

Valerio Ficari

Accordi e “formazione condivisa” di atti impositivi e di valori imponibili alla luce della riforma tributaria *

Agreements and “shared formation” of tax acts and taxable values in the light of the tax reform

Abstract

L'evoluzione normativa tributaria conferma la diffusione di numerosi strumenti di accordo tra il contribuente e gli uffici finanziari sviluppando l'ambito del contraddittorio anche attraverso nuovi istituti di condivisione del contenuto degli atti impositivi e della qualificazione del presupposto; la determinazione dell'obbligazione tributaria diventa più disponibile attraverso una maggiore funzionalizzazione dell'attività amministrativa.

The evolution of tax regulations confirms the spread of numerous types of agreement between taxpayer and tax authorities, developing the scope of the audi alteram partem principle also through new mechanisms aimed at sharing the content of the tax acts and the qualification of taxable facts; the determination of the tax obligation becomes, in this way, even more available through a greater functionalisation of the administrative activity.

SOMMARIO

1. La funzione impositiva condivisa come insieme di nuovi modelli di azione amministrativa. – 1.1. I modelli noti e le recenti novità. – 1.2. L'utilità della “condivisione” nella prospettiva della

* Ricerca finanziata all'interno del progetto di ricerca scientifica d'Ateneo 2021, Dipartimento di Management e Diritto, Università degli Studi di Roma Tor Vergata, “Gli accordi tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria italiana e tra le amministrazioni finanziarie di diversi Stati: profili di diritto interno comunitario e internazionale”, codice progetto E83C22002790005.

deflazione del contenzioso, della maggiore efficienza della riscossione e del buon andamento. – 1.3. È veramente necessaria una tipizzazione se è obbligatorio rendere più efficace il perseguimento di un interesse pubblico? Esiste ancora il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria? – 1.4. Gli "oggetti" della modalità procedimentale della condivisione. – 1.5. Gli effetti soggettivi della condivisione. – 1.6. Gli effetti temporali della condivisione. – 2. La conciliazione extragiudiziale e giudiziale e il potere propulsivo del giudice ad accordarsi. – 3. La c.d. transazione fiscale. – 4. I nuovi scenari alla luce dell'attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111. – 4.1. Il "nuovo" contraddittorio *ex art. 6-bis*, legge n. 212/2000 come "anticamera" dell'accordo ... alias condivisione di uno "schema" di atto in una fase pre-accertativa. – 4.2. Le modifiche alla disciplina dell'accertamento con adesione; contraddittorio e accordo separati dalla nascita! – 4.3. L'estensione della conciliazione fino al giudizio di legittimità. – 4.4. Il concordato preventivo biennale: funzione, oggetto ed efficacia plurisoggettiva *ex lege*; il pericoloso cammino verso "processi decisionali completamente automatizzati". – 4.5. Composizione negoziata, debiti tributari ed accordi.

1. La funzione impositiva condivisa come insieme di nuovi modelli di azione amministrativa

1.1. I modelli noti e le recenti novità

Il panorama normativo consente, anche alla luce dei decreti delegati successivi all'attuazione della legge delega, di osservare un passato parzialmente modificato e un futuro che, probabilmente, andrebbe meglio disegnato sul tema degli "accordi" tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

La figura tipologica dell'accordo è senza dubbio da consolidare ma la realtà normativa e il diritto vivente ne dimostrano l'esistenza così da attenuare la tradizionale visione dell'atto impositivo come necessariamente di genesi unilaterale.

È dato consolidato nella letteratura scientifica e nella giurisprudenza tributaria di legittimità (e, talvolta, anche di merito) la tipizzazione normativa quale unica condizione per superare (il dogma del)l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

L'esperienza dimostra che non tutti gli strumenti tipizzati sono efficaci talvolta per l'annosa ritrosia a contemperare rischio di danno erariale e perseguimento dell'interesse pubblico come se il primo fosse un automatico strumento ostativo di soluzioni (ovvero azioni) partecipate volte a ottimizzare il secondo.

Il trittico accertamento con adesione, reclamo-mediazione, conciliazione /giudiziale ed extragiudiziale, in teoria ben disegnato nella collocazione procedimentale e senza dubbio idoneo ad offrire più *chances*, seppur a condizioni diverse, ha palesato alcune criticità.

Queste sembrano legate, talvolta, alla difficoltà di contemperare economicità dell'azione, certezza dell'incasso e responsabilità erariale e, talaltra, alla concreta

constatazione che, andata senza positivo esito una prima occasione (es. l'adesione), la spersonalizzazione della seconda scelta (reclamo o conciliazione) da parte di un ufficio diverso spesso comporta il consolidamento della non "predisposizione mentale" all'accordo ... il principio del *re melius perpensa* ove analizzato statisticamente ben rilevarebbe la bassa percentuale di conciliazioni concluse con l'ufficio legale a seguito di mancati accertamenti con adesione con l'ufficio controlli.

Il c.d. reclamo – mediazione ha palesato, fino all'auspicata abrogazione dal 2024, la propria inefficacia; i reclami del contribuente sono spesso impostati in termini non di mediazione ma di annullamento (alla stregua di una surrettizia istanza di autotutela negativa) così come gli uffici, disattendendo ogni aspettativa di contraddittorio, si sono in molti casi limitati a ribadire la pretesa rispondendo con atti definiti come "bozze di controdeduzioni" privi di alcuna utilità e inidonei a provocare una reazione del contribuente non oppositiva.

L'abrogazione del ricorso – reclamo e l'avanzamento del momento del contraddittorio dalla chiusura della fase istruttoria con la sottoscrizione del p.v.c. al completamento dell'analisi degli argomenti e delle prove da parte dell'ufficio accertatore conseguente alla novella dovrebbe risolvere la problematica.

Salvo delimitazioni irragionevoli ad opera del prossimo decreto attuativo che pur sembrano probabili leggendo il c.d. Atto di indirizzo del 29 febbraio 2024¹ e i successivi interventi normativi d'emergenza volti a vestirne di rango normativo primario la copertura, il confronto anche documentale/probatorio.

Il modello della conciliazione (extragiudiziale e giudiziale) ha, invece, consolidato la sua utilità con alcune novità derivanti, da un lato, dal ruolo del giudice tributario al momento passivo seppur, negli auspici del legislatore, maggiormente propulsivo, e, dall'altro, dalle conseguenze delle modifiche apportate dai decreti delegati in ordine al venir meno delle controversie "reclamabili" con estensione della funzione giudiziale in passato circoscritta a tutte le controversie e della conciliazione al grado di legittimità.

Uno spazio importante – anche se reso confuso dai recenti interventi non solo terminologici ma sostanziali/procedimentali di cui al travagliato "passaggio" dalla legge fallimentare al codice della crisi al tempo (ora passato) del Covid – è quello della ristrutturazione dei debiti tributari attraverso lo strumento – qui definito per semplicità lessicale come – della transazione fiscale.

¹ Nel quale il Mef Dipartimento delle finanze, ribadendo che il principio del contraddittorio non ha valenza giuridica assoluta ritiene che fino all'emanazione del decreto ministeriale che individui "gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni" per i quali non sussista il diritto al contraddittorio la norma non sia applicabile.

1.2. L'utilità della "condivisione" nella prospettiva della deflazione del contenzioso, della maggiore efficienza della riscossione e del buon andamento

L'atto "condiviso" (considerabile come sia azione sia scelta di non agire attraverso un "atto negativo") è senza dubbio l'esito di un confronto non conflittuale né contenzioso².

