduzione di tale istituto, con ambito di applicazione però triennale, era già stata prevista sia dall'art. 3, comma 1, lettera e) n° 3 della legge delega per la riforma del sistema tributario statale n° 80 del 7 aprile 2003, che prescriveva

---

<sup>88</sup> Con D.L. n° 2593 del 16 maggio 1996, a sua volta reiterato dal D.L. n° 437 dell'8 agosto 1996, convertito in legge.

<sup>89</sup> Così si esprime la circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 5/E del 4 febbraio 2004.

*“l’introduzione del concordato triennale preventivo per l’imposizione sul reddito d’impresa e di lavoro autonomo anche in funzione del potenziamento degli studi di settore”*, sia dall’art. 6 della l. n° 289 del 28 dicembre 2002 (Finanziaria 2003), che demandava ad un successivo regolamento ministeriale – da adottare ai sensi dell’art. 17, comma 3, della L. n° 400/1988 – il compito di individuare le singole categorie di contribuenti interessati e le relative norme di attuazione.

In luogo dell’attuazione di tali disposizioni ed in chiave di “sperimentazione” del concordato c.d. triennale ipotizzato dalla legge delega per la riforma del sistema tributario, il legislatore ha introdotto, con il succitato art. 33, il concordato preventivo biennale.

La transitorietà del regime è peraltro evidente: in primo luogo, la prima parte dell’art. 33 precisa che la disposizione stessa trova applicazione “in attesa dell’avvio a regime del concordato preventivo triennale”; inoltre, il comma 15, con il quale l’articolo si chiude, conferma che le previsioni in esso contenute non incidono sull’esercizio della delega legislativa di cui all’art. 3, comma 1, lettera e), n° 3 della L. n° 80/2003.

La differenza sostanziale con il concordato triennale che diverrà operativo “a regime”, quello preventivo biennale è una sorta di concordato – per così dire - “di massa”, nel senso che si applica a tutti i contribuenti secondo criteri uniformi e non tenendo conto in modo puntuale della specificità della loro posizione tributaria, sia pure però considerando i dati dichiarati da ciascuno per l’applicazione degli studi di settore e dei parametri.

L’istituto si colloca tra quelli diretti a facilitare l’adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, e si caratterizza per il fatto di anticipare la possibilità di

“definire” l’obbligazione tributaria ad un momento che precede l’esercizio dell’attività di controllo.

Le finalità di tale forma di concordato, espresse nella relazione governativa di accompagnamento al provvedimento che lo introduce, contemperano sia esigenze strettamente pubblicistiche – “favorire l’emersione di nuova materia imponibile” – sia esigenze anche privatistiche – offrire al contribuente la possibilità di conferire “certezza” alla propria posizione tributaria – e sia esigenze sistematiche, nell’anticipare l’applicazione, sul maggior reddito dichiarato rispetto all’anno d’imposta 2001, le nuove aliquote previste dalla riforma.

In concreto, il concordato preventivo rappresenta l’opzione per un regime fiscale, impositivo e contributivo, agevolato per il periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2003 e per quello successivo<sup>90</sup>.

Ai titolari di reddito d’impresa e di lavoro autonomo è riconosciuta la facoltà di aderire al concordato con un duplice ordine di effetti: la definizione dell’onere tributario ad un livello minimo, impegnandosi il contribuente a dichiarare un ammontare di ricavi o compensi e di redditi almeno pari a quelli del periodo d’imposta di riferimento (2001), incrementati di una determinata percentuale, ed inoltre la fruizione di un fascio di benefici, sia fiscali che previdenziali.

I vantaggi consistono, in primo luogo, nell’applicazione di aliquote ridotte sull’eccedenza di reddito imponibile rispetto al periodo di riferimento, che coincidono – 23 e 33% - con le nuove aliquote d’imposizione previste, a regime, dalla riforma del sistema tributario.

---

<sup>90</sup> Per i contribuenti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare si tratta in sostanza degli anni 2003 e 2004.

Importano poi una semplificazione negli adempimenti ai fini dell'I.V.A., essendo sospeso l'obbligo di emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale e, diremmo soprattutto, una limitazione dei poteri di accertamento degli Uffici dell'Amministrazione finanziaria sia ai fini delle imposte dirette che dell'I.V.A..

In particolare, sono preclusi l'accertamento analitico - induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 1, lettera d), secondo periodo del D.P.R. 600/73, che gli Uffici possono attivare quando l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di attività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti; quello induttivo ai sensi dell'art. 39, comma 2, lettere a), d) e d) bis stesso D.P.R., a mezzo del quale, in deroga alle disposizioni di cui al primo comma, ed in presenza di determinate omissioni e irregolarità, il reddito d'impresa può essere determinato sulla base dei dati "comunque" raccolti o conosciuti, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze di bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti, e di avvalersi di presunzioni anche prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma.

In ogni caso, pur nelle limitate ipotesi in cui il potere di accertamento è esercitabile nei confronti dei contribuenti che hanno aderito al concordato, la rettifica del reddito d'impresa e di lavoro autonomo potrà essere effettuata a condizione che il maggior reddito accertato sia superiore al 50% di quello dichiarato. Al verificarsi di tale condizione gli uffici potranno accertare per la totalità dell'ammontare degli importi recuperabili a tassazione, senza che operi alcuna franchigia.

Sono altresì limitati i poteri di accertamento ai fini dell'I.V.A, essendo precluse rettifiche ai sensi degli artt. 54, secondo comma, secondo periodo D.P.R. n° 633/1972 nonché dell'art. 55 stesso D.P.R., secondo comma, n° 3, quando cioè a

causa delle gravi omissioni e delle inesatte indicazioni accertate la contabilità del contribuente deve essere dichiarata inattendibile.

L'adesione, tuttavia, eccezion fatta per quanto detto per il rilascio di scontrini e ricevute, non comporta la sospensione degli obblighi ordinariamente gravanti sui titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo e connessi con la tenuta delle scritture contabili ai fini dell'I.V.A. e delle imposte sui redditi.

Le condizioni per fruire dei benefici sono la ricorrenza di determinate condizioni di ammissibilità - concernenti i soggetti ammessi e quelli esclusi, le caratteristiche dell'attività, la continuità dell'attività svolta, sotto l'aspetto sia oggettivo che soggettivo, e la congruità dei ricavi o compensi relativi al 2001 - e l'effettivo rispetto degli impegni assunti con l'atto di adesione.

### **8. Altre ipotesi.**

La questione dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è emersa in seguito tra le pieghe di altre.

In tema di rimborso di versamenti diretti, la riflessione è stata incentrata sulla distinzione tra obbligo di versamento e obbligazione tributaria, distinguendo – anche per delimitare la portata dell'art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973, n° 602<sup>91</sup> - tra l'indebito rispetto all'obbligo di versamento e l'indebito rispetto all'obbligazione tributaria<sup>92</sup>.

La distinzione tra obbligazione tributaria e i molteplici obblighi connessi, che formano il rapporto giuridico d'imposta avrebbe potuto riproporre la questione

---

<sup>91</sup> Relativo al versamento di un'eccedenza rispetto a quanto effettivamente dovuto.

<sup>92</sup> Tesaurò, "Il rimborso dell'imposta", Torino, 1975, 189; Tesaurò, "In tema di versamenti diretti", in *Boll.trib.*, 1984, 61 ss.

dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, ma scarsissimi furono gli approfondimenti della dottrina al riguardo.

Ciò sembra testimoniare che l'affermazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria si fonda forse su argomenti ancora non del tutto esplorati, presenti *in nuce* tra le righe di altri, e merita oggi ulteriori riflessioni critiche. E' quanto dimostra altresì la *querelle* sviluppatasi negli anni '80 relativamente ai c.d. patti d'imposta.

La validità di siffatti patti è stata sempre tradizionalmente negata dalla letteratura dominante, poiché ritenuta in contrasto con l'art. 53 Cost., scaturendo da essi l'effetto che il sacrificio economico del pagamento dell'imposta ricadrebbe su un soggetto diverso da quello che ha manifestato la capacità contributiva.

