

# La determinazione concordata della ricchezza

di Massimo Basilavecchia

Università di Teramo

*1. Le conclusioni. 2. L'accertamento oggi. 3. Struttura dei metodi di accertamento. 4. La determinazione concordata come prospettiva di sviluppo 5. La razionalizzazione degli istituti deflativi 6. Chiudere i conti con l'indisponibilità*

**1. Le conclusioni** Il tema assegnato pone in relazione la crisi dei metodi di accertamento e lo sviluppo di forme di definizione concordata, indirizzando i lavori del convegno verso un ampliamento della prospettiva (dall'accertamento al processo).

E' bene dire subito quali sono le conclusioni che si intendono proporre.

A mio avviso, l'indubbia crisi che il sistema dei metodi di accertamento, uscito dalla riforma tributaria di quarant'anni fa, vive da quasi un decennio (fisso convenzionalmente l'inizio della crisi nel 2005, con le sentenze della Corte di Cassazione sulla nullità<sup>1</sup> - anche civilistica, per assenza di causa - dei negozi e degli atti elusivi), spinge necessariamente verso un incremento e uno sviluppo anche qualitativo delle forme di determinazione concordata<sup>2</sup> della ricchezza.

---

<sup>1</sup> Cassazione Civile Sez. V Sentenza 21-10-2005 (28-04-2005) n. 20398; Cassazione Civile Sez. V, Sentenza 26-10-2005 (12-05-2005) n. 20816; Cassazione Civile Sez. V Sentenza 14-11-2005 (10-03-2005) n. 22932. La Suprema Corte posta di fronte all'assenza, all'epoca dei fatti in contestazione, di adeguati strumenti normativi di contrasto ai fenomeni elusivi, ha pensato di contrastarle adottando soluzioni interpretative: mentre nelle sentenze n. 20398 e n. 22932 la Corte ha concluso riconoscendo la nullità radicale per difetto di causa dei negozi collegati attraverso cui è realizzato il c.d. dividend washing e il c.d. dividend stripping, nella sentenza n. 20816, relativamente ad una operazione di usufrutto azionario, la Corte ha invece ipotizzato un'ipotesi di simulazione relativa o di frode alla legge ex art. 1344 c.c.. A riguardo G. Corasaniti, La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della corte suprema, *Diritto e Pratica Tributaria*, 2 / 2006, p. 235.

<sup>2</sup> E' forse pleonastico, ma tuttavia prudente e doveroso trattando un argomento "sensibile", chiarire che l'espressione "concordata" potrebbe meglio essere sostituita da "consensuale" (ossia, non è autoritativa), o da "bilaterale" o da "partecipata", termini che forse meglio esprimono il senso reale dell'accordo, come

Nel contempo, però, occorre fare ogni sforzo (e a questo sono chiamati tutti gli interpreti della vicenda, dal legislatore alla giurisprudenza) perché allo sviluppo delle forme di determinazione concordata si accompagni un recupero di regole certe, non solo sui metodi di accertamento (che, nella loro impostazione anni sessanta, devono considerarsi ormai superati dal tempo) ma anche sulla necessaria coerenza che la fase di accertamento deve assicurare rispetto alle regole sostanziali di determinazione del tributo dovuto, rimesse oggi prevalentemente all'applicazione da parte del contribuente.

In estrema sintesi: maggiori, ma soprattutto migliori, e soprattutto ancora più tempestive, occasioni di determinazione concordata; minore formalismo e maggiore semplicità strutturale di tali istituti; loro inserimento in un contesto che ne permetta l'avvio sin dalla fase di adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

Se si vuole, determinazione concordata come rottura dell'isolamento in cui contribuente e fisco hanno tendenzialmente sinora operato, nelle due fasi di attuazione del tributo rispettivamente a loro affidate.