La proposta di una simile definizione aggettivale esprime la via via crescente partecipazione del contribuente alle modalità di azione amministrativa dell'Agenzia delle Entrate e degli uffici degli enti locali nel più ampio quadro del fenomeno della c.d. amministrazione di risultato che dovrebbe, ora, trovare espressione anche nella dinamica dei rapporti tributari e dello svolgimento dell'attività impositiva.

La "condivisione" come caratteristica di un modello procedimentale tributario innovativo si atteggia, nella prospettiva di indagine qui condotta, come esito di una evoluzione delle modalità di azione amministrativa sia tipizzata che esperienziale del confronto tra contribuente e amministrazione.

Questo si atteggia in termini non più di mera collaborazione ma, invece, di partecipazione alla formazione della decisione amministrativa attraverso una valutazione congiunta di ipotesi ricostruttive e qualificatorie, di documenti, di prove e controprove nonché, non da ultima, dettagliata illustrazione economico/aziendale di profili, scelte e questioni caratterizzanti il caso concreto.

Tale fenomeno aumenta la probabilità di una mancata azione (una sorta di autotutela senza atto da annullare) o, quantomeno, della perfezione di un atto impositivo alla cui notifica il contribuente potrebbe fare acquiescenza pagando l'imposta accertata *post* contraddittorio avendola, sostanzialmente già prevista perché cogiustificata.

In questa prima eventualità gli effetti favorevoli per le parti sono molteplici: l'Agenzia avrebbe certezza della definitività dell'accertato e riscuotibile così come il contribuente del debito in ogni caso riconosciuto ed entrambe le parti dell'assenza di un contenzioso dagli esiti incerti e costi indubbi.

Nelle ipotesi in cui, invece, l'attività amministrativa di accertamento sia già stata svolta il confronto riguarderà non più l'*an debeatur* ma il solo *quantum* e *quando*; di conseguenza, i vantaggi saranno circoscritti alla certezza del gettito per l'ente creditore nel perseguimento delle finalità discendenti dai principi di buon andamento, al risparmio di spese pubbliche legate alle procedure (anche infruttuose) di esecuzione e per il contribuente ad una soluzione di ristrutturazione del debito intesa a garantire la continuità dell'attività economica.

² Per un'analisi della funzione impositiva radicata nell'azione amministrativa anche in una dimensione di "contenzioso amministrativo tributario" aliena a condizionamenti della funzione giurisdizionale cfr. VIGNOLI, *La giurisdizione nella funzione tributaria*, Padova, 2020, *passim*.

1.3. *È veramente necessaria una tipizzazione se è obbligatorio rendere più efficace il perseguimento di un interesse pubblico? Esiste ancora il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*

L'esperienza concreta e l'analisi dell'evoluzione normativa tributaria in tema di "accordi" a vario genere intesi e collocabili nella dinamica dell'obbligazione tributaria dimostrano la pluralità di occasioni e di strumenti; questi si sviluppano all'interno di cornici normative di principio che lasciano alle parti (nel bene e nel male si potrebbe dire) uno spazio decisionale nel quale cercare di raggiungere un equo temperamento dei diversi interessi economici.

Emerge un fondamento normativo minimo ma presente in tutte le esperienze di possibili accordi.

I criteri di adozione delle scelte dell'Agenzia non sono regolati ma rimessi a valutazioni specifiche e contingenti, non di vera e propria discrezionalità amministrativa pura ma di discrezionalità quasi "tecnica" (seppur con una qualche approssimazione e, forse, futura contaminazione tecnologica laddove il convincimento sia indotto anche da risultanze di intelligenza artificiale dedicata agli orientamenti giurisprudenziali)³.

La scelta sul "se e come" procedere e addivenire ad un accordo, nell'attuale esperienza, è, spesso, orientata da diversi fattori:

- orientamenti giurisprudenziali consolidati (i quali, se di genesi comunitaria, dovrebbero costituire un serio vincolo);
- orientamenti di prassi che, ove univoci *pro fisco*, fungono per condizionare unilateralmente gli uffici ove non smentiti o attualizzati;
- talvolta, da asseverazioni di terzi cui la legge attribuisce un ruolo garantista della fattibilità del pagamento e dell'assenza di soluzioni soddisfattorie del credito erariale diverse da quelle oggetto di asseverazione, asseverazioni talvolta minimizzate nonostante la tutela anche penale degli interessi sottesi come dimostrano i disposti in passato dell'art. 236-*bis* c.p. (poi modificato con il codice della crisi di impresa) ed ora dell'art. 343 del codice della crisi di impresa nonché dall'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 74/2000.

Sebbene il quadro normativo soddisfi la necessità di una copertura legislativa per consentire agli uffici atti dispositivi del credito accertato ma non definitivo o di quello accertato resosi definitivo ma non facilmente riscuotibile, resta da verificare se la riserva di legge *ex* art. 23 Cost. sia sempre necessaria, impedisca "accordi quadro"

³Un cenno alla discrezionalità tecnica quale modo di valutazione della "singola fattispecie concreta" calato nell'esercizio della "funzione amministrativa dei tributi" si rinviene, di recente, in MA-STROIACOVO, *I procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 490 ss.

per il futuro non tipizzati nella *species* oppure accordi preventivi che estendano ad annualità future ancora da accertare i termini di un accordo definito per un'annualità accertata in ordine ad una circostanza a rilevanza pluriennale, così da provocare la notifica di accertamenti già "orientati" dalla comune riqualificazione e rideterminazione e il conseguente pagamento indiscusso da parte del contribuente.

Il recente *trend* di voler positivizzare i poteri di scelta degli uffici e i limiti alle forme di partecipazione addirittura attraverso fonti di rango secondario non depone per un diffusa implementazione di tale eventualità.

In ogni caso, ove si riconoscesse alla legge che tipizzasse la *species* di accordo l'idoneità a fondare la disponibilità dell'obbligazione tributaria si dovrebbe definire parimenti la prospettiva che il contenuto dell'accordo riguardi anche la prova del presupposto nelle sue caratteristiche qualitative e quantitative; in questo senso, infatti, assunta la disponibilità dell'obbligazione, l'accordo andrebbe ad affiancarsi alle c.d. convenzioni probatorie *ex art. 2698 c.c.* nel senso che le parti accordandosi eviterebbero la contestazione in giudizio di uno o più fatti la prova della cui esistenza o inesistenza sarebbe regolata pattizamente, in ciò intervenendo sulla normalità del riparto *ex lege* dell'onere della prova in coerenza al principio dispositivo proprio del processo tributario⁴.

1.4. Gli "oggetti" della modalità procedimentale della condivisione

L'analisi degli strumenti tipizzati alla luce della loro concreta utilizzazione dimostra come la "condivisione" cui possono giungere il contribuente e l'Agenzia abbia un "oggetto" eterogeneo a seconda degli strumenti e delle imposte.

In linea generale, infatti, anche a seguito dello "spostamento in avanti" del contraddittorio ad una fase prettamente pre-accertativa e non più post-istruttoria il quadro probatorio documentale sul quale avviene il confronto consente di definire, tra l'altro, la qualificazione del presupposto (es. tra una o altra categoria reddituale, tra una o altra componente del reddito di impresa, tra cessione o prestazione ai fini Iva, etc.) e/o l'inerenza del costo e la detrazione dell'imposta sugli acquisti nonché l'imputazione temporale delle componenti.

La definizione non potrebbe, però, essere annullatoria cioè non confermativa della scelta effettuata dall'ufficio in quanto, se così fosse, si ricadrebbe nell'alveo dell'autotutela.

