

**1 Definizione degli accertamenti.** 1. *L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto può essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti.* 2. *L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, può essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.*

**SOMMARIO:** I. Evoluzione e *ratio* degli istituti deflattivi tributari. - II. Concezione accertativa e concezione compositiva. - III. Indisponibilità tributaria. - IV. Natura giuridica dell'accertamento con adesione. - V. L'adesione nel quadro tipologico degli istituti deflattivi. - VI. L'ambito di applicazione: premesse e rinvii. - VII. Le questioni definibili: criteri di individuazione logici e sistematici. - VIII. (*segue*) irrilevanza della distinzione tra questioni di fatto e questioni di diritto. - IX. Adesione e plurisoggettività solidale.

**I. Evoluzione e *ratio* degli istituti deflattivi tributari.** ■ La L. 656/94 ha introdotto l'**accertamento con adesione** e il D. Lgs. 218/97 ne ha poi revisionato organicamente la disciplina, allo scopo di semplificarne e ampliarne l'iniziale ambito applicativo. Il corpo normativo del quale esso faceva parte comprendeva anche **altri istituti**, quali l'autotutela, l'acquiescenza e la conciliazione giudiziale, tutti caratterizzati dalla specifica **finalità** di deflazionare il contenzioso e dalla **funzione** di veicolare l'attuazione della norma attraverso forme e strutture dialettiche, a matrice collaborativa e/o consensuale. Ad analoghe **rationes** sono riconducibili molti altri istituti, deflattivi in senso lato, che il legislatore degli anni '90 ha collocato sia sul piano dell'attuazione della norma (interpello, definizione agevolata della sanzione...), sia su quello dell'attuazione delle obbligazioni (rateizzazione, fideiussione, transazione...). ■ Di recente, il legislatore ha ulteriormente arricchito il quadro degli strumenti deflattivi, introducendo l'**adesione al verbale** e l'**adesione all'invito**, specificando anche il caso dell'**adesione all'invito in base a studi di settore**. Insomma, da quasi venti anni sembra in atto una tendenza a valorizzare il consenso del privato ai fini di una «pronta», ossia certa, attuazione del tributo. Tuttavia, questo dato storico-evolutivo è diversamente interpretato.

**II. Concezione accertativa e concezione compositiva.** ■ Una corrente di pensiero (E. MARELLO, *Concordato tributario*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, II, Milano, 2006, 1134) ritiene che l'odierno accertamento con adesione sia parte di un **fenomeno cronologicamente continuo**, risalente al "concordato tributario" di cui vi era traccia già nel T.U. 4021/1877. In questa prospettiva, l'adesione - senz'alcuna *crasi* - avrebbe ereditato natura e struttura dalla figura disciplinata negli anni cinquanta. D'altro canto, è sembrato (M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, *passim*) che l'adesione del '94 e quella del '97, pur recuperando taluni elementi dei «precedenti», costituiscono tuttavia segni di un «**nuovo corso**», sviluppatosi anche sui rivolgimenti dogmatici e normativi prodotti dalla L. 241/90. In effetti, proprio questa legge (di principi) avrebbe completamente rimodellato le basi dogmatiche e normative di quell'esperienza «precedente» che, proprio in ragione delle molte criticità, la riforma tributaria degli anni settanta volle interrompere. Questa differenza di prospettive condiziona significativamente il modo di concepire l'istituto e di interpretarne la disciplina tributaria (e non). Basta leggere l'articolo 1 e focalizzare il nome (*accertamento con adesione*) e la funzione (*definire*) per cogliere il significato teorico e pratico della dialettica esistente tra le due differenti visioni del fenomeno. ■ Nella '**concezione accertativa**', che interpreta l'istituto in continuità storica, l'accertamento con adesione odierno erediterebbe dalla disciplina degli anni '50 -'70 sia il nome, che dimostrerebbe il voluto abbandono della precedente impostazione bilaterale-transattiva, sia la funzione, che sarebbe quella ordinaria di accertare, seppur condizionatamente all'adesione del contribuente. Questa logica ricostruttiva (che caratterizza le opere di E. MARELLO, *L'accertamento*

con adesione, Torino, 2000, e di M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007) è sostenuta dalla maggior parte della dottrina. ■ La **'concezione compositiva'** (che si distingue da quella puramente contrattuale-transattiva di F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 22, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 322 ss., e L. TOSI, *Conciliazione giudiziale*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 885), valorizzando i mutamenti recati dalla L. 241/90 (M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; ID., *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, in *Giust. Trib.*, 2008, 446 ss.), considera il nome un mero retaggio formale, essendo esso contraddetto da una "nuova" disciplina prevalentemente orientata all'accordo, e scorge nella funzione, che sarebbe quella straordinaria di comporre, "nuovi" caratteri transattivi (si badi, non novativi) costituenti segni evidenti della tendenza ad utilizzare istituti privatistici per la realizzazione di fini pubblicistici.