Se ben si osserva, tuttavia, né la dottrina né la Corte di cassazione hanno mai collegato all'art. 53 un divieto generalizzato sui suddetti patti; il riscontro a questa cautela è offerto dai numerosi dati normativi delle singole leggi d'imposta, che non escludono *a priori* la nullità dei patti sulla ripartizione del carico fiscale tra le parti<sup>93</sup>.

---

<sup>93</sup> Cass. n° 4409 del 6 luglio 1981, in *Giur. It.*, 1982, I, 497; Cass. n° 4974 del 22 agosto 1981 in *Il Fisco*, 1982, 731; Cass. n° 6286 del 28 novembre 1981, in *Foro it.*, 1981, I, 2919; Cass. n° 5 del 5 gennaio 1985, in *Boll. trib.*, 1985, 1432; Cass. S.U. n° 6445 del 18 dicembre 1985, in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, 119; Cass. S.U. n° 3935 del 23 aprile 1987, in *Corr. trib.*, 1987, 1433. Conformemente, in dottrina: De Mita, "Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo d'imposta)", in *Boll. trib.*, 1985, 1381; De Mita "Ancora sulla liceità dell'accollo d'imposta", in *Boll. trib.*, 1986, 591; Dominaci, "Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi", in *Boll. trib.*, 1986, II, 625; Granelli, "Capacità contributiva e traslazione d'imposta", in *Giur. It.*, 1986, I, 953. In senso critico: Falsitta, "Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte", in *Rass. trib.*, 1986, I, 132; Gaffuri, "Rilevanza fiscale di patti traslativi dell'imposta", in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, 119; Cordeiro Guerra, "Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta", in *Rass. trib.*, 1988, I, 465; Fedele, "La nullità dei patti tra le parti concernenti l'imposta di registro", in *Riv. dir. fin.*, 1990, II, 19.



L'art. 62 D.P.R. 26 aprile 1986 n° 131 sancisce la nullità – anche tra le parti – dei patti contrari alle disposizioni dettate dal testo unico, con questo inducendo implicitamente ammettere le pattuizioni che con esso non si pongono in contrasto; l'art. 27 D.P.R. n° 643 del 26 ottobre 1972 in materia di INVIM avrebbe potuto essere interpretato nel senso di impedire il trasferimento ad altri del pagamento dell'imposta, e non ogni pattuizione.

Sembra potersi dedurre, preliminarmente, che la Cassazione abbia inteso richiamare l'attenzione delle parti sul rispetto dei principi generali dell'ordinamento giuridico e di quelli costituzionali, primo tra tutti quello di capacità contributiva, sancendo la nullità dei patti d'imposta solo laddove questi si pongano in contrasto con tali principi o siano preordinati all'illecita sottrazione di materia imponibile.

Inoltre, la questione dell'ammissibilità di detti patti ha investito direttamente ed innanzi tutto la sfera dei rapporti tra privati, assicurandosi che fosse assolto il debito d'imposta, e solo successivamente quelli con la pubblica potestà, avendo riguardo al principio di capacità contributiva ed al mantenimento dell'equilibrio del prelievo tributario.

A ben guardare, il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, pure in tale occasione non sufficientemente indagato, poneva problemi anche soltanto sotto il primo dei due aspetti, di immediata rilevanza privatistica, e ciò non poteva non essere se non si intendeva ancora una volta cadere nell'equivoco dell'assimilazione tra obbligazione tributaria e potestà impositiva.

## **9. I condoni fiscali.**

Se si tralasciano gli aspetti di politica legislativa e fiscale, e le critiche della gran parte della dottrina al ricorso ciclico del legislatore allo strumento dei condoni fiscali,

pur in assenza di circostanze eccezionali, che ha reso tale strumento un mezzo per deflazionare il contenzioso e garantire sicure entrate nelle casse dell'erario, resta da osservare che l'oggetto di tali provvedimenti "di clemenza generalizzata"<sup>94</sup> consiste proprio nella "rinunzia", da parte dello Stato, alle sanzioni amministrative irrogate o irrogabili e nella predisposizione di meccanismi di determinazione automatica dell'imposta mediante una sorta di transazione legale delle controversie pendenti.

Al riguardo, è infatti ricorrente in letteratura la tesi del condono come rinuncia alla pretesa tributaria e conseguentemente come eccezione al principio di irrinunciabilità della pretesa tributaria<sup>95</sup>.

E' tuttavia evidente che la tesi della rinuncia all'imposta, qualora si ammettesse che lo Stato possa legittimamente esonerare – almeno in relazione ad alcune tipologie di condono – taluni contribuenti dal carico già disposto (ed indicativo della capacità contributiva) non reggerebbe al cospetto del principio della capacità contributiva, né di quello di uguaglianza, che ne risulterebbero fortemente vulnerati in nome della "ragion di Stato", e della "deludente consapevolezza"<sup>96</sup> che solo in tal modo sarà possibile incassare almeno una parte del dovuto.

Nella sostanza, il condono altro non è che "un patto sull'obbligazione tributaria", e stavolta non tra privati, ma tra legislatore e contribuente, e per effetto di una legge.

Tale ultimo rilievo è decisivo con riguardo al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, anche perché il risultato finale è esattamente quello che si delinea per tutti gli altri strumenti di "definizione concordata" del tributo; ma

---

<sup>94</sup> Redi M., *op. loc. cit.*

<sup>95</sup> V. Preziosi, "Il condono fiscale", Milano, 1987, 306 e ss., che rigetta però quest'interpretazione.

<sup>96</sup> Il riferimento è a .Redi M., *cit.*

mentre per questi ultimi esso è reso possibile dall'intervento spesso ampiamente discrezionale degli uffici, il che legittima gravi dubbi di *vulnus* ai principi di uguaglianza e capacità contributiva ed in merito alla portata della stessa potestà impositiva, nell'ipotesi dei condoni è la stessa legge che ne predispone, in via del tutto automatica, i meccanismi, regolando questa sorta di disposizione dell'obbligazione d'imposta; in tal caso, l'unico sindacato possibile andrebbe mosso dinanzi al giudice delle leggi, ed il sicuro (stavolta) *vulnus* ai suddetti principi potrebbe essere scongiurato solamente in nome di un bilanciamento con differenti principi di rango pari o superiore.

## *Capitolo 4*

### *Conclusioni.*

#### **1. Conclusioni della dottrina**

Dalle premesse poste, la dottrina che - più specificamente e più recentemente rispetto ad altre- ha contribuito alla riflessione sul tema della “disposizione” delle imposte ha inteso trarre conclusioni differenti da quelle cui si giungerà, dimostrando che l’ossequio mostrato al dogma dell’“indisponibilità tributaria” non può che essere considerato eccessivo e che, qualunque sia l’accezione che di esso si intenda privilegiare, appare inconsistente ed inconferente al tema degli strumenti di definizione “concordata” dell’imposta, e debba pertanto, all’attualità, ritenersi completamente vulnerato e svuotato di ogni senso.<sup>97</sup>

Si è osservato altresì che l’unico profilo di esso ove potrebbe ravvisarsi qualche rilievo contenutistico, quello inerente all’assenza di discrezionalità nello svolgimento della funzione di accertamento, debba necessariamente essere rivisitato, osservando che il quadro normativo attuale sia inesorabilmente informato a logiche costi – benefici, sulle quali, in nome dell’economicità e dell’efficienza dell’azione amministrativa, deve essere tarato.

Si rileva che va “fortemente espandendosi l’area in cui il singolo dipendente dell’Ufficio è tenuto alla ricerca della soluzione migliore, la più opportuna, pur dovendo ponderare esclusivamente interessi fiscali ad essa pertinenti; pertanto, appare davvero inconferente riferirsi a quest’accezione dell’indisponibilità per negare preconceputamente visioni privatistico – transattive (...)”.