L'esito confermativo avrebbe, allora, una costante connotazione nella condivisione in quanto in ogni caso sarebbe scontata la debenza di un *quantum* di cui, però, verrebbe riqualificato, a seconda dei casi, il titolo (specie di categoria, componente, operazione) e/o il periodo di imputazione.

⁴ *Amplius* sull'istituto *cf.*, da ultimo, MARTINELLI *Convenzioni probatorie e patti sull'onere della prova*, in AA.VV., *L'onere della prova* (a cura di Anelli ed altri), Padova, 2024, p. 153 ss.

Tale esito potrebbe, però, più semplicemente accompagnarsi ad una rideterminazione quantitativa del dovuto lasciando immutato l'elemento qualitativo del presupposto.

In alcuni casi la natura pluriennale dell'elemento del presupposto dovrebbe giustificare una ridefinizione congiunta di valori e qualifiche effettuate, quasi per "trascinamento in avanti" pur nella formale autonomia dei periodi di imposta, in periodi di imposta successivi a quello per primo oggetto di controllo o, comunque, temporalmente posteriori anche se contestualmente controllati.

Il confine temporale di rilevanza potrebbe, però, spingersi oltre e riguardare periodi di imposta scaduti ma non controllati.

In tale eventualità mancherebbe lo stimolo derivante dalla notifica di uno schema di atto in quanto gli effetti pluriennali della condivisione verrebbero regolamentati con un "accordo", assai simile al c.d. contratto normativo di privatistica esperienza, il quale, nella sua funzione regolamentare preventiva del futuro e conseguente contenuto di "schemi di atto" potrebbe soffrire il difetto di copertura legislativa *ex art. 23 Cost.* salvo, appunto, ritenerlo fondato sugli effetti pluriennali di uno "tipo" di accordo e procedimento già positivamente previsto.

1.5. *Gli effetti soggettivi della condivisione*

Un profilo che continua a restare marginale nell'analisi e nella prassi, con qualche sporadica e non omogenea incursione della giurisprudenza, è quello della delimitazione o estensione soggettiva degli effetti di un accordo (per ora inteso come *genus*) qualora la fattispecie tributaria abbia indubbi elementi di plurisoggettività conseguenti al concorso di più soggetti nella realizzazione del presupposto, alla presenza *pro Fisco* di soggetti coobbligati o, infine, situazioni di pregiudizialità dipendenza fissate dalla legge in termini di consequenzialità fra accertamenti in capo a soggetti diversi o sostenute dalla giurisprudenza con funzioni creative metanormative⁵.

Il caso più frequente è quello dell'accertamento con adesione⁶ e delle possibili diverse scelte di soggetti coinvolti.

Premesso che, in conseguenza della natura negoziale della decisione da parte del privato, è da escludersi che la scelta dell'uno possa comportare l'obbligo di analogo attivazione per l'altro, le questioni che restano aperte sono se l'avvenuta perfezione del pagamento da parte dell'uno liberi l'altro (con evidente arricchimento) anche se nolente ad attivare la procedura di adesione e se la definizione da parte del soggetto

⁵Tra le altre si ricorda Cass., 30 marzo 2023, n. 8963 la quale ha ammesso l'estensione soggettiva degli effetti dell'accertamento con adesione solo "in *bonam partem*" e non anche per accertare ai fini delle imposte sui redditi maggiori valori sulla base di quelli definiti in sede di adesione per imposta di registro.

⁶Sul tema da ultimo anche per riferimenti vedi GOLISANO, *L'efficacia plurisoggettiva dell'accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2023, p. 95 ss.

coobbligato principale o cui si riferisca il presupposto pregiudiziale debba necessariamente condizionare la situazione subordinata condizionata⁷.

a) In ordine al primo profilo, sarebbe assurdo dal punto di vista giuridico negare gli effetti estintivi del pagamento seppur ridotto avvenuto in sede di adesione da parte di uno sei soggetti coinvolti⁸ in quanto l'eventuale sopravvivenza per l'intero dell'importo richiedibile dall'Agenzia al soggetto che abbia, invece, impugnato o che abbia reso definitivo l'atto ricevuto; altrimenti detto: anche se la posizione del secondo restasse aperta la stessa andrebbe automaticamente ridotta di quanto già pagato o, comunque, pagabile a rate⁹ e, comunque, estensibile *ex art.* 1304 c.c. in ipotesi di coobbligazione¹⁰.

Non pare che ciò possa dare adito ad una reviviscenza della c.d. supersolidarietà¹¹ in quanto sarebbe solo la conseguenza degli effetti solutori *ex lege* del pagamento di uno dei coobbligati di cui si avvarrebbe automaticamente anche il soggetto non aderente; resta, però, aperta la questione dell'azione di regresso nei confronti del non aderente il quale potrebbe rischiare di dover ristorare l'aderente pro quota anche quando avesse impugnato l'atto e fosse in attesa dell'esito.

Una soluzione è quella di distinguere il caso dell'avvenuta impugnazione da quello della definitività ammettendo l'azione di regresso (ma anche tutelando il diritto di difesa del non aderente) solo e a condizione che il non aderente risulti, comunque, debitore e, quindi, posticipandone nel tempo il presupposto di ammissibilità¹².

b) Circa il secondo profilo, l'unicità del presupposto e la sua riferibilità ad uno solo dei soggetti legittimati all'adesione pur se non coobbligati (es. società e soci nella trasparenza legale e di genesi giurisprudenziale) dovrebbe giustificare effetti estintivi quasi automatici in capo al soggetto subordinato la cui posizione dovrebbe essere rideterminata in ragione dell'adesione da parte del soggetto cui si riferisce il presupposto.

È evidente che l'estensione degli effetti solutori di un accordo ai soggetti che non abbiano autonomamente aderito pur in presenza di un unico presupposto o di un presupposto principale condizionate e di un altro secondario condizionato muove dalla premessa che gli effetti della disponibilità *ex lege* riconosciuta nella stessa ratio

⁷ Per approfondimenti su eventuali azioni pretensive del contribuente volte a ottenere comportamenti conformativi cfr. FICARI, *Gli "interessi" pretensivi del contribuente: dagli "strumenti" di collaborazione e partecipazione alle "definizioni consensuali"*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 59 ss.

⁸ Sull'estensione si era, peraltro, già espressa la parassi dell'Agenzia delle Entrate.

⁹ In questi termini già MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2001, p. 195.

¹⁰ In tal senso VERSIGLIONI, *accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, p. 410.

¹¹ Il timore sembra espresso da FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1803 ss.

¹² Approfondimenti, tra gli altri, in MARELLO, *Sul regresso del coobbligato solidale in seguito al perfezionamento di un accertamento con adesione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 960 ss.

dell'istituto non siano limitabili da un'asserita ma non dimostrata indisponibilità, invece, dell'obbligazione¹³.

Gli effetti plurisoggettivi muovono, infatti, dalla premessa che l'ufficio possa disporre dell'obbligazione in sede di adesione in termini non solo quantitativi ma anche qualitativi ovvero immediatamente incidenti sulla (ri)qualificazione del presupposto nella sua esistenza prima ancora che determinazione della base imponibile.

Una realtà più complessa si prefigura laddove il non aderente ottenga un annullamento in autotutela dell'atto ad esso notificato quale coobbligato o, comunque, soggetto passivo della situazione "figlia" rispetto a quella "madre" oggetto di adesione; il nuovo scenario dell'autotutela obbligatoria potrebbe rendere l'ipotesi più frequente e invertire i termini della riflessione in quanto il titolo (almeno apparente) del pagamento del soggetto aderente verrebbe meno *ex post* rispetto all'adesione.