**III. Indisponibilità tributaria.** Il tema dell'**indisponibilità** (cfr. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 303 ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 45 ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, ivi, 90 ss.; A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, ivi, 121 ss.), come quello ad esso complementare della **discrezionalità**, è il presupposto logico-giuridico della nozione dell'*'accordo tributario'* (M. VERSIGLIONI, *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 81 ss.) e di numerose questioni teoriche e pratiche ad essa collegate. ■ Nella **concezione accertativa**, il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria o del potere di costituire l'obbligazione tributaria è considerato come presidio, di rango costituzionale, all'inaccessibilità della discrezionalità amministrativa nella fase dell'attuazione della norma tributaria; con la conseguenza che da sempre, salvo rare eccezioni, si esclude che la discrezionalità amministrativa possa informare la scelta sul *se* definire o sul *quantum* della definizione. Con riferimento al "concordato tributario", si era esclusa la discrezionalità sul *quantum*, pur ammettendosi, talvolta, la discrezionalità sull'*an* - rispetto alla quale sarebbe stata irrilevante la posizione soggettiva del contribuente (G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, 317 ss.). Altre volte, invece, si era totalmente escluso che nel "concordato tributario" potesse vedersi qualunque forma di discrezionalità (nella visione unilaterale e costituiva, G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 169). La totale estraneità al diritto tributario della discrezionalità del diritto amministrativo (in quanto l'attività dell'Amministrazione finanziaria non dispone relativamente agli interessi contrapposti e non trasforma il diritto soggettivo del contribuente in interesse legittimo) è chiaramente rilevata dalla prevalente dottrina (L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 157 ss.; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, 366 ss.; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 54 ss.; G. FALSITTA, *Natura e funzione*, cit., 45 ss.). Da questo punto di vista, l'espressione "*può essere definito*", presente nell'art. 1, indicherebbe la legittimazione dello stesso potere (vincolato) cui sarebbe demandata l'ordinaria funzione unilaterale di accertare (E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 141 ss.). ■ Anche nella **concezione compositiva** si ammette l'esistenza del dogma dell'indisponibilità e si esclude che la discrezionalità amministrativa (e/o la discrezionalità tecnica) possano operare nel contesto delle scelte sottese all'adesione, ma si ritiene che, in ragione dell'esclusiva natura potenzialmente litigiosa di quel contesto, l'indisponibilità tradizionalmente intesa sia inconferente. Inoltre, il dogma, sempre nella sua originaria configurazione, apparirebbe anche inconsistente, perché espressamente contraddetto dalla disciplina della conciliazione giudiziale, già giudicata coerente con i principi costituzionali (M. VERSIGLIONI, *Accordo e*