---

<sup>97</sup> Versiglioni M., *op. loc. cit.*

Si è notato che la valvola di sicurezza assunta dall'ordinamento a garanzia dell'interesse erariale sotto il profilo del danno che potrebbe derivare da un uso patologico degli strumenti a "discrezionalità tributaria" non è certo il dogma in questione ma, "in primo luogo, la responsabilità penale, amministrativa, dirigenziale e, soprattutto, patrimoniale del singolo dipendente titolare del potere/dovere di attuarli".

Aperto così il varco alla "disposizione", non sembrano ravvisabili altri insuperabili ostacoli allo sviluppo dell'idea, già palesata, per cui l' "accordo" ben può accedere nel diritto tributario e, specie nella sua connotazione amministrativistica, porsi a paradigma dogmatico degli istituti deflativi del contenzioso, ed in particolare dei due istituti presi in considerazione dall'Autore in questa sua opera<sup>98</sup>, quale istituto suscettibile di applicazione delle norme civilistiche in genere e di quelle sulla transazione in particolare, in quanto compatibili o non derogate.

Sarebbe incoerente, in nome del rispetto all'assioma dell'indisponibilità, arrestare l' "avanzata" di strumenti duttili che hanno incontrato il *favor* legislativo anche in altri settori pubblicistici dell'ordinamento, frapponendo ad essa frammenti di antichi "principi non scritti" ovvero "punte di orgoglio dottrinale".

## **2. Conclusioni opposte.**

La soluzione prospettata non può essere accolta, ed anzi, si deve approdare su sponde opposte.

La considerazione che, sia pure nelle considerate ipotesi legislative "autorizzate", si possa giungere al così definito "accordo" tra Amministrazione

---

<sup>98</sup> Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale.

finanziaria e contribuente e che proprio tale considerazione porti a negare, nella sostanza, la valenza del principio di indisponibilità non può essere condivisa perché, al contrario, si deve più prudentemente ipotizzare che, proprio la circostanza che in tali casi la definizione “consensuale” del contenuto dell’obbligazione tributaria sia stata espressamente autorizzata, non può non comportare una conferma, in generale, cioè al di fuori di queste zone franche, del principio di indisponibilità che, lungi dal perdere la sua valenza e vincolatività, viene costantemente confermato e ribadito da tali esplicite deroghe.

Si ritiene opportuno, a consuntivo dell’indagine svolta ma in via preliminare rispetto alle finali conclusioni, richiamare un’antica distinzione: quella tra l’obbligazione tributaria, la pretesa tributaria, al pagamento del tributo, il *debito d’imposta*, e la potestà impositiva.

Bisogna osservare che, probabilmente, e nel senso in cui già autorevole dottrina ha concluso, dire che l’obbligazione tributaria è indisponibile significa confondere e arbitrariamente assimilare il nucleo essenziale del “rapporto giuridico d’imposta” con quello che la dottrina degli anni ’60 del secolo scorso aveva definito “diritto di supremazia tributaria”, al quale solo è riferibile, in termini suscettibili di essere ancora riempiti di qualche contenuto, l’indisponibilità, consequenziale anche alla circostanza che il potere impositivo è un potere vincolato e non già discrezionale.

Si è chiarito come ormai sia soluzione comunemente accettata che, al più, esso possa innestarsi sull’esercizio della discrezionalità tecnica, nel senso già precisato, atteso che non è dato all’ente impositore effettuare una comparazione tra più interessi in gioco, esprimendo un giudizio valutativo ed effettuando quindi una scelta.

L'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria nei procedimenti di definizione "concordata" del tributo è pur sempre quella dell'accertamento di esso, ovvero della determinazione, qualitativa e quantitativa, dell'obbligazione tributaria, i cui parametri applicativi sono disciplinati dalla legge ed a cui deve essere data completa applicazione.

Non può essere sostenuto, come pure è stato fatto, che l'Amministrazione finanziaria sia titolare di un potere pienamente discrezionale nell'accertamento e nella quantificazione del contenuto dell'obbligazione tributaria, senza negare, per ciò stesso, la visione stessa di uno Stato di diritto come saldamente "ancorato" al principio di legalità, sotteso ad ogni norma costituzionale e pregnante l'essenza stessa dello Stato democratico.

In effetti, già il capoverso dell'articolo 1 della Carta costituzionale, nell'affermare che la sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione, necessariamente afferma e conferma il principio di legalità, atteso che l'unica modalità di controllo e, per così dire, di "riappropriazione", da parte dell'amministrato, della gestione della *res publica* non può non risiedere nella rappresentatività e nelle libere determinazioni dei rappresentanti nella sede deputata alla formazione della volontà del popolo: il Parlamento.

Da tale principio discende la necessità che in uno Stato "ad ordinamento amministrativo" come, secondo una nota definizione coniata da un autorevole giurista, sarebbe il nostro, la pubblica amministrazione intanto possa rivestire una posizione di supremazia rispetto agli altri consociati, con attribuzione, accanto alla generale capacità di diritto privato, di una capacità speciale che consenta di imporre le proprie determinazioni programmatiche prescindendo dal consenso degli

amministrati, in quanto i poteri attribuiti siano giustificati, a monte, da una autorizzazione legislativa.

Nel rispetto di una legalità non soltanto formale, come pure potrebbe essere in ordinamenti di “regime”, ma altresì sostanziale, risiederebbe l’unica garanzia della democrazia e di una sovranità popolare “blindata”, cui deve essere ispirato l’assetto del nostro ordinamento costituzionale se non se ne vuole negare la stessa essenza.

L’Ufficio non è – e, diremmo, non potrebbe essere - titolare di alcun margine di discrezionalità amministrativa nel senso che non è possibile effettuare alcuna ponderazione tra l’interesse dell’erario alla riscossione del tributo e quello del contribuente alla difesa dell’integrità del proprio patrimonio.

E questo non è l’effetto, come pure è stato sostenuto<sup>99</sup>, di una indisponibilità “non naturale” ma derivante dai numerosi “vincoli” predisposti dalla legge ai poteri degli uffici nell’esercizio dei loro compiti; discende invece direttamente dai principi generali dell’ordinamento, e più in particolare dagli artt. 23 e 53 Cost..

Poca parte della letteratura ha avuto il coraggio di sostenere ed argomentare che l’obbligazione tributaria non sia indisponibile e che anzi, al principio di indisponibilità, tradizionalmente riguardato come un vero e proprio “dogma”, sia stato dato ossequio “eccessivo”; e quando ciò ha fatto, se ha per questo, per ipotesi, inteso generalizzare le sue conclusioni, ha rischiato invece di porre in discussione le stesse radici dello Stato di diritto; non si comprende infatti come, in tal modo, un problema, scacciato dalla porta, possa rientrare dalla finestra.

---

<sup>99</sup> Redi M., *già cit.*



Autorevole dottrina<sup>100</sup> ha ammesso, in senso diverso, che anche se l'ordinamento civile non largheggia nel concedere efficacia alle fattispecie che producono vicende delle obbligazioni di fonte legale, queste possono però essere disponibili, perché, ad esempio, una volta costituite e liquidate, possono essere rinunziate<sup>101</sup>; ma ha affermato testualmente, invece, che l'obbligazione tributaria è “costantemente indisponibile”<sup>102</sup>; l'Amministrazione finanziaria non ne può disporre “se non a mezzo di procedure tipiche integralmente regolate dalla legge”<sup>103</sup>.

Diversamente, non sono esclusi patti che dispongono di situazioni diverse dall'obbligazione tributaria – ad essa strumentali, accessorie – ma saremmo fuori, in tal caso, dalle vicende dispositive che su di essa incidano.

Su tale affermazione si ritiene debba fondarsi la tesi secondo la quale, pur sempre nel rispettoso ossequio del principio di legalità, si può sostenere che sicuramente la potestà impositiva, come già si riteneva nel secolo scorso, sia irrinunciabile e pertanto incedibile, ma destino diverso potrebbe invece avere l'obbligazione tributaria.

Non è possibile conferire, per così dire, “carta bianca” agli Uffici perché, nell'esercizio della loro presunta discrezionalità, determinino l'ammontare della pretesa fiscale commisurandola all'efficienza dell'*agere* della p.a., e lasciando che di eventuali abusi siano i dipendenti in proprio a rispondere.