**2. L'accertamento oggi.** Lo stato dell'arte, sulla determinabilità concordata della ricchezza – direi soprattutto della base imponibile – registra oggi una prevalenza di opinioni favorevoli, talune più convincenti della utilità degli istituti in sé considerati, talune più condizionate da ragioni pratiche (il sistema è più efficiente con formule consensuali).

Non vi è dubbio che la Corte Costituzionale<sup>3</sup>, nella recente sentenza sulla mediazione<sup>3</sup>, abbia notevolmente contribuito alla legittimazione delle formule consensuali; ma resto convinto che, più di ogni altra considerazione, le forme concordate debbano essere accettate per il semplice motivo che non vi è alcuna ragione per escludere una

---

forma partecipativa, e non puramente negoziale, dell'attuazione della norma tributaria. Pur conservando nello scritto l'espressione che compare nel titolo affidato dagli ideatori del convegno, è chiaro che essa non va intesa nel senso di determinazione della ricchezza nella quale valutazioni di convenienza sostituiscono la verifica della effettiva capacità contributiva, ma anzi come espressione del modo migliore (o equivalente, direbbe Versiglioni) di pervenire alla tassazione conforme alla capacità contributiva.

<sup>3</sup> Corte cost. 16-04-2014 (26-02-2014) n. 98, in GT, riv. Giur.trib. 2014, 469, con commento di Glendi, La Consulta chiude i conti con la cd. mediazione tributaria "ancien régime", ivi, 477. La Corte Costituzionale si è pronunciata sulle questioni di incostituzionalità sollevate da alcune Commissioni tributarie riguardo all'istituto del reclamo/mediazione. La precedente versione della mediazione tributaria è stata giudicata incostituzionale solo nella parte in cui prevedeva, in caso di mancata proposizione, l'inammissibilità del successivo ricorso.

partecipazione del cittadino al procedimento, che è un risultato acquisito dal diritto amministrativo da un quarto di secolo, e dal quale non si può tornare indietro<sup>4</sup>. Di fronte ad un' "azione amministrativa" così penetrante e dalle conseguenze assai incisive sul patrimonio (quanto meno) del contribuente, non è concepibile che un'area di dialogo, "equivalente" (più che "alternativa", come ha scritto in un bel saggio recente Marco Versiglioni<sup>5</sup>) alla giustizia processuale, sia negata alle parti della vicenda (non solo al contribuente, ma anche all'amministrazione).

La crisi dei metodi di accertamento, in questo contesto, determina ulteriori ragioni a sostegno del potenziamento e della valorizzazione di forme di determinazione concordata.

Quella crisi, infatti, nasce dalla insufficienza dei due profili che caratterizzano l'impostazione dell'accertamento nella riforma tributaria<sup>6</sup>. Tali profili, nonostante le significative modificazioni normative, sono rimasti stabili per quarant'anni, e il loro superamento è avvenuto non tanto sul piano della produzione di nuove norme, quanto per effetto di una rivoluzione giurisprudenziale che ha sostituito schemi evidentemente ritenuti non più idonei con forme (quanto meno) *prater legem*, non a caso dichiarate applicabili d'ufficio dal giudice in qualunque stato e grado del processo, e dunque effettivamente imputabili non all'ufficio impositore, ma direttamente al giudice.

Entrando "a gamba tesa" (ma qui non intendo assegnare cartellini gialli o rossi, mi limito a constatare) sul sistema dei metodi, la giurisprudenza si è riservata la discrezionalità valutativa di ammettere, o meno, schemi giuridici posti in essere nell'autonomia contrattuale, di conservare la rilevanza fiscale di operazioni di dubbia ispirazione, di

---

<sup>4</sup> Sottolinea questo aspetto De Mita, in una relazione del 1999 ("Profili storici e costituzionali del concordato tributario") pubblicata, quale commento indiretto a Cass. n. 20732 del 2010, in riv. dir.trib. 2011, II, 63. Pur in una visione autonomistica dell'accertamento con adesione, la funzione essenzialmente informativa ("contestuale e ravvicinata"), rafforzata dalla forma dialogica e dalla funzione di pronta stabilizzazione del rapporto, è sottolineata anche da Marengo, L'accertamento con adesione, Torino 2000, soprattutto 167 ss.; questa ricostruzione a noi pare non lontana da quella qui proposta, nella misura in cui pone al centro della questione la migliore efficacia dell'accertamento in un modulo partecipativo.