Tale condizionamento dal basso potrebbe essere neutralizzato e sancire un irreversibile arricchimento dell'Erario solo riconoscendo all'avvenuto accordo per adesione valenza sostitutiva dell'avviso oggetto del medesimo ma solo per il contribuente aderente; ciò richiede, però, di individuare la decorrenza dell'effetto sostitutivo alla sottoscrizione e non, invece, al completamento del pagamento delle rate¹⁴ considerando perfezionato l'accordo al momento della sottoscrizione o, comunque, del pagamento della sola prima rata.

La convinzione di un effetto impegnativo ultrasoggettivo dell'accordo si rafforza ove si consideri che l'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997 introdotto nel 2019 anticipa il momento dell'adesione su iniziativa dell'ufficio in tutti i casi in cui l'ufficio non intenda notificare un accertamento *ex art. 41-bis* del d.P.R. n. 600/1973; qualora, infatti, l'azione accertativa intendesse rivolgersi a più soggetti e il contraddittorio anticipato venisse contestualmente attivato con i diversi possibili aderenti per logica giuridica, eguaglianza ed efficienza dell'azione amministrativa sarebbe difficile sostenere che l'accordo con uno non debba condizionare la reazione amministrativa al mancato accordo con l'altro.

1.6. *Gli effetti temporali della condivisione*

La funzione regolamentare ed eventualmente sostitutiva di un accordo se successivo ad un previo atto impositivo pone all'attenzione la necessità di definire anche la rilevanza temporale dello stesso qualora gli elementi del presupposto sui quali le parti hanno definito il loro "incontro" abbiano in qualche modo una rilevanza pluriennale.

¹³In questi termini, se non abbiamo mal compreso, invece GOLISANO, *op.cit.*, p. 104.

¹⁴Vedi Cass., 24 novembre 2022 n. 34576, in *Riv. trim. dir. trib.*, p. 2023487 ss. con nota contraria di FARELLA, *Adesione non perfezionata: rilevanza giuridica e tutela del contribuente nel quadro di una riforma necessaria* cui si rinvia anche per l'*excursus* ricostruttivo.

La cornice del singolo periodo di imposta rispetto al quale si esprime l'attività accertativa nel momento in cui viene notificato l'atto impositivo è superabile considerando la fisiologica rilevanza ultrannuale di talune *species* di presupposti (sul lato attivo) e di costi (sul lato passivo).

La giurisprudenza, come è noto, tende ad escludere in via prevalente una rilevanza pluriennale dell'adesione ad anni successivi a quelli della contestazione¹⁵.

In finale, merita di essere considerata l'ipotesi che l'accordo coinvolga anche periodi non ancora accertati; in questo caso i termini dell'accordo, anche per coerenza con quanto disposto per i periodi accertati, dovrebbero "avere voce", rispetto alla base imponibile relativa al periodo accertabile.

Più chiaramente: qualora le parti definiscano, ad esempio, la presenza di componenti positive o negative per loro natura pluriennali, l'avvenuto compimento in via abituale attraverso gli anni di un'attività le cui caratteristiche sono ritenute costanti o la permanenza della residenza fiscale per mancato mutamento dei requisiti costitutivi è chiaro che sarebbe illogico attendere la notifica di un atto impositivo argomentato in termini diversi per poter definire un accordo.

Una volta tipizzato il potere di accordo "annuale" all'interno di una inequivoca cornice normativa si dovrebbe riconoscere non solo la valenza dell'esito per anni già accertati – nel caso sia in cui la pluriannualità sia esplicitata sia in cui, in assenza di tale espressione, essa non possa che essere ricavata come effetto giuridico necessario dell'oggetto dell'accordo attinente, innanzitutto, al presupposto e solo secondariamente alla sua frazionata rilevanza in un periodo di imposta – ma anche ammettere che l'impegno conseguente giustifichi una riliquidazione degli anni non ancora accertati e la necessaria acquiescenza del contribuente agli esiti così rideterminati.

La frontiera, infatti, dell'accordo quale tipizzata espressione di un potere di disponibilità dell'obbligazione tributaria può spingersi fino al confine del c.d. contratto normativo, figura nota al diritto civile e ai rapporti fra privati la cui valenza è, nell'esperienza pratica, vicina a taluni accordi a rilevanza pluriennale chiaramente atipici ... ma se ciò dovesse necessitare di una norma espressa vi sarà poco spazio in concreto per simile regolamentazione.

2. La conciliazione extragiudiziale e giudiziale e il potere propulsivo del giudice ad accordarsi

I novellati artt. 48-bis e 48-bis1 del d.lgs. n. 546/1992¹⁶ offrono uno spunto di ri-

¹⁵ Cfr. per tutte Cass., 24 maggio 2022, n. 16675, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, p. 191 ss. con nota di CIARCIA *Brevi riflessioni sull'efficacia preclusiva dell'accertamento con adesione nei diversi anni d'imposta*.

¹⁶ Su cui tra gli altri per primi commenti vedi COLLI VIGNARELLI, *La "rinnovata" conciliazione tributaria al cospetto di quella processualciviltistica*, in *Riv. tel. di diritto tributario*, 19 marzo 2024; PARENTE,

flessione su di un ulteriore tipo di accordo collocato nella fase giudiziale.

Il giudice “*se sussistono le condizioni di ammissibilità*” è legittimato ad invitare “*le parti alla conciliazione*” e per le controversie che potevano formare oggetto di reclamo – mediazione *ex art. 17-bis* (ma ora senza più questa distinzione) era (ed è) legittimato egli stesso a “*formulare alle parti una proposta conciliativa avuto riguardo all’oggetto del giudizio e all’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*”.

Per regola generale la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell’accordo (e non con il pagamento anche della sola prima rata) il quale costituisce il nuovo titolo per la riscossione delle somme dovute; la giurisprudenza ha correttamente sostenuto che l’accordo conciliativo, una volta perfezionatosi, comporta l’estinzione della pretesa fiscale originaria sostituendola con quella risultante dalla conciliazione¹⁷

Il dato rilevante è il potere propulsivo del giudice il quale, all’interno di una chiara cornice normativa che ne salva la terzietà e allontana il rischio di poteri sostitutivi di mancanze degli uffici¹⁸, garantirebbe una indubbia tutela dell’interesse erariale senza, però, una formale sostituzione nella scelta della decisione e nella sua finale adozione.

L’avvenuta abrogazione dell’art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992, *ex art. 1* del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 rende ancora più utile la riflessione considerando che il dettato normativo più innovativo in tema di potere giudiziale e accordi non è più circoscritto, come in passato, ad una fattispecie di controversie, quelle c.d. reclamabili, ora scomparsa ma a tutte le tipologie; aumenta la probabilità di accordi conciliativi venuto meno il riferimento “*all’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*” e ciò, almeno tacitamente, sarebbe coerente alla prossima presenza di giudici tributari tomati senza dubbio competenti a tutto tondo.

È, invece, da segnalare il nuovo e ambiguo (in un sistema di *civil law*) riferimento “*ai precedenti giurisprudenziali*” quale tipizzazione di un parametro per “formare” il contenuto della proposta; se, di fatto, gli orientamenti giurisprudenziali da sempre costituiscono uno degli elementi di concreto convincimento nella fase degli accordi l’attuale espressa legittimazione dello stesso introduce l’esperienza giurisprudenziale come elemento di orientamento non solo delle decisioni amministrative ma anche delle proposte giudiziali.