*disposizione*, cit., 385 ss.). ■ Per tali motivi, nel solco della **concezione compositiva**, una corrente dottrinale perviene a tracciare le tipologie dell'*indisponibilità tributaria* e a configurare una nuova forma di discrezionalità giuridica (*discrezionalità tributaria*) compatibile con la normativa in commento. In particolare, secondo questa dottrina, alla luce delle regole che disciplinano le forme di ragionamento dell'operatore del diritto rispetto all'adesione (e alla conciliazione), l'**indisponibilità tributaria** potrebbe definirsi (M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, 138 ss.; ID., *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, cit., 447 ss.) come il principio tipologico, relativo e non già assoluto, che vincola in vario modo l'uomo o al rispetto de "la" (ideale) verità "data" a priori (ad es., il c.d. fatto notorio), o al rispetto del fine di ricercare una delle verità (ora quella praticamente puntuale, ora quella intervallare) comunque predeterminate, ovvero al rispetto del fine di cercare ("al meglio") la composizione (priva di verità predeterminate). Essa, quindi, nella ristretta prospettiva dell'attuazione della norma, consisterebbe in una mutevole specificazione (puntuale o intervallare) dell'effettività delle obbligazioni (o dei diritti), o meglio, in una mutevole specificazione (puntuale o intervallare) della loro giustizia. Tale mutevolezza dipenderebbe dal codice genetico (scientifico o etico) che ciascuna norma (sostanziale o strumentale) porta con sé, talvolta impedendo (o limitando) la discrezionalità tributaria (= indisponibilità tributaria), talvolta imponendola (= indisponibilità tributaria rovesciata). Proprio quest'ultimo sarebbe il caso dell'**accertamento con adesione, deputato ad attuare la norma tributaria** quando (e solo quando) la **questione è controvertibile all'infinito** (ossia quando il fatto unilateralmente inteso non esiste, cioè non è possibile, in quanto mancano soluzioni predeterminate). Qui, in definitiva, il fine compositivo imporrebbe una scelta tra soluzioni poste in un ambito confinato dall'aristotelico «dovere di scelta del male minore». Gli effetti di questa scelta, però, sarebbero subordinati al consenso alla composizione della lite, dato che una soluzione unilaterale sarebbe impossibile da trovare (l'ipotesi che si prospetta esemplificando è quella della lite sul concetto di *suv* o sul valore venale del terreno edificabile o sulla grave incongruenza). ■ In definitiva, secondo l'impostazione qui da ultimo sintetizzata, la *discrezionalità tributaria* (cfr., ancora, M. VERSIGLIONI *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996; ID., *Accordo e disposizione*, cit., 382 ss.) avrebbe il suo presupposto ontologico nell'incertezza oggettiva del tema controverso. Essa accedrebbe, perciò, ad un ambito ben diverso da quello della «**discrezionalità amministrativa**», sicché non sussisterebbe alcuna incompatibilità (per l'orientamento secondo cui, nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale - e più in generale nell'attuazione della norma tributaria - non potrebbero trovar spazio né la discrezionalità «amministrativa» né quella «tecnica», cfr. L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 2007, ove l'autore, ponendo a premessa la tesi fondamentale di M.S. Giannini, e trovando coerenze nella prevalente dottrina tributaristica di F. Gallo e L. Salvini, conferma la tesi già sviluppata nella precedente opera monografica - *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, cit., 157 ss. -). Si fa notare che gli amministrativisti, infatti, di solito non trattano la *res dubia* o la *res litigiosa*, ma osservano principalmente la discrezionalità - quest'ultima, perciò, è detta «amministrativa» - nella sua ben più ampia «attitudine a regolamentare gli interessi in gioco». Quella **tributaria** sarebbe, invece (M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, cit., 447 ss.), una **discrezionalità** che avrebbe ad oggetto un **tema tributario controverso**, e che concernerebbe l'esercizio e non la titolarità della funzione. Questa discrezionalità non precluderebbe affatto, né limiterebbe in alcun modo la funzione, dovendo, anzi, il funzionario, proprio in virtù di essa, attenersi al rispetto delle regole di metodo e, in determinati casi, di merito. Si tratterebbe, dunque, di una discrezionalità imposta dal caso concreto, quale effetto giuridico disposto dalla legge che, dinanzi al controverso, bilancerebbe i **diversi fini** della funzione impositiva (il fine accertativo e il fine compositivo), per la migliore cura dell'**unico interesse** (quello alla «pronta» e «perequata» attuazione del tributo) che costituirebbe «ragione oggettiva» della regola di metodo, e quindi, al contempo, «ragione soggettiva» per il funzionario del

Fisco della specifica regola di scelta da adottare nel caso concreto per garantire non solo l'effettività (dovuta *ex lege*), ma anche l'efficienza e l'imparzialità (anch'esse dovute *ex lege*) della singola attuazione del tributo. In senso contrario, autorevole dottrina (cfr. G. FALSITTA, *Natura e funzione*, cit., 66-68, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 477 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, 240 ss.) esclude recisamente, sul piano ontologico, qualsiasi forma di discrezionalità in ordine all'"esercizio della funzione impositiva", anche con riferimento all'accertamento con adesione).