<sup>5</sup> M. Versiglioni, Diritto tributario ed "Equivalent dispute resolution", in riv.dir.trib. 2012, I, 223. Dello stesso Autore, Accordo e disposizione nel diritto tributario, Milano, 2001.

<sup>6</sup> R. Lupi (L'esercizio del potere impositivo col consenso del destinatario, introduzione alla monografia di Crovato, Il consenso nella determinazione dei tributi, Roma, 2012, pag. XIV), analizzando la crisi dei metodi di accertamento, sostiene che gli accordi siano il punto di emersione della matrice amministrativistico economica repressa nella redazione della legge da quella legalistico-processuale, troppo attenta a sottolineare il carattere pubblicistico della tassazione.

considerare o meno provato il diritto ad applicare, nell'attuazione del tributo, elementi favorevoli al contribuente.

I due pilastri della riforma sono stati spazzati via, e anche tecniche di controllo (quali gli accertamenti bancari), che in teoria avrebbero potuto essere applicate in coerenza con il sistema, sono state considerate un modo per attingere alla ricchezza in modo molto più sostanziale e "libero", rispetto a quanto avveniva con l'applicazione ortodossa degli artt. 38 e 39 del d.p.r. 600/73.

I fiumi di inchiostro scritti su abuso del diritto, su antieconomicità, su elusione, su pianificazione fiscale "aggressiva", sulla tendenziale equivalenza tra movimenti finanziari e materia imponibile, consentono di essere in questa sede molto sintetici.

Rinviano a quanto scritto in altra occasione<sup>7</sup>, il dato più allarmante dell'evoluzione registratasi negli ultimi anni è quello della frattura tra la determinazione dell'imponibile sulla base delle norme sostanziali, e quella che può essere compiuta dall'amministrazione (o con esiti ancor più imprevedibili, dal giudice tributario, non solo di merito ma anche di legittimità).

Alcune recenti sentenze (luglio 2014) della Suprema Corte<sup>8</sup> in materia di accertamenti bancari rendono evidente che la tecnica accertativa tende a diventare non lo strumento, il

---

<sup>7</sup> Basilavecchia, Metodi di accertamento e capacità contributiva, in Rass.trib. 2012, 1107; ID., Efficacia diretta dell'art. 53 Cost., in Salvini – Melis (a cura di), L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, Padova 2014, 87.

<sup>8</sup> Ad es. 2 luglio 2004, n. 15050, la quale richiede, per escludere la rilevanza dei prelevamenti, che il contribuente fornisca una prova documentale (e non presuntiva) di quali siano i beneficiari dei pagamenti. Il rigore sembra eccessivo, sia sotto il profilo del contenuto della prova contraria (la norma parla, genericamente, di beneficiario del prelevamento, ipotizzando quindi che possa trattarsi di un movimento finanziario diverso da un pagamento (ad es. una restituzione di somme date in prestito), sia sotto il profilo della qualità della prova. Soprattutto nel caso di persone fisiche, o di conti di soggetti collegati al contribuente, non si vede perché non si possano apprezzare presunzioni soprattutto per prelevamenti di entità non particolarmente levata, corrispondente ai bisogni della vita quotidiana. Ma soprattutto lascia perplessi l'affermazione secondo la quale l'Agenzia delle entrate, per i versamenti, *"non ha nessun obbligo di individuare (e, quindi, di provare) la fonte di produzione del reddito e, di conseguenza, di specificare quale delle fattispecie indicate nel d.P.R. n. 917/86 sia produttiva dello stesso"*, in quanto essa dimentica che l'unico metodo che consente all'ufficio di prescindere dall'individuazione della fonte produttiva e dalla qualificazione in base alle categorie reddituali, è l'accertamento sintetico, che però è basato sulle spese, e non sulle entrate del contribuente. Non meno significativa è la sentenza