---

<sup>100</sup> Micheli, Tremonti, voce “Obbligazioni (dir. trib.)” in *Enc. dir.*, 453 ss.

<sup>101</sup> Si fa l'esempio del diritto all'obbligazione di alimenti.

<sup>102</sup> Cfr. art. 49 R.D. n° 827 del 1924; Rocca Salerno, “Le entrate ordinarie”, 182; Vanoni, “natura ed interpretazione delle leggi tributarie”, in *Opere*, Milano, 1962, 77 ss.; Micheli, “Corso di diritto tributario”, Torino, 1978, 110 ss.; Tremonti, “Imposizione e definitività nel diritto tributario”, Milano, 1977, 517 ss.

<sup>103</sup> Si aggiunge che se è permesso al contribuente di disporre del diritto di rivalsa non si ha così una vicenda dell'obbligazione tributaria, bensì di un nuovo diritto che sorge per il fatto del suo adempimento, quando l'obbligazione tributaria s'è estinta.

Come non è possibile aprire il varco agli “accordi tributari” senza precisare che il senso dell’art. 13 L. 241/90 come novellata, sottraendo la materia tributaria all’ambito di applicazione dell’art. 11, che invece ha consentito l’accesso – più o meno libero - all’esercizio “consensuale” del potere, ha inteso innanzi tutto circoscriverne l’ammissibilità e, verosimilmente, in primo luogo perché manca appunto, nel settore, una vera e propria discrezionalità amministrativa che consentirebbe una libera “disposizione”, poi perché il diritto tributario non può ignorare altre esigenze che potrebbero porsi come primarie rispetto all’agilità dell’azione concordata.

Si finirebbe, diversamente, per giungere ad una conclusione lapalissiana e cancellare, con un colpo di spugna, tutte le garanzie costituzionali, lasciando esposto il contribuente ad un potere amministrativo “senza limiti”, oltre i baluardi dei principi di legalità, di capacità contributiva, e di divieto delle prestazioni imposte se non nei casi stabiliti.

### **3. Le conferme giurisprudenziali del principio di indisponibilità.**

Recenti – seppur rari - interventi della Corte di cassazione (il che si pone in linea con la tendenza del Supremo collegio a non prendere una decisa posizione su questioni di teoria generale) riaffermano con sicurezza le posizioni da cui la dottrina tradizionale non si è mai spostata, tanto che sembra difficile poter sostenere il contrario in presenza di questo compatto fronte di argomentazioni.

Già nel 1979, con sentenza n° 1276 del 27 febbraio<sup>104</sup>, resa dalla sezione I, la Cassazione civile ebbe modo di osservare che l’accertamento per adesione attiene esclusivamente alla determinazione dell’imponibile, per cui l’accordo in virtù del

---

<sup>104</sup> In *Iva e tributi erariali*, 1981, 388.

quale il contribuente abbia rinunciato a qualsivoglia azione di rimborso, anche nel caso in cui, pendendo controversie sul punto, fosse in sede giudiziaria dichiarata la non debenza del tributo per difetto del presupposto, ha carattere di transazione, ed è, pertanto, nullo, stante l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Un'ulteriore affermazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria è contenuta in Cass. civile, sez. I, sent. 6 luglio 1988, n° 4429<sup>105</sup>, resa al diverso fine di chiarire che è configurabile, ai sensi dell'art. 329 c.p.c., un'acquiescenza tacita da parte dell'amministrazione finanziaria alla sentenza sfavorevole delle commissioni tributarie, ove essa, a mezzo degli organi legittimati all'impugnazione, ponga in essere atti esterni incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione<sup>106</sup>, atteso che il suddetto principio non sottrae l'amministrazione alle ordinarie regole del processo, ivi incluse quelle che contemplino manifestazioni tacite di volontà.

Non è mancato, sul punto, il pur isolato intervento del giudice contabile, che ha configurato la responsabilità amministrativo – contabile per danno erariale in capo ad un funzionario delle entrate che utilizza un potere discrezionale nell'attività di accertamento di adesione e di conciliazione giudiziale, e ciò proprio in nome del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>107</sup>.

#### **4. Cass. civ., sez. trib., n° 12314 del 6 ottobre 2001<sup>108</sup>.**

La sentenza di cui in epigrafe merita un'attenzione particolare poiché, nel risolvere una questione di diritto piuttosto piana, coglie l'occasione per affrontare lo spinoso

---

<sup>105</sup> Nello stesso senso, Cass. civ., sez. I, 11 luglio 1988 n° 4559, in *Rass. Avv. Stato*, 1989, I, 281.

<sup>106</sup> Nella specie, cancellazione dell'articolo di credito inerente ad imposta di registro.

<sup>107</sup> C. Conti reg. Sicilia, sez. giurisd., n° 512 del 16 marzo 2005, in *Diritto & Giustizia*, 2005.

<sup>108</sup> In *Dir. e prat. Trib.*, 2002, II, 725, con nota di Fanni M..

tema della natura giuridica attribuibile agli strumenti di “deflazione” del contenzioso e di composizione della lite.

Nella fattispecie per cui era causa, la lite era stata instaurata a mezzo di un ricorso proposto alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino contro un avviso di rettifica e liquidazione notificato per la maggiore imposta di registro dovuta in relazione ad un accertamento precedentemente notificato dall’Ufficio; il contribuente aveva impugnato tale atto ed aveva successivamente proposto istanza di conciliazione, accolta dall’ufficio.

L’Ufficio aveva poi accertato che il ricorso non era stato depositato presso la segreteria della Commissione Tributaria come prescritto dall’art. 17 D.P.R. n° 636 del 26 ottobre 1972, vigente all’epoca, ma, nonostante ciò, i giudici di prime cure ritennero che, pur in mancanza di una controversia tributaria validamente instaurata, la manifestazione negoziale dovesse essere confermata.

La Commissione Tributaria Regionale adita dall’Ufficio respingeva il gravame, ritenendo che l’avviso di liquidazione fosse impugnabile non per vizi propri, nella specie inesistenti, ma perché la sopravvenuta definitività dell’atto impositivo originario era l’oggetto della possibile – e poi sopravvenuta – controversia. Quest’ultima era stata instaurata tra la parte e l’Ufficio che aveva ricevuto il ricorso, e per il quale esisteva quindi, di fatto, un’opposizione del contribuente all’atto impositivo, pur se non formalizzata presso la Commissione mediante il deposito.

Peraltro, la conciliazione non era stata conclusa a norma dei commi 1° e 5° dell’art. 48 del D. lgs. n° 546/1992, con previsione della competenza specifica della Commissione tributaria, bensì a norma del successivo comma 6°, ai sensi del quale l’attività di conciliazione era rimessa esclusivamente alle parti, residuando in capo al

giudice tributario una semplice funzione di controllo formale, che doveva arrestarsi di fronte all'accertata esistenza "di fatto" di una controversia tra le parti.

Contro la sentenza d'appello il Ministero proponeva ricorso per cassazione, articolato in un unico motivo, con il quale denunciava la violazione e la falsa applicazione degli artt. 17 D.P.R. n° 636 del 1972 e 48 D. lgs. n° 546/1992, eccependo che una controversia tributaria potesse ritenersi validamente instaurata unicamente se l'originale del ricorso fosse stato depositato presso la segreteria della Commissione tributaria, il che, nella specie, era mancato.

Ammettendosi la conciliazione giudiziale in difetto di questa condizione si era, nella sostanza, consentita una transazione inammissibile in materia tributaria in assenza di una specifica disposizione.

La Corte di cassazione accoglieva il ricorso sulla base della considerazione che ai fini della decisione, il tema della pendenza della lite avrebbe dovuto essere tenuto distinto da quello delle condizioni di ammissibilità della conciliazione.

Essa è uno strumento di composizione convenzionale della lite tributaria nella sede processuale, e "si pone in deroga al principio più generale della normale indisponibilità per l'erario del credito d'imposta".