**IV. Natura giuridica dell'accertamento con adesione.** Sulla natura giuridica dell'adesione si osserva una complessa stratificazione di impostazioni non facilmente riconducibili al dualismo concettuale che, per brevità, si è delineato. ■ Le teorie contrattuali considerano l'adesione una **transazione** (G. GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., III, Torino, 1988, 294; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 322 ss.; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in *Giur. Sist.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, 885 e ss.; ID., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071, G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006; in giurisprudenza, si veda, ad esempio, la recente Cass., sez. trib., 10 aprile 2009, n. 10086). Secondo queste tesi l'adesione costituirebbe una deroga al principio d'indisponibilità, pur mantenendosi ferma, talvolta, la natura accertativa dell'istituto (F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 22; ID., *Profili di incostituzionalità dell'accertamento con adesione e della programmazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2007, 1954). ■ All'opposto, le tesi tradizionali unilaterali riconducono l'adesione al potere di **autotutela** dell'A. F. (S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 426 ss.; ID., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib.*, 2008, 236 ss.), ovvero, distinguendo tra efficacia e funzione di quest'ultima, mantengono fermo il dogma dell'indisponibilità e considerano l'adesione un **modo del procedimento** costituito da un sommatoria (e non da una fusione) di apprezzamenti o da un equilibrio informativo in ordine all'esistenza e alla dimensione del tributo (E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., passim; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali*, cit., 160 ss. Tra le tesi che appaiono riconducibili a questa generale linea ricostruttiva possono segnalarsi, senza poter dar conto delle molteplici specificità, quelle di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 487 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Parte Generale*, 2006, 241-242; ID., *Processo tributario*, in *Digesto*, IV, Torino, 2006, 707 ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 331 ss.; ID., *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, 131 ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura dello stesso autore, Padova, 1999, 1; G. PUOTI - P. SELICATO, *Concordato tributario*, in *Enc. Giur.*, Agg., Roma, 2001, 1; P.C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001). ■ Talvolta, quest'ultima forma accertativa appare valorizzata sino al punto di delineare un vero e proprio **accordo di diritto pubblico** (ossia una fusione di valutazioni), anche qui mantenendo ferma la concezione tradizionale dell'indisponibilità e l'assenza di discrezionalità (M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1741 ss.; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, 425 ss.). Particolare, nell'ambito di questa logica, è la tesi che, pur considerando l'adesione un modo dell'accertamento, vede in esso un **accordo sulla prova** dei fatti dai quali desumere l'an e il quantum del tributo (G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 252). ■ D'altro canto, alla luce dei concetti di **indisponibilità tributaria** e di **discrezionalità tributaria** (v. par. III), una parte della dottrina

considera l'adesione un **accordo tributario** (la cui matrice, esclusivamente dogmatica, risalirebbe a quella degli accordi sostitutivi di cui all'art. 11 della L. 241/90), il quale sarebbe costituito da un veicolo pubblicistico e da un contenuto di tipo negoziale transattivo (compositivo e non accertativo), con efficacia preclusiva (né dichiarativa, né costitutiva), sensibile alla sopravvenienza (tributaria e comune), civilisticamente disciplinabile (con norme compatibili e non derogate) e postulante, a pena di responsabilità, il comportamento efficiente del funzionario dell'Amministrazione Finanziaria, tenuto a perseguire la verità=consenso (M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, cit., 381 ss., spec. 384; ID., *Accertamento con adesione*, cit., 448).