Se, da un lato, ciò potrebbe rendere meno arbitrarie e autoreferenziali le scelte (e i rifiuti di accordo) è, però, vero che l’“insieme” dei precedenti giurisprudenziali sul tema in concreto controverso per assumere rilievo dovrebbe essere il più completo

La conciliazione giudiziale nel prisma della riforma del processo tributario: profili di criticità e linee di sviluppo. Parte prima, ibidem, 24 gennaio 2024 e Parte seconda, ibidem, 25 gennaio 2024.

¹⁷ Fra le tante cfr. Cass., 24 giugno 2021, n. 18212 che consolida quanto già sostenuto, tra l’altro, in Cass., 20 settembre 2006, n. 20386 in cui espressamente già si menzionava la negozialità dell’atto relativo all’esistenza ed entità del tributo con valenza novativa.

¹⁸ Esclusi anche dalla Corte costituzionale (cfr. Corte cost., sentenza 29 marzo 2007, n. 109).

possibile e non essere arbitrariamente limitato alla giurisprudenza solo nazionale oppure solo a quella di legittimità

In ogni caso, ove se ne assumesse una visione tendenzialmente completa la stessa potrebbe essere, comunque, non orientativa qualora non vi fosse prevalenza ma, anzi, pluralità di orientamenti o, addirittura, conflitto fra merito e legittimità o fra legittimità e Corte europea per i tributi armonizzati.

Alla funzione propositiva del giudice ben giovano e continueranno a giovare, comunque, atti giudiziali di parte rappresentativi degli orientamenti giurisprudenziali dei diversi organi giudicanti.

Il coinvolgimento del giudice nella definizione di accordi anche senza funzione sostitutiva ma solo propulsiva è di indubbio significato in quanto rafforza in termini di garanzia la corretta disponibilità dell'obbligazione che si realizza con la perfezione della conciliazione senza un vero e proprio ruolo sostitutivo del giudice¹⁹.

Pur senza ulteriore attività istruttoria il giudice tributario, nella sua funzione propositiva e di convincimento se non addirittura di organo di formale mediazione, ben potrebbe muovere dal concreto quadro probatorio che dovesse emergere dal fascicolo e la necessaria verifica della misura in cui abbia avuto luogo il corretto riparto dell'onere probatorio tra le parti del processo anche alla luce del novellato art. 7 del d.lgs. n. 546/1992.

Senza attribuire un potere sussidiario alieno alla ricostruzione del processo tributario in termini impugnatori/dispositivi è, però, vero che l'attivazione dell'iniziativa giudiziale (in termini de iure condendo anche più articolati quanto a procedimento ed effetti) risolverebbe il timore inibitorio che spesso attanaglia gli uffici rispetto a proposte oggettivamente idonee a soddisfare la pretesa erariale in termini effettivi nonché a evitare lunghe liti dall'esito talvolta scontato (almeno in uno Stato di diritto).

Certamente la formulazione meno impegnativa rispetto a quella civilistica fissata dall'art. 185-bis c.p.c. in ragione dell'espressione "*può formulare*" attenua il vincolo legale e potrebbe svilire il disposto normativo laddove esso, come auspicabile, non fosse considerato dal ceto giudiziale come attributivo di una funzione deflattiva importante.

3. *La c.d. transazione fiscale*

Dall'originaria disciplina fissata dall'art. 182-ter della legge fallimentare ai tempi più recenti delle disposizioni del codice della crisi di impresa di cui agli artt. 63 (accordi di ristrutturazione) e 88 (concordato preventivo) il significato dell'istituto non

¹⁹ Che sempre per la Corte costituzionale non potrebbe mai trovare fondamento negli artt. 53 e 97 della Costituzione non attenendo questi alla funzione giurisdizionale (cfr. Corte cost., sentenza 24 ottobre 2000, n. 433).

sembra essere mutato il quale, seppur sotto diversi nomi, ha sempre rappresentato il più chiaro esempio di disponibilità dell'obbligazione tributaria e, come indicato dalla sentenza CGE, 7 aprile 2016, causa C-546/14 Degano trasporti, lo strumento per perseguire l'interesse pubblico all'effettiva riscossione dei tributi a fronte di soluzioni liquidatorie di capienza non comparabile.

L'esigenza di una base normativa è stata soddisfatta sin dall'origine.

I nuovi testi di riferimento hanno, da un lato, ribadito un ruolo sussidiario/sostitutivo del giudice (civile e non tributario) e, dall'altro, ripresentato una problematica in passato risolta; se con il codice e le novelle via via intervenute è cambiata la tipologia delle procedure attraverso una pluralità di strumenti e declinazioni aggiuntive a quelle già note del concordato preventivo *tout court* e degli accordi di ristrutturazione senza che si sia data continuità a quella copertura legislativa del potere di transigere sulla cui necessaria presenza si era già pronunciata la Corte costituzionale stigmatizzando l'illegittimità di un trattamento differenziato come nel caso della ristrutturazione dei debiti del consumatore *ex lege* n. 3/2012.

In particolare, la disciplina della c.d. composizione negoziata *ex art. 25-bis* del Codice della crisi non consente una ristrutturazione del debito tributario che abbia natura diversa da quella del pagamento rateale rateizzato lasciando, quindi, distinta – salvo auspicabili correzioni – la menzionata tipologia da quelle del concordato e degli accordi di ristrutturazione essendosi consolidata nella prassi l'interpretazione secondo cui sul punto della (in)disponibilità dell'obbligazione tributaria e del credito tributario non sarebbero ammissibili forme di interpretazione estensiva o analogica²⁰.

Non sembra, comunque, precluso presentare in via quasi subordinata e condizionata una domanda di transazione fiscale in sede di accordi o concordato laddove già si ipotizzi la non probabilità di un buon esito della procedura di composizione negoziata per prima seguita che non abbia già nella sua regolamentazione la previsione *ad hoc* per i debiti tributari, non essendo necessario per l'accordo che vi sia sempre un espresso potere di omologa forzata da parte del giudice ed essendo, comunque, sufficiente anche la mera situazione “*di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario*” del contribuente per addivenire ad una ristrutturazione.

Sempre in ordine alla necessità di una copertura legislativa la recente e progressiva “concorsualizzazione” del trattamento dei debiti tributari – peraltro confermata dalla Suprema Corte nell'individuazione del giudice competente a decidere sull'impugnazione del diniego – potrebbe, però, avere una conseguenza (forse inconsapevole da parte del legislatore) in tema di legittimazione laddove si ritenesse che la presenza di disposizioni in generale riferibili a tutti crediti possa di per sé regolare anche quelli tributari quali specie del genere creditorio e dotarne la relativa ristrutturazione del richiesto fondamento normativo positivo.

²⁰ Cfr. dapprima nella prassi dell'Agenzia delle Entrate la Circolare 18 aprile 2008, n. 40/E e, ancor più esplicitamente, la Circolare 29 dicembre 2020, n. 34/E.

Altrimenti detto: se si intende accorpate sotto un unico “cappello” regolamentare le diverse specie creditorie assoggettandole tutte alle regole concorsuali senza distinzione di quella tributaria si deve, allora, ritenere che la così raggiunta deroga all’asserito principio di indisponibilità ben soddisfi, in tal modo, la prescrizione *ex art. 23 Cost.*²¹.