Pertanto, è da escludere che l'accordo delle parti possa essere ritenuto vincolante per le stesse in base a principi più generali in difetto delle condizioni previste dalla legge per la valida conclusione della conciliazione.

Il carattere processuale dell'istituto, così come configurato dalla legge, postula non soltanto la formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'amministrazione, ma altresì l'instaurazione del rapporto processuale con

l'organo giudicante, mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria della Commissione Tributaria.

L'art. 48 – 5° comma (già 6°) – del D. lgs. n° 546/92 stabilisce che, fino alla data di trattazione in camera di consiglio ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, l'Ufficio possa depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito; che, se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il Presidente della Commissione possa dichiarare con decreto l'estinzione del giudizio qualora ravvisi la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità; che la proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al 3° comma, e che infine il decreto è comunicato alle parti ed il versamento dell'intero importo o della prima rata debba essere effettuato entro venti giorni dalla data di comunicazione.

Il dispiegarsi di questo complesso meccanismo è evidentemente precluso dalla mancata instaurazione della controversia con il deposito dell'atto introduttivo presso la Commissione e, pertanto, l'inefficacia della conciliazione in assenza di una controversia effettivamente pendente, oltre che da insuperabili ragioni di principio è resa inevitabile altresì dall'inoperatività dell'articolato meccanismo predisposto dal legislatore.

Richiamandosi in via diretta al principio di legalità, la Suprema Corte ha riaffermato, nel cassare la sentenza ed accogliere il ricorso dell'Amministrazione, due principi fondamentali: che la conciliazione giudiziale è una forma di “composizione convenzionale” della lite tributaria nella sede del processo, nella sostanza un accordo tra amministrazione e contribuente volto a definire la lite mediante un incontro di volontà in merito all'entità dell'accertamento e, ancor più

importante, che essa si pone “in deroga al più generale principio della normale indisponibilità” per l’erario del credito d’imposta.

L’importanza di questa statuizione merita di essere sottolineata soprattutto se raffrontata con quanto affermato invece dalla Corte Costituzionale nella sent. n° 433 del 24 ottobre 2000<sup>109</sup>; a fronte delle eccezioni sollevate dal giudice *a quo*, che considerava la normativa sulla conciliazione tributaria illegittima per violazione degli articoli 97 e 53 Cost., consentendo “agli uffici tributari di addivenire alla conciliazione della lite a loro insindacabile giudizio e senza motivazione alcuna”, in assenza “di ogni parametro di riferimento”, provocando – data l’assoluta mancanza di controlli di merito da parte del giudice – “discriminazioni inevitabili, anche senza ipotizzare comportamenti illeciti”, la Corte decide l’infondatezza del ricorso “per inconferenza del richiamo operato agli artt. 97 e 53 Cost., dovuto ad un’erronea sovrapposizione dei piani sostanziale e processuale”; il remittente non avrebbe considerato, a dire della Corte, che “sia l’art. 97 che il 53 esulano dalla tematica in sé della funzione giurisdizionale, attenendo, secondo la consolidata giurisprudenza costituzionale, l’uno all’organizzazione dell’amministrazione secondo i principi di imparzialità e buon andamento, l’altro alla garanzia sostanziale della proporzionalità dell’imposta alla capacità del contribuente”.

La Suprema Corte aveva affermato, come sopra riportato e pare qui utile riportare, che, ammettendo la conciliazione giudiziale in difetto dei presupposti stabiliti dalla legge (nella specie il mancato deposito del ricorso presso la Commissione tributaria provinciale) si sarebbe consentita una “transazione, inammissibile in materia tributaria in assenza di una specifica disposizione”.

---

<sup>109</sup> In G.U. n° 45 – prima serie speciale – del 2 novembre 2000.

In altri termini, pare di poter concludere che in materia tributaria intanto sarebbe ammissibile una transazione in quanto la legge lo ammettesse. Sembrerebbe di poter indurre che il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, pur nella sua piena e continuativa vigenza e valenza, possa ben essere derogato da una disposizione di legge che a ciò autorizzi. Su questo punto, che è poi la nostra conclusione, si tornerà.

In base a tale statuizione, è stato sostenuto che la conciliazione giudiziale potrebbe essere ricondotta ad una transazione ex art. 1965 codice civile, seppur connotata da elementi di specialità.

In effetti, gli elementi fondamentali della conciliazione giudiziale non sembrano divergere, nella pratica, da quelli del contratto di transazione, con il quale le parti “facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già incominciata o che può sorgere tra loro”.

Il problema resta però sul contenuto di tali “concessioni”.

Si osservi che le tesi dottrinali che tradizionalmente si sono opposte alla configurabilità della conciliazione in termini “transattivi” hanno posto a fondamento della loro tesi l'impossibilità per l'ufficio di disporre del credito tributario; anche in presenza di un dato normativo che non pone limiti, in astratto, al potere della p.a. di porre fine alla lite conciliando con il contribuente, si è sostenuto che la conciliazione in materia tributaria dovesse essere ricondotta ad un atto amministrativo unilaterale subordinato, ai soli fini dell'operatività, all'accettazione del privato<sup>110</sup>. In tal modo si

---

<sup>110</sup> Si veda F. Batistoni – Ferrara, “La conciliazione giudiziale, come, quando, perché?” in *Boll. trib.*, 21, 1996, 1573, il quale osserva che tale conclusione sarebbe autorizzata da un'attenta esegesi della norma, che nel caso di conciliazione conclusa fuori udienza, anziché riferirsi ad un accordo, ricorre all'espressione “proposta preventivamente accettata dalla parte”. F. Gallo, in “Ancora sul



tentava di modellare la forma dell'istituto a fronte di una sostanza sicuramente incompatibile con un rigido concetto di indisponibilità.

E' stato osservato, anche con riguardo particolare all'istituto dell'accertamento con adesione, che esso non sarebbe altro che "un ordinario ed unilaterale" atto di accertamento, emanato con l'esercizio di poteri autoritativi, cui si affianca una contestuale dichiarazione di accettazione del contribuente, la cui efficacia, per quanto concerne l'effetto "premiante" della riduzione delle sanzioni, è posticipata al momento di effettivo pagamento. Ciò che caratterizzerebbe il predetto istituto non sarebbe una sua presunta finalità transattiva, bensì l'inderogabilità e la competenza del contraddittorio<sup>111</sup>.

Tali affermazioni confermano la tradizionale riluttanza a concepire definizioni "consensuali", accordi dunque, che riguardino l'obbligazione tributaria.

Ed in effetti questo pregiudizio non è stato scalfito neppure in occasione della recente novella della L. n° 241/1990, ad opera della L. n° 15/2005, che ha confermato il vecchio impianto in materia di "accordi", ed in particolare la disposizione di cui al capoverso dell'art. 13, in base alla quale le disposizioni di tutto il capo III, relativo alla partecipazione al procedimento amministrativo, compreso

---

neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale", in *Rass. trib.*, 1994, 1490, riconduceva la conciliazione ad una "modalità di svolgimento dell'autotutela" finalizzata all'estinzione del processo.

<sup>111</sup> F. Miceli, "Il comportamento degli uffici e l'orientamento dell'amministrazione finanziaria", in "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?" *Studio n° 3, Convegno organizzato il 25 gennaio 2002 presso il Centro Servizi della Cassa di Risparmio di Venezia* dalla Fondazione Luca Pacioli in collaborazione con l'istituto di diritto tributario della facoltà di giurisprudenza dell'Università di Roma "La Sapienza".

quindi l'art. 11 sugli accordi, non si applicano ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le norme che li regolano<sup>112</sup>.

E che quindi, in quanto tali, devono considerarsi non già espressione di un principio generale, bensì prova di un potere eccezionale, all'uopo espressamente conferito all'Amministrazione finanziaria da puntuali disposizioni legislative.

### **5. Conclusioni.**

L'esperienza del diritto tributario è costellata da disposizioni che, sia pure rimanendo in un'ottica pubblicistica, consentono forme - quantomeno apparenti - di contrattazione o "patteggiamenti" sull'imposta. Dalle enunciazioni di dottrina e giurisprudenza devono ricavarsi alcune conclusioni obbligate.