mezzo per stabilire l'imponibile effettivo, ma un modo surrettizio di accertare una "capacità contributiva" generica: non è più il reddito complessivo del TUIR quello che viene autoritativamente imposto, ma una generica "attitudine alla contribuzione", desunta da operazioni e movimenti considerati rappresentativi di ricchezza imponibile, a prescindere dal nesso di collegamento con gli elementi strutturali dell'imposizione sul reddito (quali fatti siano stati posti in essere, a quali categorie reddituali siano ascrivibili, quali regole concorrano a individuare l'imponibile).

**3. Struttura dei metodi di accertamento** I due capisaldi strutturali dell'accertamento erano costituiti da una netta separazione di compiti e di ruoli tra contribuente e fisco; il primo, in solitudine, dichiara l'imponibile e gli altri elementi del tributo, dopo aver effettuato una serie di adempimenti contabili più o meno gravosi. In una corrispondente solitudine (più o meno completa), il fisco controlla, accerta, sanziona, valutando *ex post* un fatto imponibile di cui può conoscere le dimensioni anche sulla base di atti non provenienti dal contribuente.

A questo primo profilo, si collega il secondo: la rettifica della dichiarazione si articola in modi diversi in funzione del corretto modo di adempimento degli obblighi contabili e dichiarativi ed ha un oggetto sostanzialmente quantitativo, ossia mira a stabilire se si possa individuare un maggiore imponibile: le regole sui metodi descrivono presupposti e modalità per poter procedere alla rettifica, e indicano il materiale probatorio di cui l'amministrazione finanziaria deve poter disporre, per poter rettificare la dichiarazione (ossia aumentare l'imponibile, o ridurre la perdita).

I due profili sono accomunati da un'originaria impostazione formalistica, che nel tempo si perde, ma non completamente: regole dichiarative e condizioni per la rettifica sono oggetto di disciplina minuziosa, la loro analisi diventa spesso fine a se stessa, si perde di

---

del 24 luglio 2014, n. 16896 (e così pure la 15049 del 2 luglio 2014), la quale nello stabilire che *"debbono essere considerati ricavi sia le operazioni attive che quelle passive, senza che si debba procedere alla deduzione presuntiva di oneri e costi deducibili, essendo posto a carico del contribuente l'onere di indicare e provare eventuali specifici costi deducibili (l'impugnata sentenza, escludendo i versamenti ai fini del computo dei ricavi, e procedendo alla deduzione presuntiva di costi, ha violato tali principi di diritto)"* si pone in contrasto con le argomentazioni sulla base delle quali la Corte Costituzionale (sentenza n. del 2005) ha ammesso la legittimità delle presunzioni in parola, condizionandola alla tassazione del solo differenziale presuntivamente accertabile tra importo del prelevamento (che di per sé non può che rappresentare una spesa) e conseguente ricavo ipotizzabile, a fronte della spesa effettuata al di fuori del contesto contabile.

vista il risultato sostanziale della congruità del risultato: alla contabilità si attribuisce un credito che ben presto risulta eccessivo e smentito dalla realtà quotidiana.

Questa logica non è mai abbandonata del tutto, nemmeno quando il sistema individua la necessità di combattere, con rilevazioni statistico-matematiche, l'evasione dei contribuenti medio-piccoli da infedele dichiarazione dei ricavi o compensi conseguiti: nemmeno gli studi di settore – la stessa giurisprudenza del 2009 delle sezioni unite lo riconosce – rompono gli schemi classici dei metodi di accertamento, e la loro effettiva innovatività si traduce a ben vedere nella sola valorizzazione del contraddittorio; l'obiettivo di superare i formalismi per attingere alla veritiera rappresentazione del fatto imponibile risulta solo in parte conseguito, nonostante lo sforzo organizzativo, tanto che negli ultimi anni si assiste ad un'evidente insoddisfazione dell'Agenzia delle entrate verso le risultanze degli studi, e la stessa normativa deve disciplinare l'evenienza, non eccezionale come si sarebbe stati indotti a pensare, di accertamenti presuntivi sull'ammontare dei ricavi che prescindano dagli studi, o comunque ne superino le risultanze.