**V. L'adesione nel quadro tipologico degli istituti deflattivi.** ■ Il quadro teorico dianzi sinteticamente tratteggiato si asside su una dialettica risalente, la quale, secondo un'autorevole opinione dottrinale, è probabilmente destinata a rinnovarsi senza soluzioni condivise (cfr. E. MARELLO, *Concordato tributario*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006; ID., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giust. Trib.*, 2008, 438 ss., part. 445). ■ Anche di recente, le diverse correnti di pensiero hanno dato vita a mirabili iniziative di ricerca e a feconde sessioni di studio nelle quali si è posto al centro dell'attenzione il rapporto tra autorità e consenso sia in ottica tributaristica, sia in ottica amministrativistica (*Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di Salvatore La Rosa, Milano, 2007, cit.). ■ Secondo una parte della dottrina (M. VERSIGLIONI, *Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 3-bis, 2009, 29 ss.), osservando l'evoluzione che l'attuazione consensuale ha registrato in questi venti anni, l'intensità delle tre questioni teoriche cardine apparirebbe fortemente ridotta, per le ragioni che seguono. Innanzi tutto, sarebbe nota l'enormità dei casi risolti ricorrendo all'adesione (cfr., sul punto, M. DI CAPUA, *L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate*, in *Neotera*, 3-bis, 2009, 13 ss.; E.A. AUCEJO, *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*, Madrid, 2008, 135 ss.), e sarebbe altresì nota l'esiguità (forse l'inesistenza) dei casi nei quali i giudici tributari hanno dichiarato l'invalidità (di accordi tributari) per accertata erroneità (*rectius*: **divergenza tra il "definito" ed il "reale"**). D'altro canto, sembrerebbe che le adesioni e le conciliazioni odierne non ricostruiscano mai l'esatta dimensione del presupposto d'imposta o del riparto di cui all'art. 53 Cost. Sicché, secondo l'orientamento in discorso, se anche si prescindesse dalla **concezione compositiva** che considera tutto ciò fisiologico, si potrebbe comunque ritenere che il «diritto vivente», nell'interesse collettivo, non consideri le definizioni (ossia le composizioni) inconciliabili con i principi di capacità contributiva e di parità di trattamento. ■ In secondo luogo, la predetta corrente di pensiero (*Ibidem*) ritiene riscontrabili un **avvicinamento - della giurisprudenza e della prassi - al «tipo» dell'accordo tributario attuativo di norme** e una vera e propria accettazione dell'**accordo tributario attuativo di obbligazioni**. Tanto che - si afferma - i recenti studi sugli istituti consensuali che si occupano della fase dell'adempimento contribuirebbero a creare un clima, particolarmente sensibile all'accordo, nel cui ambito anche l'approccio al piano dell'attuazione della norma apparirebbe meno problematico di quanto fosse in precedenza (cfr. S. LA ROSA, *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario*, 1 ss., S.M. MESSINA, *La compensazione volontaria*, 69 ss., A. GUIDARA, *Gli accordi nella fase della riscossione*, 347 ss., tutti in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit.; L. TOSI, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 1, 2008; L. DEL FEDERICO, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Fall.*, 2008, 342 ss.; R. LUPI, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2006, 459 ss.; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 304 ss. Contrario alla figura dell'accordo nella fase dell'attuazione della norma tributaria sembra L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, cit., 167). ■ Adottando una netta distinzione tra **fatti di accertamento** e **fatti di composizione**, si è ritenuto

possibile ipotizzare, se non un «sistema», un **quadro tipologico duale** degli istituti deflattivi (M. VERSIGLIONI, *Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 3-bis, 2009, 29 ss.; ID., *Logiche, regole e principi del ragionamento giuridico tributario (tra «autorità» e «consenso»)*, in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, cit., 139 ss.), il quale sarebbe in grado di superare le difficoltà concettuali e di risolvere le incertezze dogmatiche ed applicative delle quali si dirà commentando gli articoli che seguono. In estrema sintesi, secondo tale orientamento, gli istituti deflattivi in senso stretto, al cui ambito appartiene l'adesione, sarebbero riconducibili a due tipologie: quella degli istituti accertativi (= *fatti di accertamento*) e quella degli istituti compositivi (= *fatti di composizione*). ■ Più precisamente, secondo questa tesi, sarebbero riconducibili (in via di prevalenza) alla **tipologia accertativa** l'autotutela negativa da istanza, l'acquiescenza, la definizione agevolata della sanzione e l'interpello. Questi istituti sono infatti contrassegnati dall'assenza del contraddittorio, nonché da una logica che parrebbe puntuale laddove esiste una sola soluzione predeterminata (incertezza soggettiva in presenza di *accertabilità non controvertibile*), ed intervallare laddove esistono più o infinite soluzioni predeterminate (incertezza oggettiva in presenza di *accertabilità entro certi limiti*). ■ Sarebbero invece riconducibili alla **tipologia compositiva** l'adesione e la conciliazione. Questi istituti, che presuppongono una fase dialettica (le c.d. «trattative»), sono dotati di una peculiare «forza preclusiva» e si perfezionano con il pagamento, sarebbero caratterizzati dalla (sola) componibilità dialettica del tema attraverso ragionamenti sintetici deliberativi (incertezza oggettiva in presenza di *controvertibilità all'infinito*).