Se non si vuole giungere a negarne l'attualità, considerate le numerose previsioni legislative che, ad un esame superficiale, paiono sacrificare l'affermazione, pur quasi costante, della vigenza del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria non si può che costruirlo su basi differenti, e concludere che esso, a dirla con la Suprema Corte, può subire delle deroghe; esse devono essere legislativamente previste e sono di stretta interpretazione: tutto ciò che non sia riconducibile alla disciplina legale delle stesse deve essere necessariamente escluso. La violazione del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria sarebbe pertanto neutralizzata dalla eccezionalità delle norme che vi derogano.

Per quanto specificamente concernente l'intervento della Corte di cassazione con riguardo all'istituto della conciliazione, con la sentenza succitata, v'è da dire che

---

<sup>112</sup> Si deve anche osservare che, a norma dell'art. 11, l'amministrazione procedente può concludere accordi con gli interessati, nel perseguimento del pubblico interesse, al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale o in sostituzione di questo, il che non ricorre nel caso dei provvedimenti tributari che, al più, sono connotati da discrezionalità tecnica e non amministrativa. Si veda, al riguardo, il cap. 1.

esso sarebbe appunto riconducibile, secondo autorevole giurisprudenza, ad una vera e propria transazione, seppure connotata da notevoli profili di specialità; le peculiarità sarebbero riscontrabili sotto diversi profili: innanzi tutto, nell'intervento di un soggetto terzo nella conclusione dell'accordo; nell'ipotesi disciplinata dai primi 4 commi dell'art. 48, la Commissione interviene a redigere apposito processo verbale che costituisce titolo per la riscossione, oppure provvede d'ufficio ad esperire un tentativo di conciliazione tra le parti in udienza; nell'ipotesi di cui al 5° comma, conciliazione fuori udienza, il Presidente della Commissione, ravvisata la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio o altrimenti fissa la trattazione della controversia.

Se si vuole comunque forzare, per tali casi, la nozione di transazione, adattandola, comunque, ai casi in questione, si deve però dire che, a differenza della transazione civilistica, che ha la sua condizione necessaria nelle reciproche concessioni delle parti, in materia tributaria è possibile conciliare<sup>113</sup> anche quando il contribuente accetti integralmente la pretesa di cui all'atto impositivo<sup>114</sup>.

In definitiva, se l'Amministrazione può conciliare fuori udienza, senza alcuna necessità che sia "legislativamente prescritta"<sup>115</sup> nella valutazione del mezzo probatorio favorevole di cui potrebbe disporre nell'eventuale giudizio, ed al di fuori di ogni sindacato "sostanziale" della Commissione sul merito degli accordi raggiunti con il contribuente, ciò significa concludere, come fa invero una parte della dottrina, che in realtà essa può disporre dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>113</sup> V. Circ. min. 18 dicembre 1996 n° 291/E.

<sup>114</sup> Anche se in questo caso si potrebbe, al limite, ritenere che la concessione dell'Amministrazione sia riscontrabile nell'elemento premiale che la norma attribuisce al contribuente.

<sup>115</sup> Si veda Fanni M., *op. loc. cit.*

In effetti, come si è detto, non è mancato che ha ricostruito tali fenomeni in chiave autoritativa<sup>116</sup>, affermando che il contraddittorio fra parte pubblica e parte privata, sia prima che durante il processo, dovrebbe essere interpretata come una modalità procedimentale necessaria per accertare l'entità dell'obbligazione

Ed anche la dottrina<sup>117</sup> che riteneva necessario delimitare il campo applicativo della conciliazione agli elementi estimativi di incerta quantificazione veniva puntualmente contraddetta dall'orientamento del Ministero, che già con la Circ. Min. n° 98/E del 23 aprile 1996 ammise la possibilità di conciliare non soltanto con riferimento a questioni di fatto, di valutazione estimativa, bensì anche di diritto, nonché con la Circ. Min. n° 291/E del 18 dicembre 1996 sancì la possibilità per l'Amministrazione di concludere conciliazioni anche qualora il contribuente avesse riconosciuto integralmente il debito tributario contestatogli dall'ufficio, in casi quindi in cui non c'è incertezza sugli elementi d'imposta.

Se a questo si aggiunge la liberalizzazione della normativa in tema di accertamento con adesione, e la previsione di istituti quali l'acquiescenza all'atto impositivo, l'autotutela, la generalizzazione del diritto d'interpello e la parallela introduzione del silenzio – assenso, si può comprendere come possa essersi ingenerata, nella prassi, la percezione di un progressivo superamento, sia pure nel senso chiarito, del principio di indisponibilità in materia tributaria.

D'altra parte tale tendenza è assecondata anche da ragioni pratiche, dall'avvertita necessità di deflazionare il contenzioso tributario snellendo la discrezionalità – tecnica – della p.a., in nome di una maggiore efficacia ed efficienza

---

<sup>116</sup> M. Redi, *op. loc. cit.*, pag. 431.

<sup>117</sup> *Ex multis*, si veda E. De Mita, "Un istituto dal quale dipende il destino del nuovo processo – la conciliazione fiscale ancora tutta da scoprire", in *Il Sole – 24 Ore*, 16 marzo 1996, 20.

nella gestione della lite in giudizio<sup>118</sup>; si ammette una gestione dell'azione amministrativa in base a criteri di comparazione di costi e benefici, contribuendo in tal modo ad uno “scolorimento”<sup>119</sup> della perentorietà del concetto di indisponibilità.

E tuttavia il principio di indisponibilità della pretesa tributaria deve necessariamente riaffermarsi concernendo una funzione irrinunciabile dallo Stato, che non può essere traslata in avanti, sugli uffici, innanzi tutto in nome del principio della divisione dei poteri nonché di quello di legalità, che ne è diretta derivazione, come rafforzato dalle riserve di legge.

In effetti, la discrezionalità amministrativa in alcuna ipotesi potrebbe autonomamente, in assenza di un'autorizzazione legislativa, temperare gli interessi coinvolti nel prelievo fiscale; sarebbe necessario un bilanciamento di opposte esigenze, in una lettura costituzionalmente orientata; la “disposizione” dell'obbligazione tributaria – perché nella sostanza, di questo in pratica si tratta – deve essere prevista in chiave derogatoria, anche eventualmente sacrificando i principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost, in nome di altri principi di rango pari o superiore.

A mezzo del “varco” dell'art. 97 Cost., si ritiene che l'indisponibilità possa essere “ponderata” e bilanciata, e che possa essere data prevalenza all'esigenza di snellimento del contenzioso tributario, anche in ossequio al generale principio di certezza dei rapporti giuridici e del buon andamento dell'attività amministrativa.

---

<sup>118</sup> Cfr. l'art. 7 del d.m. dell'11 febbraio 1997 n° 37 (“Criteri di economicità per l'inizio o l'abbandono dell'attività contenziosa”), che prevedeva per le direzioni dei Dipartimenti la facoltà di impartire direttive per l'abbandono delle liti già iniziate, in base al criterio delle probabilità di soccombenza e della conseguente condanna dell'Amministrazione alle spese di giudizio. Ad analoga valutazione viene subordinata l'adozione di iniziative in sede contenziosa.

<sup>119</sup> L'espressione è di M. Fanni, *op. loc. cit.*, pag. 733.

Autorevole dottrina ritiene invece che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria discenda proprio ed innanzi tutto dallo stesso principio di capacità contributiva, che impedisce di riconoscere all'Amministrazione un potere discrezionale da esercitare nei casi singoli differenziando, in concreto, le impostazioni.

L'indisponibilità nel diritto tributario, lungi dall'evocare profili di non commerciabilità e non legittimazione, evocherebbe il profilo pubblicistico o autoritativo del tributo ed esprimerebbe l'essenzialità del rapporto vincolatezza – capacità contributiva, che assicura la giustizia dell'imposizione<sup>120</sup>.