**4. La determinazione concordata come prospettiva di sviluppo.** Nel contesto ora descritto, determinare la ricchezza in forma concordata è possibile, è utile, non è forse indispensabile, posto che ad una quantificazione equilibrata e soddisfacente può ben provvedere, almeno in astratto, il giudice tributario.

Un nuovo metodo basato sul dialogo diviene invece necessario quando il risultato dell'accertamento risulta, almeno in larga parte, imprevedibile rispetto alle norme sostanziali applicabili: solo il tempestivo confronto tra contribuente e fisco può ricondurre a ragionevolezza la determinazione dell'imponibile.

Due equivoci possibili devono essere immediatamente rimossi.

La determinazione concordata, potenziata, razionalizzata e valorizzata nei termini che si diranno, non è un modo per sottrarre spazio alla giurisdizione. L'inevitabile effetto deflativo deve essere preventivato e auspicato, ma non è l'obiettivo, né tanto meno è una forma di reazione alla esuberanza giurisprudenziale sui concetti indeterminati. Al contrario, proprio perché la giurisdizione possa rendere al meglio il proprio servizio, e in assoluta imparzialità, è necessario che possa attenuare il suo impegno quantitativo, e vederlo affiancato da una consistente soluzione stragiudiziale dei conflitti.

Ma anche le parti potrebbero presentarsi diversamente nel processo, se fossero avvezze ad una consuetudine di dialogo, nella quale troverebbero composizione le divergenze valutative e interpretative meno radicali.

In secondo luogo, non si deve pensare che l'auspicata valorizzazione delle forme concordate sia condizionata (e dipenda soltanto) dall'obsolescenza della normativa sull'accertamento. L'impostazione formalistica sui metodi di accertamento è infatti superata oggi dalla prassi. Ed in tale logica, il dialogo diventa come detto imprescindibile.

Ma se dovessimo immaginare una riforma normativa dell'accertamento, di portata complessiva, certamente non potremmo pensare ad un ritorno al formalismo e alla minuziosità dei metodi. Un'aspirazione sostanziale, oggettivamente, non è più rinunciabile, anche se va disciplinata e resa coerente al diritto sostanziale. Anche in una prospettiva ordinamentale diversa, le ragioni per potenziare le forme di accertamento concordato restano forti, e invariate rispetto all'attuale: indietro non si tornerà (probabilmente).

In definitiva, sebbene l'aspirazione all'incremento della determinazione concordata nasce anche e soprattutto dalla crisi dei metodi di accertamento normativamente stabiliti dalla legislazione degli anni settanta, non è prevedibile, né auspicabile, che una futura soluzione all'inadeguatezza normativa faccia arretrare il campo delle definizioni consensuali. Quella soluzione, infatti, tratterà un diverso rapporto tra dichiarato e accertato, modificando significativamente l'assetto attuale. Ma, anche se su basi diverse, è auspicabile che torni ad esservi certezza sulle regole di accertamento e sulla loro coerenza con il dato sostanziale.

Questo comporterà recuperare un valore fisiologico della determinazione concordata: il rischio – oggettivamente, remoto –, nella confusione attuale, è che, come accadeva nel sistema ante-riforma, il concordato sostituisca i controlli. Ma l'ampiezza dei poteri istruttori del fisco esclude una tale evenienza, e una riscrittura, su basi più moderne, della sequenza dichiarazione - accertamento, non potrebbe che fornire, alla determinazione concordata, un quadro di riferimento determinato che conservi, anche in sede consensuale, una oggettiva riferibilità alle regole sostanziali di applicazione del singolo tributo.