**VI. L'ambito di applicazione: premesse e rinvi.** Il D. Lgs. 218/97 ha decisamente eliminato i numerosi vincoli mediante i quali le norme di reintroduzione del '94 avevano confinato l'ambito di applicazione dell'istituto. La volontà di sbloccare l'*empasse* nella quale, da questo punto di vista, erano venuti a trovarsi l'adesione e la conciliazione, condusse dapprima a disallineare i due istituti deflattivi, rendendo la conciliazione libera da ogni vincolo applicativo, e portò, poco dopo, a «ricreare» l'adesione sul modello «libero» della conciliazione (così M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, cit., 230 ss. e 478 ss.; P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo*, cit., 95 ss.). ■ Dal 1997 l'accertamento con adesione può considerarsi un mezzo di definizione dell'accertamento utilizzabile da parte di **tutti i contribuenti** (compresi i sostituti di imposta), anche se speciali regimi sono previsti per le società di persone e i soggetti assimilati di cui all'art. 5 del TUIR, e particolari forme sono indicate per le società di capitale che hanno optato per la trasparenza fiscale o che hanno optato per la tassazione consolidata (Circ. 60/E del 31 ottobre 2007; A. TOMASSINI, *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2008, 375 ss.). ■ Quanto all'**oggetto**, possono essere definiti mediante adesione gli accertamenti concernenti le imposte sui redditi quali l'IRPEF, l'IRES, l'ILOR, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi (ad es., l'imposta sulla rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, l'imposta sull'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta, etc.), le imposte le cui norme disciplinano la liquidazione, l'accertamento, la riscossione o il contenzioso facendo rinvio alle corrispondenti norme dedicate alle imposte sui redditi (ad es., l'IRAP, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, il contributo straordinario per l'Europa), l'IVA, le principali imposte indirette - successioni e donazioni, registro, catastale, comunale sull'incremento di valore degli immobili -), nonché i tributi locali per i quali i regolamenti degli enti locali ammettono la possibilità di definire mediante adesione. Tale possibilità concerne, infatti, non soltanto l'ICI, ma qualunque altro tributo locale, come risulta dall'art. 50 della L. 449/97 (cfr. il R.M. 8 aprile 1998, n. 25/E, che afferma l'afferenza di questa norma al principio generale disposto dall'art. 52 del D. Lgs. 446/1997). ■ Questa ampia «apertura soggettiva ed oggettiva», che traspare dalle disposizioni dell'art. 1, sembra confermata anche da altri passi della disciplina che considerano *aderibili*, senza particolari limitazioni, le diverse tipologie di accertamento previste dalla legge.

**VII. Le questioni definibili: criteri di individuazione logici e sistematici.** ■ Il carattere astrattamente generale dell'adesione non è tuttavia sufficiente a risolvere il **problema della sua praticabilità**, laddove il tema, antico, è quello di stabilire, innanzitutto, quali questioni, singole o plurime, di fatto o di diritto, possano formare oggetto di accordo (Per un approfondimento, v. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, cit., 99 ss.). Da questo punto di vista, in assenza di specifici riferimenti legislativi, il quadro degli istituti deflattivi dianzi tratteggiato potrebbe essere utile a fini interpretativi per individuare, in via di esclusione logica, le questioni *definibili* mediante adesione (potendosi queste ritenere logicamente diverse da quelle *autotutelabili* e da quelle *rinunciabili in toto*). Infatti, come è stato osservato in dottrina, dall'esistenza di una netta demarcazione legislativa dei vari istituti deflattivi procedurali, sia rispetto alle singole nozioni, sia rispetto alle specifiche discipline (E. MARELLO, *Accertamento con adesione*, cit., 111 ss.), potrebbe desumersi che, ad esempio, **ciò che è definibile non potrebbe essere autotutelabile** e viceversa (così M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, cit., 452 ss.). ■ Secondo quest'ultima ipotesi ricostruttiva (cfr. M. VERSIGLIONI, *Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 3-bis, 2009, 29 ss.), se si tiene conto che l'evoluzione legislativa ha eliminato ogni limite di operatività dell'adesione ed ha, invece, posto limiti all'operatività dell'autotutela, se ne potrebbero ricavare per esclusione i seguenti criteri logici. L'**autotutela**, anche sulla base di quanto prevede il suo regolamento (cfr. D.M. 37/97), dovrebbe avere ad oggetto soltanto questioni logicamente *accertabili* (ossia *non definibili*), cioè questioni *non controvertibili o controvertibili entro certi limiti*. Sarebbero *questioni non controvertibili*, ad esempio, quelle concernenti il numero dei cavalli fiscali di un'autovettura, la superficie del terreno edificabile e la parentela. Sarebbero *questioni controvertibili entro certi limiti*, ad esempio, quelle concernenti la quantificazione di un valore normale che presenta più o infinite soluzioni comprese tra due soluzioni predeterminate - *min* e *max* -, o la qualificazione di un ente come ente non commerciale o la perdita di tale qualificazione. ■ Nell'ottica ricostruttiva proposta dalla corrente dottrinale qui in discorso (*Ibidem*), l'**adesione**, dovendosi occupare della (sola) obiettiva incertezza nella forma della divergenza di vedute dipendente da *res litigiosa*, avrebbe come presupposto di validità che i suoi oggetti siano logicamente *definibili* (ossia, *non accertabili*); perciò, essa dovrebbe trattare (solo) questioni *controvertibili all'infinito*, ossia prive di soluzioni predeterminate, quali, ad esempio, quelle concernenti il concetto di *sub*, o il valore venale del terreno edificabile, o la "grave incongruenza", vale a dire i casi nei quali manca "la" soluzione predeterminata o mancano "le" soluzioni predeterminate (dunque, tanto per fare un esempio, seguendo l'impostazione predetta non potrebbe condividersi quanto affermato da Cass., sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513, secondo cui sarebbe *definibile* - e non soltanto *autotutelabile* -, la questione concernente la determinazione, ai fini TARSU, della superficie tassabile: questione che, invece, potrebbe considerarsi *definibile soltanto se* la determinazione della superficie implicasse la risoluzione di un *tema controvertibile all'infinito*).