In sintesi, l'indisponibilità esprimerebbe la garanzia che il tributo sia attuato in conformità alla capacità contributiva espressa dal presupposto, ed andrebbe indagata in termini esclusivamente tributaristici, rendendo inutili ed inadeguate le considerazioni in tema di “accertamento negoziato” e sulla relativa natura contrattuale o unilaterale.

Tale corrente di pensiero individua diversamente anche il contenuto della discrezionalità degli uffici impositori, osservando che la scelta non debba essere intesa come discrezionale nel senso di ponderazione, e neppure in quello di discrezionalità tecnica, bensì unicamente in funzione della migliore determinazione del presupposto, come anche nel concordato l'incontro delle volontà, l'accordo, individua un meccanismo di determinazione del presupposto.

---

<sup>120</sup> Fanrozzi A., “La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria”, in “Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?” *Studio n° 3, Convegno organizzato il 25 gennaio 2002 presso il Centro Servizi della Cassa di Risparmio di Venezia* dalla Fondazione Luca Pacioli in collaborazione con l'istituto di diritto tributario della facoltà di giurisprudenza dell'Università di Roma “La Sapienza”.

Ma il principio non sarebbe assoluto ed andrebbe anzi conciliato con le esigenze di certezza e sollecitudine della riscossione<sup>121</sup>, e di evitare probabili o più che probabili soccombente in sede processuale.

In altri termini, la circostanza che, in funzione di un diverso interesse, pure costituzionalmente protetto, e nell'ambito di procedimenti specifici, tassativamente previsti, al fine di prevenire o definire controversie, il legislatore consenta all'amministrazione di disporre del credito tributario sarebbe null'altro che la "classica eccezione che conferma la classica regola".

Probabilmente può essere osservato che negli istituti esaminati è rafforzata la partecipazione del privato all'azione amministrativa nel presupposto che l'atto cui il privato ha aderito sia più "giusto" e, di conseguenza, più stabile.

A ciò si accompagnerebbe un'interpretazione dell'art. 53 Cost., come già chiarita, in termini relativistici, come mero parametro di razionalità e di coerenza del sistema cui corrisponde, sul piano attuativo, l'accentuato ricorso a strumenti "pattizi" di accertamento ed, in genere, di attuazione del tributo.

E' importante osservare che con la sentenza, sopra commentata, n° 12314 del 2001, la Sezione Tributaria della Cassazione ha preso posizione sul principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in primo luogo per scongiurare il rischio che venisse generalizzata l'impostazione "sostanzialistica" sposata dalle due Commissioni di Torino: esse avevano trascurato la centralità del principio di indisponibilità, ritenendo di poter ricondurre alla volontà, piuttosto che al dettato legislativo, la produzione degli effetti.

---

<sup>121</sup> Batistoni Ferrara F., "L'evoluzione del quadro normativo", in "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?" (vedi nota precedente).

La questione doveva invece essere informata a differenti criteri, ammettendosi l'esistenza di "deroghe" al principio: ciò perseguiva il risultato di neutralizzare, nella sostanza, le argomentazioni di chi intendeva suffragare, con la disciplina di alcuni istituti deflativi<sup>122</sup>, il superamento del principio stesso.

Questo dovrebbe implicare, per l'Amministrazione finanziaria, un aggravamento dell'obbligo di motivazione<sup>123</sup>, atteso che non devono essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorate dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di definizione concordata e da una puntuale valutazione di merito del contesto.

---

<sup>122</sup> La Circ. Agenzia delle Entrate – Dir. Centr. Normativa e Contenzioso – n° 65 /E del 28 giugno 2001 riafferma l'obbligo dell'Ufficio di motivare in maniera circostanziata l'atto di definizione, indicando "i percorsi logico – giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa" ed "i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito di contraddittorio, hanno a tal fine assunto rilevanza".

<sup>123</sup> Si devono ricordare, al riguardo, le circolari n° 235/97 e n° 65/2001 in materia di accertamento con adesione: la prima, emanata a poche settimane di distanza dall'entrata in vigore del D. lgs. n° 218/97, evidenzia la funzione dell'accertamento con adesione quale strumento volto a perseguire una maggiore efficacia dell'accertamento tributario con la conseguente deflazione del contenzioso attraverso un nuovo rapporto con il contribuente improntato a principi di collaborazione e trasparenza; in particolare, con riferimento al contraddittorio, ne evidenzia la centralità ai fini della completezza dell'iter procedimentale, sottolineando la necessità che di essa venga dato conto attraverso una puntuale verbalizzazione.

La seconda circolare, tra l'altro, esprime la necessità di una più incisiva attività di indirizzo e di coordinamento delle direzioni regionali, ai fini di un approccio sistemico più rigoroso da parte degli uffici. In particolare, richiede che l'Ufficio svolga, in sede istruttoria, l'esame circostanziato dei complessivi elementi circa la posizione fiscale del contribuente, al fine di verificare l'effettiva legittimità dei presupposti impositivi. Inoltre, affronta e conferma la necessità dell'obbligo, di tipo tecnico, di motivare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, senza l'adozione di generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione di tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto.



In definitiva, è stato sostenuto, il principio di indisponibilità “ancorché un po’ teorico”, ha assicurato finora, nell’ordinamento tributario, lo “snodo” tra giustizia e certezza dell’imposizione e, con questa “limitata” funzione, potrà, meritevolmente, continuare ad essere impiegato in futuro<sup>124</sup>.

In ogni caso, seppure, forse per eccessiva semplificazione, si riferisce il predicato dell’indisponibilità all’obbligazione tributaria, più correttamente esso andrebbe invece riferito alla potestà impositiva<sup>125</sup>, blindata sotto questo aspetto, perché irrinunciabile, imprescrittibile, intrasmissibile; ma tutto quanto sostenuto non può non indurre a concludere che esistono, e sono sempre esistiti, strumenti – più o meno “dichiarati” - di definizione “concordata” del contenuto dell’obbligazione tributaria e che, sia pure in forza di previsioni espresse, e di bilanciamenti di interessi in chiave costituzionale, attuano, nella sostanza, una disposizione dell’obbligazione tributaria che si allontana dai costituzionali principi della capacità contributiva e dell’uguaglianza, e che si può tentare di ammettere per altra via, in nome del principio del buon andamento dell’azione della pubblica amministrazione, di cui all’art. 97 Cost., e della “ragione di Stato”, sovrapponibile - quasi sempre - alla “nuda” necessità di gettito della finanza pubblica.

---

<sup>124</sup> E’ il contenuto dell’intervento di Fantozzi A., vedi nota 22.

<sup>125</sup> D’altra parte, anche in materia penale, non v’è dubbio che l’azione sia indisponibile e quindi obbligatoria nei casi in cui la legge non richiede l’iniziativa di parte, e la pena, risultante dal filtro della norma attraverso il libero convincimento del giudice, deve seguire i parametri fissati in via generale dalla legge. Eppure può essere “patteggiata”, ottenendo così un vero e proprio “sconto”, in presenza dei requisiti legislativamente fissati.

## **Bibliografia**

### **Digesto, discipline privatistiche, sezione commerciale** voci:

- 1) “Obbligazione tributaria”, a cura di Batistoni Ferrara.

### **Novissimo Digesto,** voci:

- 1) “Indisponibilità giuridica”, a cura di Negro F..
- 2) “Concordato tributario”, a cura di Allorio.

### **Enciclopedia del diritto,** voci:

- 1) “Accertamento con adesione”, a cura di Batistoni Ferrara.
- 2) “Alienazione”, a cura di Pugliatti.
- 3) “Conciliazione giudiziale”, a cura di Batistoni Ferrara.
- 4) “Concordato tributario”, a cura di Cocivera.
- 5) “Discrezionalità (diritto tributario)”, a cura di Gallo F.
- 6) “Disposizione, I (atto di - )”, a cura di L. Mengoni e F. Realmente.
- 7) “Giuramento (dir. trib.)”, a cura di Rotondi.
- 8) “Obbligazioni (dir. trib.)”, a cura di Micheli G. A. e Tremonti G..