**5. La razionalizzazione degli istituti deflativi.** Dopo la sentenza della Corte Costituzionale, la mediazione (qui non interessa il reclamo, che non è basato sull'accordo, ma sulla convergenza sulla constatazione che l'atto impositivo sia da rimuovere per

illegittimità o infondatezza) si è consolidata nell'ordinamento tributario, ove ha un ruolo di assoluto rilievo tra “contenzioso” e processo”, ed anzi se ne può immaginare uno sviluppo, sia in senso verticale - quanto a valore delle liti cui l'istituto si applichi – sia in senso orizzontale, mediante la generalizzata applicazione a tutte le liti, anche non derivanti da atti dell'Agenzia delle entrate.

Le ragioni per un intervento riformatore ad avviso di chi scrive sono le seguenti.

La prima attiene alla semplificazione del sistema, che deve essere razionalizzato riducendo la gerarchia tra i diversi istituti, che non è stata determinante al fine di indirizzare i contribuenti verso le forme di definizione più incentivate.

Spinge in questo senso la constatazione che le logiche alle quali deve ispirarsi la determinazione consensuale della materia imponibile non possono essere diverse nel passaggio dall'uno all'altro strumento: o quanto meno un'eventuale diversità deve corrispondere ad una effettiva differente *ratio* a sostegno degli istituti in comparazione tra loro.

Ora, lasciando da parte le definizioni agevolate nelle quali il contribuente si “arrende” e, provvedendo subito a pagare il dovuto, ottiene benefici sanzionatori (e non solo: si pensi al risparmio che deriva in termini di costi accessori dal mancato affidamento all'agente della riscossione, là dove ad esempio si definisce per acquiescenza un accertamento esecutivo), sembrano oggi venute meno le ragioni per differenziare i benefici nel passaggio dall'accertamento con adesione alla mediazione o alla conciliazione. L'art. 17-bis, che disciplina la mediazione, è basato sull'idea che l'ufficio legale deputato a gestire la relativa pratica possa e debba fare di più, rispetto a quanto può fare il reparto (“team”) davanti al quale si è svolto, eventualmente, il tentativo di accertamento con adesione.

Ancorché questa diversità sia a mio avviso erronea, e comunque irragionevole e ingiustificata, essa è assunta dalla legge, e soprattutto dalla lettura che ne fornisce l'Agenzia delle entrate, come tratto discriminante tra accertamento con adesione e mediazione. Dunque, in termini collaborativi la parte pubblica è non meno corresponsabile di quella privata, se l'accertamento con adesione non viene perfezionato, e dunque non si vede perché l'accordo raggiunto “dopo” debba determinare benefici minori per il contribuente rispetto a quello raggiunto “prima”, quando il costo dell'attività processuale non è addebitabile ad una sola delle parti. Anzi, l'intesa raggiunta sulle soglie del processo, o all'interno dello stesso, è meritevole di particolare attenzione proprio perché sancisce il superamento di un conflitto formalizzato dagli atti processuali; e la chiusura “conciliata” della lite potrebbe essere, in una riscrittura dell'art. 48 d.lgs. n.



546/92 che superi il ruolo esclusivamente notarile del giudice tributario, incoraggiata da un ruolo propulsivo, o comunque più incisivo, assegnato al collegio giudicante.

**6. Chiudere i conti con l'indisponibilità.** Il ventennio trascorso dalla reintroduzione di forme concordate di determinazione dell'imponibile non ha fatto venir meno una serie di resistenze teoriche, di principio, rispetto alla compatibilità di tali forme di definizione con la "indisponibilità" dell'obbligazione tributaria, e/o con l'inderogabilità dell'obbligo di contribuzione in base alla capacità contributiva ex art. 53 Cost.<sup>9</sup>.