“Concorsualizzazione” e condizionamento dell’attivo debitorio non hanno fatto venir meno la natura negoziale dell’istituto, almeno per quanto riguarda la soluzione debitoria all’interno degli accordi di ristrutturazione sebbene la prevalenza della maggioranza, almeno in passato, attenuasse la natura di vero e proprio accordo²².

In ogni caso, è indubbio che il voto sulla proposta e, comunque, la partecipazione alla formazione o meno di una maggioranza esprima una scelta valutativa intrisa di considerazioni di opportunità realizzabili solo attraverso un atto dispositivo mediato dal voto; anche il dissenso esprima la volontà di non disporre sebbene essa sia, poi, neutralizzabile dalle scelte della maggioranza o dall’omologazione forzosamente giudiziale²³.

Anche nella versione ultime della disciplina non sembra venir meno, sul fronte della perfezione dell’atto ad opera dell’Agenzia, l’esistenza di un potere dalla fisionomia propria del vero e proprio dovere laddove si legasse la scelta al meccanismo quasi automatico che sembra discendere dal confronto fra alternativa liquidatoria ed effettiva riscossione in termini di certezza del *quantum* proposto.

I margini per ipotizzare un’ampia discrezionalità non sembrano sussistere ove si assuma come costante il vincolo per l’ufficio di adottare la scelta che sia più idonea a garantire la maggiore e più probabile soddisfazione alla luce dei parametri oggettivi di valutazione dati dal contenuto delle attestazioni (che sopravvivono alle modifiche legislative pur arricchendosi di contenuti obbligatori).

In questo specifico caso l’esercizio del potere amministrativo (di disporre dell’obbligazione accettando la proposta all’interno di una fase non accertativa ma più propriamente della riscossione) è modellato dalla cornice definita dalla proposta di accordo, dall’asseverazione e dall’alternativa quantificazione della soddisfazione all’esito della liquidazione giudiziale.

²¹ Ciò, peraltro, risulterebbe confermato da quelle disposizioni del codice della crisi che attribuiscono al giudice civile il potere/dovere di omologa forzosamente anche per le mancate adesioni in procedure (es. quella del concordato c.d. minore) nella cui disciplina non si trovi espressa menzione al potere transattivo dell’ente creditore tributario.

²² Da ultimi senza pretesa di esaustività: FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, in *Rass. trib.*, 2021, p. 304 ss.; FIORENTINO La “convenienza economica” della nuova “transazione fiscale” tra vincoli europei, ratio concorsuale propria e contenuto della “tutela” devoluta, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, p. 529 ss.; BUCCICO, LETIZIA Il trattamento dei crediti tributari tra crisi d’impresa ed emergenza pandemica, in *Rass. trib.*, 2022, p. 329 ss. cui si aggiunga, tra gli altri, in precedenza FICARI, *Transazione fiscale e disponibilità del “credito” tributario: dalla tradizione alle nuove “occasioni” di riduzione “pattizia” del debito tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 481 ss.

²³ Nel senso che questa non abbia ad oggetto la convenienza cioè l’indagine sul corretto esercizio del potere vedasi, invece, FRANSONI, *Trattamento dei debiti tributari e concordato preventivo: dal procedimento al processo*, cit., p. 318.

In tale contesto il legislatore lascia sottesi alcuni interessi rilevanti (es. occupazione, rilevanza dell'impresa quale entità socio economica, indotto, etc.)²⁴ i quali, seppur significativi ai fini della decisione, costituiscono elementi esterni al modello partecipativo appartenendo solo alla sfera autocognitiva dell'ufficio (almeno in teoria: nella pratica essi, pur richiamati nelle *guide lines* della prassi, sono di solito rappresentati dallo stesso contribuente).

Resta, quindi, ferma la natura (sub-)procedimentale dell'accordo intriso di elementi dagli effetti obbligatori sul fronte del dovere sia di apprezzamento sia di decisione coerente, peraltro tali da rendere l'accordo talvolta necessitato per l'indubbia convenienza economica della proposta rispetto alla liquidazione.

Il binario, spesso etero-segnato, non priva, però, l'obbligazione così definita di una caratteristica di disponibilità in quanto lo spazio di rinuncia in sede di accordo è reso coerente al principio della riserva di legge che tipizza condizioni e modalità della disponibilità²⁵; i margini di rifiuto sono resi assai limitati fissando dei parametri di valutazione tipici – che, probabilmente andrebbero coordinati e non distinti tra la procedura degli accordi e quella del concordato anche nella prospettiva di un logico raccordo tra l'attestazione e il potere di omologa forzosa del giudice civile – identificabili nella “*non deteriorità*” e nella “*convenienza*” rispetto alla liquidazione giudiziale²⁶.

In un procedimento nel quale, all'interno di una cornice normativa presente seppur mutata più volte, è sempre il contribuente a presentare un possibile accordo si assiste ad una marcata giurisdizionalizzazione dell'esito finale attraverso il potere di omologa forzosa il quale altro non fa che confermare l'esistenza del potere di disporre e l'idoneità dello strumento negoziale (definitorio e non propriamente transattivo nel senso civilistico del termine) a garantire il perseguimento dell'interesse pubblico, peraltro già garantito dalla regola del c.d. *cram down* che consentiva di superare l'opposizione della minoranza erariale dissenziente.

²⁴ Su cui FIORENTINO, *La “convenienza economica” della nuova “transazione fiscale” tra vincoli europei, ratio concorsuale propria e contenuto della “tutela” devoluta*, cit., p. 536 ss.

²⁵ Cfr. PAPARELLA, *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e i diritti degli altri creditori*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, I, p. 225 ss.; per riferimenti alla natura vincolata del potere di disposizione già FICARI, *transazione fiscale e indisponibilità del “credito” tributario: dalla tradizione alle nuove “occasioni” di riduzione “pattizia” del debito tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 481.

Secondo FIORENTINO, *La “convenienza economica” della nuova “transazione fiscale” tra vincoli europei, ratio concorsuale propria e contenuto della “tutela” devoluta*, cit., pp. 543 e 549 ss. tali vincoli renderebbero la posizione dell'Agenzia riconducibile all'alveo della discrezionalità tecnica con esclusione, però, di qualsiasi spazio di ponderazione e bilanciamento di interessi.

²⁶ *Amplius* in PAPARELLA, *La questione distributiva nelle procedure concorsuali nel rapporto tra i crediti tributari e i diritti degli altri creditori*, cit., p. 241 ss.

4. I nuovi scenari alla luce dell'attuazione della legge delega 9 agosto 2023, n. 111

4.1. Il "nuovo" contraddittorio ex art. 6-bis, legge n. 212/2000 come "anticamera" dell'accordo ... alias condivisione di uno "schema" di atto in una fase pre-acertativa

Il neointrodotta art. 6-bis della legge n. 212/2000 ad opera dell'art. 1 del d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 sancisce ora la necessità del contraddittorio preventivo (non solo per le imposte armonizzate) collocandolo espressamente in un tempo anteriore a quello della formazione e della notifica di un atto impugnabile²⁷.

La "preventività" esprime la funzionalizzazione dell'esito rispetto al fondamento dell'atto impugnabile il quale, se non preceduto da tale fase, è di per sé annullabile per un vizio procedimentale.

Un segnale del possibile cambiamento nei termini ora definiti si era, comunque, avuto con l'introduzione dell'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997 il quale anticipa il procedimento di adesione rispetto alla notifica dell'avviso configurando così l'adesione come un momento di concorso del contribuente ad un'attività ancora in fieri e non, invece, come adesione (in rettifica *in melius* per il contribuente ove perfezionata) ad un atto già formatosi e notificato.