### **Enciclopedia Giuridica Treccani,** voci:

- 1) “Rapporto giuridico d’imposta” a cura di D’Amati.
- 2) “Indisponibilità (vincoli di)”, a cura di Francario L..
- 3) “Concordato tributario”, a cura di Puoti.

### Commentari

1) Commentario breve al codice civile, a cura di Cian e Trabucchi, Cedam, 1997.

2) Commentario a cura di Bigliuzzi Geri, Utet.

Allorio, “Diritto processuale tributario”, Torino, 1942, (ristampa 1971).

Basciu, “Contributo allo studio dell’obbligazione tributaria”, Napoli, 1966.

Batistoni – Ferrara F., “Conciliazione giudiziale, come, quando, perché?” in *Boll. trib.*, 21, 1996, 1573.

Berliri A., “Principi di diritto tributario”, Milano, 1967.

Carnelutti, “Contratto e diritto pubblico”, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, I, 665.

Cassese S., “I beni pubblici”, Milano, 1969.

Cordeiro Guerra, “Problemi in tema di traslazione convenzionale dell’imposta”, in *Rass. trib.*, 1988, I, 465.

De Mita E., “Un istituto dal quale dipende il destino del nuovo processo – la conciliazione fiscale ancora tutta da scoprire”, in *Il Sole – 24 Ore*, 16 marzo 1996.

De Mita E., “Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell’accollo d’imposta)”, in *Boll. trib.*, 1985, 1381.

De Mita E., “Ancora sulla liceità dell’accollo d’imposta”, in *Boll. trib.*, 1986, 591;

Dominaci, “Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi”, in *Boll. trib.*, 1986, II, 625.

Einaudi, “Miti e paradossi della giustizia tributaria”, Torino, 1959, 19.

**Falsitta G.**, “Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte”, in *Rass. trib.*, 1986, I, 132.

**Falsitta G.**, “Manuale di diritto tributario”, Padova, 1999.

**Falzone G.**, “I beni del patrimonio indisponibile”, Milano 1957.

**Fanni M.**, “L’indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe”, in *Dir. e prat. trib.*, 2002, II, 725 .

**Fantozzi A.**, “Diritto Tributario”, Torino, 1998.

**Fedele**, “Le imposte ipotecarie”, Milano, 1968.

**Fedele**, “La nullità dei patti tra le parti concernenti l’imposta di registro”, in *Riv. dir. fin.*, 1990, II, 19.

**Ferri G.B.**, “Ordine pubblico, buon costume e la teoria del contratto”, Milano, 1970.

**Gaffuri**, “L’attitudine alla contribuzione”, Milano, 1969.

**Gaffuri**, “Il concordato tributario come accordo transattivo”, in *Riv. dir. fin.*, 1979, I, 396.

**Gaffuri**, “Rilevanza fiscale di patti traslativi dell’imposta”, in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, 119.

**Gallo F.**, in “Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale”, in *Rass. trib.*, 1994, 1490.

**Gazzoni F.**, “Manuale di diritto privato”, X edizione, Napoli 2003.

**Giannini A. D.**, “I concetti fondamentali del diritto tributario”, Torino, 1956.

**Giannini, A. D.**, “Istituzioni di diritto tributario”, Milano, 1974;

**Glendi**, “L’oggetto del processo tributario”, Padova, 1984.

Granelli, “Capacità contributiva e traslazione d’imposta”, in *Giur. It.*, 1986, I, 953.

Guicciardi, “Le transazioni degli enti pubblici”, in *Arch dir. pubb.*, 1936, 64.

Liccardo, “Accertamento tributario”, Napoli, 1956.

Lucarelli F., “Solidarietà e autonomia privata”, Napoli, 1970.

Messinetti D., “Oggettività giuridica delle cose incorporali”, Milano, 1970.

Miceli F., “Il comportamento degli uffici e l’orientamento dell’amministrazione finanziaria”, in “Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell’obbligazione tributaria?” *Studio n° 3, Convegno organizzato il 25 gennaio 2002 presso il Centro Servizi della Cassa di Risparmio di Venezia* dalla Fondazione Luca Pacioli in collaborazione con l’istituto di diritto tributario della facoltà di giurisprudenza dell’Università di Roma “La Sapienza”.

Micheli G. A., “Corso di diritto tributario”, Torino, 1984.

Moschetti (a cura di), “La capacità contributiva”, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, Padova, 1994.

Negro F., “Lineamenti di un trattato dell’indisponibilità giuridica”, Padova, 1957

Perrone, “Discrezionalità amministrativa e norma interna nell’imposizione tributaria”, Milano, 1969.

Preziosi, “Il condono fiscale”, Milano, 1987, 306 e ss..

Pugliatti S., “L’atto di disposizione e il trasferimento dei diritti”, in *Diritto civile. Saggi*, Milano, 1951; *Id.*, “Considerazioni sul potere di disposizione”, *ivi*.

Redi M., “Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario”, in *Dir. e prat. Trib.*, 1995, I, pag. 407.

Rocca Salerno, “Le entrate ordinarie”, 182.

Schiavolin (a cura di), “La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo”, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, I, 273 e ss.

Tesauro F., “Istituzioni di diritto tributario. Parte generale”, Torino, 1998.

Tesauro F., “In tema di versamenti diretti”, in *Boll.trib.* , 1984, 61 ss.

Tesauro F., “Il rimborso di imposta”, Torino, 1975, 189.

Tesauro F., “Rilievi in tema di concordato tributario, con particolare riguardo a taluni indirizzi giurisprudenziali”, in *Foro. It.*, 1970, III, 55.

Tremonti G., “Obbligazione solidale tributaria e condono”, in *Riv. dir. fin.*, 1977, II, 258.

Tremonti G., “Imposizione e definitività nel diritto tributario”, Milano, 1977, 517 ss.

Uckmar A., “La legge del registro”, IV, Padova, 1941.

Vanoni E. “Natura ed interpretazione delle leggi tributarie”, in *Opere*, Milano, 1962, 77 ss..

Versiglioni M., “Accordo e disposizione nel diritto tributario, Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale”, in *L'ordinamento tributario italiano, Collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi*, Milano, 2001.

## **Indice**

<u>Premessa</u> .....	2
-----------------------	---

### **Capitolo 1**

#### **L'obbligazione tributaria**

1. Considerazioni introduttive.....	5
2. Tesi tradizionale sull'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.....	6
3. Il principio di capacità contributiva.....	10
4. Indisponibilità e natura vincolata della potestà d'imposizione tributaria.....	13
5. Chiarimento di un primo equivoco.....	15
6. Critiche della prevalente dottrina: il "rapporto giuridico d'imposta".....	20
7. La potestà amministrativa d'imposizione.....	21
8. Le situazioni giuridiche soggettive e la giurisdizione cd. condizionata.....	23
9. Un recente caso specifico di presunta "disposizione".....	25

### **Capitolo 2**

#### **L'indisponibilità**

1. L'atto di disposizione: l'elaborazione della dottrina tedesca.....	29
2. L'atto di disposizione nel nostro ordinamento. Dottrine risalenti.....	31
3. Il concetto di indisponibilità nelle più moderne dottrine.....	32
4. L'effetto dispositivo.....	38

5. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.....	39
--	----

### Capitolo 3

#### **Verifica dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.**

##### **Gli strumenti di definizione "concordata" dei tributi.**

1. L'indisponibilità come espressione di <i>ius imperii</i> .....	44
2. Casi giurisprudenziali.....	45
3. Il "vecchio" concordato.....	46
4. Il giuramento "d'imposta" o "fiscale".....	51
5. L'accertamento con adesione.....	54
6. La conciliazione giudiziale.....	57
7. Il "nuovo" concordato preventivo.....	59
8. Altre ipotesi.....	63
9. I condoni fiscali.....	65

### Capitolo 4

#### **Conclusioni**

1. Conclusioni della dottrina.....	68
2. Conclusioni opposte.....	69
3. Le conferme giurisprudenziali del principio di indisponibilità.....	74
4. Cass. civ., sez. trib., n° 12314 del 6 ottobre 2001.....	75



5. Conclusioni..... 82

Bibliografia..... 90