Tuttavia, credo che le resistenze opposte<sup>10</sup> siano ormai destinate a venir meno, nel tempo, e che anche la sentenza della Corte costituzionale sulla mediazione contribuisca a rimuovere quelle obiezioni, non formulando rilievi sotto tale aspetto<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> In termini riassuntivi il dibattito si può ripercorrere partendo da AA. VV., a cura di S. La Rosa, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano 2007; AA.VV., a cura di S. La Rosa, *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008; Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino 2005, 253; Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Giuffrè, Milano, 2010 (del quale si segnala la serrata critica all'indisponibilità, se riferita genericamente all' "obbligazione tributaria"); Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2001; Crovato, *op.cit.*; Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano 2007.

<sup>10</sup> Tra gli altri, da ultimo soprattutto G. Falsitta, attento sostenitore della dottrina della indisponibilità ( si veda *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, Cedam, pag. 282; ma anche *Natura e funzione dell'imposta: con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in AA. VV., *Profili autoritativi*, cit., 45), ritiene che la pretesa disponibilità del credito/debito tributario è illegittima perché confliggente con un doppio principio: quello fissato dagli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione, che impone alla legge d'imposta l'equità e l'imparzialità della sua applicazione; quello derivante dal diritto comunitario, che giudica qualunque forma di disposizione del debito/credito tributario come una forma di distorsione della concorrenza.

<sup>11</sup> Le tesi favorevoli agli accordi, sia pure con ragionevoli limitazioni desunte però non da astrazioni concettuali ma da analisi di conformità dell'ordinamento a valori costituzionali, hanno un'ampiezza ormai prevalente rispetto a chi sostiene l'indisponibilità assoluta del tributo: per una critica ai diversi fondamenti normativi di volta in volta individuati dai sostenitori della "indisponibilità", P.Russo, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in AA.VV., *Profili autoritativi*, cit., 110.

Il dibattito non può qui essere ripercorso, esso è arricchito di una serie di contributi importanti e complessi, dei quali non sarebbe possibile proporre una sintesi argomentata. Tuttavia, da un punto di vista “laico”, si può osservare che vi sono almeno due dati provenienti dall’ordinamento che non sono più trascurabili, e che consentono di superare l’impasse, quanto meno dimostrando che l’indisponibilità delle prerogative pubbliche di accertamento e di riscossione del tributo non può essere inquadrata nel contesto della questione della indisponibilità di talune obbligazioni soprattutto di diritto pubblico.

Il primo, è costituito dalla natura dispositiva del processo tributario, ormai acquisita quanto meno con riguardo al rapporto tra giudice e prova. I poteri istruttori officiosi possono essere disposti solo nel limite dei fatti dedotti dalle parti, senza consentire la ricerca inquisitoria della verità, e nel contempo la mancata contestazione specifica dei fatti affermati dal ricorrente può determinare, a carico dell’amministrazione finanziaria, la preclusione che equipara i fatti non contestati a quelli provati. In appello, le questioni non riproposte si considerano rinunziate e su di esse scatta una preclusione insuperabile.

Sebbene rimanga in diverse pronunce giurisprudenziali la distinzione tra le parti del processo, in funzione della indisponibilità del diritto fatto valere dall’amministrazione finanziaria, l’affermazione appare sempre meno argomentata e sostanzialmente basata su argomenti tra latici; che ignorano, ad esempio, che il diritto indisponibile in senso stretto non è soggetto a prescrizione, mentre invece il “credito” tributario lo è.

Insomma, all’ordinamento va data una coerenza: e se il processo è costruito su un asse portante che è il carattere dispositivo, non si può contemporaneamente affermare che la situazione giuridica dell’amministrazione sia (assolutamente) indisponibile.