**VIII. (segue) irrilevanza della distinzione tra questioni di fatto e questioni di diritto.** ■ E' doveroso un cenno all'antica problematica della "**non concordabilità delle questioni di diritto**", in ragione della loro intuitiva, secca alternatività, e quindi della loro non idoneità ad essere comprese in un *quid medium* tra pretesa e contestazione. Oggi la tematica in discorso ha sostanzialmente perso di significato, almeno sul piano normativo, perché il legislatore non pone alcun limite e perché giurisprudenza e prassi sembrano considerare definibili sia le questioni di fatto, sia le questioni di diritto. Insomma, può dirsi superato, almeno formalmente, il dilemma della "concordabilità" delle c.d. **questioni di estimazione complessa**, dilemma che poneva, inoltre, il grave problema della loro individuazione concreta. ■ Questo stato di cose trova la dottrina pienamente convergente, anche se le diverse concezioni sviluppano argomenti differenti e, talvolta, delineano - e questo accade anche alla prassi - ostacoli di tipo logico non coerenti con le usuali metodiche. La **concezione accertativa**, basando la ricostruzione dell'adesione sulla fase dialogica e

cognitiva, che sarebbe informata agli ordinari canoni dell'accertamento del reale modo di essere del presupposto di imposta, demitizza così il problema. La questione di diritto, si osserva, sarebbe definibile dall'Ufficio, con l'adesione del contribuente, così come sarebbe accertabile (E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 161 ss.). La **concezione compositiva**, risolto l'apparente problema dell'indisponibilità (negandola o considerandola derogata, o ancora, ridefinendola in modo compatibile con le norme vigenti), non sembra presentare alcun imbarazzo nell'ammettere la definibilità della questione di diritto (M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, cit., 514 ss.) non ritenendo nemmeno necessario adottare quella soluzione mediata che ammetteva la definibilità della singola questione di diritto solo nell'ipotesi in cui l'adesione comprendesse unitariamente più capi controversi (ipotesi, quest'ultima, proposta da R. LUPI, *Diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1999, 82-83, nota 70). Talvolta si è anche escluso (P. RUSSO, *Manuale*, cit., 514) che la singola questione di diritto (come ad esempio, quella concernente l'aliquota IVA, la deducibilità di un onere, l'agevolazione per l'acquisto della prima casa, etc.) possa essere definita mediante conciliazione. In realtà, si osserva (M. VERSIGLIONI, *Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, cit., 34 ss.) che l'individuazione delle questioni legittimamente definibili mediante adesione non dipenderebbe dalla natura (di diritto o di fatto) di esse, ma dipenderebbe dal tipo della loro controvertibilità logica, quale discende dal principio dell'*indisponibilità tributaria* (v. par. **III** e **VII**). Una qualsiasi questione per la quale la legge predetermini una sola soluzione (non controvertibile), ovvero più d'una o infinite soluzioni comprese entro un intervallo confinato da due punti predeterminati (*controvertibile entro certi limiti*), non è definibile, a prescindere dalla circostanza che sia una questione di diritto o una questione di fatto. D'altro canto, qualsiasi questione, di fatto o di diritto, che fosse *controvertibile all'infinito* (ossia, *non accertabile*) è sempre definibile (*Ibidem*).