A prescindere dall'aggettivizzazione contenuta nel testo legislativo tale per cui il contraddittorio deve essere informato ed effettivo (termini che altro non dicono se non l'ovvio) il chiaro collegamento a pena di illegittimità tra l'avvenuto contraddittorio e la notifica di un atto impugnabile esprime l'intenzione di ipotizzare (ma non garantire, ovviamente) che nel suo venire in essere l'atto tipizzato nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 sia plasmato anche dagli esiti del confronto i quali potrebbero anche essere tali (almeno negli auspici) da orientare l'azione amministrativa.

La circostanza che, come anticipato all'inizio, il contraddittorio sia escluso solo per i c.d. atti automatizzati cioè per esiti dell'azione amministrativa di quasi immediata perfezione in ragione della procedura formale e di controllo automatico della posizione del contribuente conferma l'impressione che esso debba essere garantito anche quando la tutela avvenga nei confronti di un silenzio a fronte di una istanza.

In particolare, oltre al caso del rimborso, se si richiama il recente inserimento della impugnabilità sia del diniego di autotutela che del silenzio a fronte della richiesta di annullamento, la novella di cui al citato art. 6-bis dovrebbe essere intesa come volta a garantire una partecipazione anche rispetto alla possibile azione di annullamen-

²⁷ Nel diritto amministrativo non tributario le ipotesi del c.d. preavvisi di provvedimenti sono già noti soprattutto in ordine agli eventuali rigetti di istanze; da ultimo anche per approfondimenti bibliografici cfr. tra gli altri e senza pretesa di esaustività D'ALESSANDRO, *Luci e ombre del nuovo preavviso di rigetto dopo il c.d. decreto semplificazioni*, in *Dir. proc. amm.*, 2023, p. 657 ss.

to; in altri termini il contribuente dovrebbe essere sempre “sentito” (ovviamente non necessariamente in presenza ma anche solo attraverso produzione in via telematica di documenti e chiarimenti scritti) anche se la sua versione descrittiva, illustrativa e documentale sia volta ad ottenere non la mancata emissione di un atto ma un espresso provvedimento a sé favorevole in termini di rimborso o di annullamento dell’atto impositivo in via di autotutela.

Più in generale, comunque, l’art. 6-*bis*, comma 3, legge n. 212/2000 ha tipizzato la procura di contraddittorio e l’“oggetto” su cui lo stesso dovrebbe svilupparsi identificandolo nello “*schema di atto*”.

In dettaglio, in un termine non inferiore a sessanta giorni (che l’ufficio potrebbe discrezionalmente anche aumentare) il contribuente ha la facoltà di rappresentare in “*controdeduzioni*” (visto il carattere non litigioso e processuale si sarebbe potuto conservare il precedente lemma “memorie”) le ragioni in fatto e in diritto per le quali l’azione amministrativa dovrebbe arrestarsi alla fase “schematica” e non proseguire in quella “attuativa”.

La *disclosure* che il contribuente può provocare con la richiesta di “*accedere*” ed “*estrarre copia degli atti del fascicolo*” (con terminologia vagamente processuale e non procedimentale) è di indubbia portata in quanto si consente di controdedurre alle (non schematiche però sic!) deduzioni contenute nello “*schema di atto*” in modo molto ampio avvalendosi anche dei documenti della parte pubblica (non ancora avversa ma già dotata di un proprio fascicolo) e, così, meglio ricostruire e documentare la realtà in fatto e in diritto.

Senza poter affrontare la questione se il contenuto del fascicolo come reso accessibile al contribuente al momento della comunicazione dello “*schema di atto*” debba restare immutato – si ha, però, l’impressione che lo debba essere anche alla luce del principio di collaborazione e buona fede sancito dallo stesso statuto – il dato che emerge è che il contribuente, alla luce del proprio e altrui patrimonio informativo e documentale e attraverso la propria interpretazione e qualificazione ben potrà concorrere alla formazione della scelta dell’Ufficio e, quindi, orientarne l’esito.

Seppur non vi sia certezza che tale orientamento della funzione amministrativa vada nel senso sperato dal contribuente, l’utilità della partecipazione (e non più mera collaborazione) di quest’ultimo è sancita dal dovere stigmatizzato dal comma 4 dell’art. 6-*bis* ai sensi del quale l’atto (impositivo impugnabile) adottato sulla base dello “*schema*” (ovvero quello che si potrebbe chiamare l’atto finale post schematizzazione) debba tenere “*conto delle osservazioni del contribuente*” (cioè del contenuto delle “*controdeduzioni*” per seguire il lessico del legislatore delegato) con dovere di esplicita puntuale motivazione delle ragioni del loro mancato accoglimento.

Ciò significa, pertanto, che le simmetriche posizioni giuridiche di diritto al contraddittorio/dovere di garantirlo e di tenere conto delle sue espressioni contenutistiche/argomentative definiscono, ora, un contraddittorio nel quale l’iniziativa del contribuente non è facoltativa ma, in una sede dotata di un interesse pretensivo rilevante, appartiene alla fattispecie legale in cui uno “*schema di atto*” si trasforma (e non può

che trasformarsi) in atto solo a seguito della possibilità (immaginiamo nella maggior parte dei casi sfruttata) di contraddire e, quindi, di poter orientare l'esito dell'attività.

Il contraddittorio si rivolgerà ad un assetto di "fatti" e "mezzi di prova" che l'ufficio dovrà mantenere fermi anche ove, all'esito, li ritenesse non utili ad un riesame della *draft copy* dell'atto impositivo.

Qualora, infatti, l'ufficio intendesse modificarlo *post* contraddittorio il neointrodotta art. 7, comma 1-bis, legge n. 212/2000 dovrebbe onerare l'ufficio di comunicare al contribuente un nuovo "*schema di atto*" nei termini di decadenza: si deve, infatti, assumere questo come idoneo a fissare l'insieme dei fatti e delle prove che l'ufficio intenda valorizzare e utilizzare condizionando, quindi, la loro modifica, integrazione o sostituzione ad una riattivazione del contraddittorio.

Nella migliore delle ipotesi per il contribuente il contraddittorio avrà come effetto quello di condividere lo "*schema di atto*" in termini modificativi oppure oppositivi/annullatori.

Nel primo caso, l'esito potrebbe essere, ad esempio, una riduzione della base imponibile in misura inferiore oppure il riconoscimento solo di una parte dei costi deducibili ed avrebbe come conseguenza quella di dare seguito ad un atto cui il contribuente dovrebbe fare acquiescenza in quanto ne avrebbe *ex ante* condiviso le ragioni.

Nel secondo, invece, la partecipazione in contraddittorio avrebbe l'obiettivo di far desistere del tutto l'ufficio dal notificare l'atto, avvicinandosi, così, ad un contraddittorio propriamente inteso ad attivare l'autotutela dell'ufficio sebbene, in questo caso, non vi sia un atto effettivamente esistente ma solo eventuale.

Più in generale ci si può, allora, chiedere se tale nuovo procedimento si collochi (ancora) esclusivamente nella fase istruttoria o se, invece, in ragione degli effetti condizionanti delle "*controdeduzioni*" allo schema di atto ove condivise dall'ufficio non si assiste, come sembra, ad un anticipo della fase accertativa ad un istante anteriore alla notifica dell'atto.