Il secondo elemento è costituito dal fatto che, da un ventennio, la legge ammette che l’azione amministrativa di attuazione del tributo, sia di accertamento, sia di riscossione, possa essere condizionata da valutazioni di economicità. Sebbene nella generalità dei commenti e nella prassi dell’Agenzia il riferimento all’economicità dell’azione di sostegno della pretesa venga evidenziato come un elemento innovativo introdotto dalla mediazione tributaria, la prima menzione di tale criterio si rinviene già nella norma sull’autotutela (art. 2-quater d.l. n. 564/94) che, sebbene sul punto non attuata dai previsti decreti applicativi di fissazione dei criteri valutativi, ha implicitamente sancito la concorrenza dei valori di cui all’art. 97 Cost. con quelli di cui all’art. 53 Cost..

Quindi è vero che l’amministrazione non può discrezionalmente determinare la base imponibile in base a criteri di convenienza o di opportunità, ma questo non significa che l’azione amministrativa debba diventare antieconomica e spingersi sino al punto di

inseguire a tutti i costi, e magari sacrificando altre forme di lavoro, un'ipotesi di tassazione che, in fatto o in diritto, possa risultare poi insostenibile davanti al giudice o inefficace sul piano della effettiva riscossione.

L'esperienza di questi anni non ha visto l'emersione di vicende patologiche, legate agli istituti deflativi, in misura superiore a quanto si verificava in assenza di tali istituti. Questo vuol dire che il complesso dei controlli interni ed esterni alle amministrazioni (e magari il monitoraggio delle categorie professionali e imprenditoriali) è in grado di assicurare un sufficiente argine a eccessi di discrezionalità, o a veri e propri abusi. Se l'atto che sancisce l'accordo è motivato – così come la legge prevede – il percorso logico e ricostruttivo compiuto consensualmente resta tracciabile, e soggetto a verifiche di legittimità di ogni tipo; ma se da un lato va esclusa l'ammissibilità di "sconti" e di considerazioni di mera opportunità, è bene rimarcare che deve essere garantita al singolo funzionario la tranquillità di operare per la soluzione più giusta (intesa anche nel senso di più efficiente) senza timori di successive smentite fondate solo su atteggiamenti più restrittivi.

E' questo un importante tassello su cui costruire un ripensamento del concorso dei diversi istituti deflativi, perché (dopo che la Corte Costituzionale, pur senza rilevare la incostituzionalità della disciplina, ha fatto giustizia dell'improprio uso del termine mediazione, segnalando l'incongruenza della qualificazione normativa, rispetto all'assenza evidente del mediatore terzo) appare ingiustificato ipotizzare che, ad una fase di accertamento con adesione retta da regole più restrittive, e magari svolta ad avviso di accertamento già emanato, possa fare seguito una fase di mediazione basata su criteri valutativi diversi e più ampi, come se l'economicità (intesa come valutazione costi/benefici circa la sostenibilità della pretesa) possa condizionare in modo diverso il team accertamento e il team legale dell'Agenzia delle entrate.

E' anche maturo il tempo per ripensare in termini più generali la possibilità di accordi alternativi al processo (ADR, alternative dispute resolution; per attenta dottrina, meglio dire EDR, con equivalent che prende il posto di alternative, al fine di escludere una qualificazione deteriore), ampliando la prospettiva in funzione della ormai notevole gamma di atti impositivi impugnabili, non tutti attinenti con una pretesa tributaria quantificabile. L'introduzione del reclamo-mediazione, sotto questo aspetto, ha in qualche modo innovato, riferendosi ad una serie non predefinita di atti impugnabili emessi dall'Agenzia delle entrate, ma il limite di valore che condiziona l'applicazione dell'istituto ha vanificato in parte la portata innovativa, escludendone gli atti impositivi di valore indeterminabile.

Appare soprattutto maturo il tempo (e lo dimostra la sessione che segue nel programma di questo convegno) per una *compliance* affidata al dialogo preventivo: la determinazione concordata dell'imponibile dovrà essere presto affidata, soprattutto nei frequenti casi di sindacabilità nel merito delle scelte imprenditoriali ad un dialogo anticipato (un mix tra adesione, interpello ordinario e interpello antielusivo).