**IX. Adesione e plurisoggettività solidale.** L'art. 1 introduce il problematico rapporto tra adesione e plurisoggettività, prevedendo che, ai fini delle imposte indirette diverse dall'IVA, l'accertamento può essere definito "con adesione anche di uno solo degli obbligati" (per ulteriori osservazioni, si veda *sub* art. 4). La disposizione, nuova nel suo genere, è frutto di un tortuoso *iter* legislativo che ha senza dubbio recepito le difficoltà dogmatiche sulla natura dell'istituto. Nel D.L. 452/94 il legislatore aveva fatto espresso richiamo all'art. 1304 c.c. e quella scelta, ovviamente spiegabile in chiave compositiva, sembrò risolvere l'antico dibattito (per l'analitica ricostruzione delle differenti tesi in ordine all'applicabilità di questa disposizione, si vedano E. MARELLO, *Accertamento con adesione*, cit., 193, n. 77; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, cit., 290 ss.). Ma in sede di reiterazione del decreto (non convertito), questo richiamo non fu riproposto. La disciplina odierna, nel silenzio della legge delega, pur nel quadro di un ampliamento del contraddittorio propedeutico all'adesione, ha ammesso che l'adesione possa essere perfezionata anche con l'intervento di uno soltanto dei condebitori solidali. Questa scelta, leggibile in termini di efficienza pubblica, ha però riaperto il dibattito dogmatico sul tema, essendo dubbia la rilevanza (probatoria o non probatoria) dell'adesione (cfr. M. VERSIGLIONI, *Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 3-bis, 2009, 29 ss.). Il tema in discorso va, inoltre, osservato alla luce dei non convergenti sviluppi giurisprudenziali i quali, in tema di solidarietà tributaria, hanno dapprima optato per la tesi del fascio di rapporti e dell'estensione del giudicato favorevole al condebitore non impugnante, ed hanno ora espressamente preferito, invece, la logica del litisconsorzio necessario (cfr. Cass., S.U., 19 febbraio 2008, n. 14815). ■ La **concezione compositiva** (v. *retro*, par. **II** e **IV**) si limita a richiamare le esaurienti e compatibili norme civilistiche - dalle quali discendono effetti solo nei confronti del condebitore che voglia avvalersi dell'adesione trattata e conclusa da altri -, ed evidenzia probabili incoerenze dell'attuale disciplina rispetto agli articoli 24 e 53 Cost. (G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, cit., 1814-1815; in argomento, si veda anche M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 330). La **concezione accertativa** (v. *retro*,

par. *II* e *IV*), ammettendo la natura probatoria dell'adesione, potrebbe offrire un quadro teorico maggiormente coerente ai fini della giustificabilità, anche costituzionale, dell'attuale comma 2 dell'art. 1. Tuttavia, osservando le tesi riconducibili a questa concezione e recuperando i loro precedenti - in specie unilaterali - (A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, 308-311), sembra che questa astratta coerenza logica sia messa concretamente in dubbio dagli stessi sostenitori, laddove generalmente concludono, come sempre ha suggerito anche l'A.F. (Circ. 235/E del 97), che sarebbe "opportuno" che al concordato partecipino tutti i soggetti obbligati (per tutti, si veda E. MARELLO, *op. cit.*, 195), con ciò lasciando ritenere che, anche per questi autori, l'adesione di uno non costituirebbe fatto di accertamento rilevante anche per gli altri. ■ Non v'è dubbio che il recente orientamento della Suprema Corte (Cass., S.U., 19 febbraio 2008, n. 14815), favorevole al litisconsorzio necessario, laddove fosse condiviso, lascerebbe propendere per una soluzione che, per un verso, eliminerebbe ogni problema pratico (dovendosi ritenere inesistente quell'adesione alla quale non abbiano partecipato tutti i condebitori solidali) e, per altro verso, non inciderebbe decisamente sul dibattito relativo alla natura dell'istituto (essendo quello della necessaria partecipazione di tutti i condebitori argomento utilizzabile per sostenere l'una quanto l'altra concezione). In realtà, la soluzione del litisconsorzio necessario, delineata dalla Suprema Corte per il processo che si conclude con la sentenza, appare difficilmente applicabile al procedimento che si conclude con l'adesione, se non altro perché contrasta oggettivamente con la chiara e specifica norma dell'art. 1, comma 2.