È indubbio che ci si trova di fronte ad una fase pre-decisionale o pre-accertativa e non meramente istruttoria; la reazione partecipativa del contribuente è volta ad incidere su di un assetto già pre-determinato diversamente da quanto, invece, capitava in occasione delle memorie *post* processo verbale che la precedente disciplina collocava alla fine esatta della fase istruttoria ma prima ancora che l'ufficio avesse apprezzato il contenuto del p.v.c. in tutto o in parte, condividendolo anche con una ipotetica motivazione *per relationem*.

Un finale punto attiene alle conseguenze dell'inserimento del contraddittorio in una fase non più istruttoria ma pre-accertativa rispetto alla concreta utilità del successivo accertamento con adesione la cui stessa disciplina temporale è stata modificata.

L'esito delle "*controdeduzioni*" rispetto allo "*schema di atto*" potrebbe essere, infatti, alternativo; se, da un lato, è improbabile che l'Agenzia rinunci all'atto stesso sarà, dall'altro, più frequente che l'ufficio accolga solo parzialmente i rilievi o non li accetti affatto.

In entrambe le eventualità ciò significa che il contribuente sarà destinatario di un atto impositivo che riprodurrà – seppur, a pena di illegittimità, con una motivazione rafforzata sulle “controdeduzioni” –, il contenuto dello “schema” in una veste ufficiale idonea a provocare la presentazione di una istanza di accertamento con adesione (allo stesso ufficio che si è occupato dello “schema”).

4.2. *Le modifiche alla disciplina dell'accertamento con adesione; contraddittorio e accordo separati dalla nascita!*

Il d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 in attuazione della legge delega n. 111/2013 è intervenuto sulla disciplina dell'accertamento con adesione come fissata dal d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 collegando tale strumento alla fase di contraddittorio post “schema di atto” introdotta a sua volta dal citato art. 6-bis, comma 3, legge n. 212/2000.

Più in particolare, non senza sollevare da subito forti dubbi di legittimità e logica, si prevede nel nuovo comma 2-bis dell'art. 1 del d.lgs. n. 218/1997 che con un non – atto l'ufficio provochi, invece, effetti giuridici significativi in quanto lo schema dovrebbe oltre che attivare il contraddittorio attraverso la “formulazione di osservazioni”²⁸, anche formalmente comprendere un invito “alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione”.

L'invito a presentare potrebbe apparire una sorta di *moral suasion* se non fosse che lo stesso, con il veicolo dello schema di atto, rende *ex lege* alternativa l'istanza di adesione alle “osservazioni” *alias* “controdeduzioni”; sembra, quindi, che il contribuente, se vuole contraddire nella fase amministrativa, non potrà poi, avanzare una istanza di adesione rispetto all'atto conseguente al contraddittorio.

Tale alternatività è gravemente pregiudizievole di una serie di diritti del contribuente di fondamento costituzionale sebbene questi si fondino non tanto sul principio di tutela giurisdizionale quanto su quello al contraddittorio nonché, in termini probabilmente innovativi, al poter attivare un procedimento volto ad un eventuale accordo.

Si rivela pleonastica la puntualizzazione di cui all'ultimo periodo del citato nuovo comma 2 cui l'invito all'adesione sarebbe contenuto in tutti gli avvisi per i cui oggetti non vi sarebbe un obbligo di contraddittorio preventivo; la disposizione, infatti, si limiterebbe ad affermare un diritto (quello di presentare istanza di adesione) *aliunde* già riconosciuto dal legislatore stesso.

Analoghe criticità sorgono con riguardo al novellato art. 6, comma 2, d.lgs. n. 228/1997 nella parte in cui, in relazione alle ipotesi in cui vi sarebbe il contraddittorio preventivo obbligatorio e a seguito delle modifiche apportate dal d.lgs. 12 febbraio 2024, dispone che la presentazione dell'istanza di adesione – ammissibile, peraltro, solo in assenza delle controdeduzioni/osservazioni – andrebbe, comunque,

²⁸ Definite, invece, dall'altro legislatore (quello della legge n. 212/2000), “controdeduzioni”.

presentata nei quindici giorni (e non sessanta come nella precedente disciplina) successivi alla notifica dell'avviso o dello schema di atto con sospensione del termine di impugnazione per un periodo di trenta giorni (e non di novanta come nella precedente disciplina).

La riduzione del termine per presentare istanza di adesione dai 60 gg previsti è del tutto illogica e incostituzionale in quanto costringerebbe il contribuente o a macchiare le sue "controdeduzioni" di intenti definitivi o a elaborare proposte definitive in un termine irragionevolmente breve

4.3. *L'estensione della conciliazione fino al giudizio di legittimità*

Il d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha integrato l'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992 disponendo che la conciliazione tributaria fuori udienza (ovvero extragiudiziale) possa aver luogo anche durante il giudizio di legittimità di fronte alla Suprema Corte di Cassazione ha sancito la chiusura di un percorso che non era ancora circolare ovvero inteso a conservare per tutte le fasi del giudizio tributario la possibilità di accordi conciliativi seppur con riduzione *ex lege* delle sanzioni in percentuale decrescente (ovvero meno favorevole) a seconda del grado del giudizio.

4.4. *Il concordato preventivo biennale: funzione, oggetto ed efficacia plurisoggettiva ex lege; il pericoloso cammino verso "processi decisionali completamente automatizzati"*

Il Titolo II del d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 ha introdotto la disciplina del c.d. "concordato preventivo biennale" che costituisce un nuovo tipo di accordo cui prestare attenzione.

a) La normazione delegata (artt. 6 e 7) espressamente attribuisce al "concordato" in esame le finalità sia "di razionalizzare gli obblighi dichiarativi" sia "di favorire l'adempimento spontaneo"; mentre la razionalizzazione resta criptica la seconda finalità esprime il punto di arrivo ovvero provvedere al pagamento avendo previamente condiviso l'entità e il periodo di competenza: spontaneità, quindi, come non contestabilità.

b) L'oggetto del concordato è individuato nel solo "reddito" con esclusione delle altre tipologie di tributi e ciò senza dubbio restringe il campo applicativo come ribadito dall'art. 18 espressamente per l'Iva.

Il perimetro oggettivo è, in altra dimensione, segnato dall'art. 12 del d.lgs. n. 13/2024 nella parte in cui, disciplinando gli "Effetti dell'accettazione della proposta" menziona l'obbligo del contribuente che abbia accettato la proposta "a dichiarare gli importi concordati" nelle dichiarazioni "relative ai periodi di imposta oggetto di concordato".

Nel cercare una sintesi dei significati dei diversi termini lessicali l'oggetto sembrerebbe la determinazione quantitativa ma, come si vedrà a breve nell'analizzare il procedimento con cui si definisce l'accordo, quale esito di una condivisione oggettivamente più articolata.

L'oggetto per la sua ampiezza trascende la mera fissazione quantitativa.

Ciò emerge da una serie di dati.

Innanzitutto, alla luce dell'efficacia plurisoggettiva sancita dall'art. 12, comma 1 nella parte in cui la norma recita che nelle ipotesi di trasparenza societaria *ex lege* od opzionale l'accordo fatto dalla società impegnerebbe i soci; la disposizione irrompe in un contesto in cui per esperienze contigue come quella dell'accertamento con adesione e della conciliazione tributaria sia extragiudiziale che giudiziale il legislatore non aveva mai imposto tali effetti a cascata.

La scelta sembra presupporre la valenza pregiudizievole della situazione "madre" (l'accertamento societario) rispetto a quelle situazioni "figlie" riconducibili alle posizioni reddituali dei soci delle società commerciali trasparenti *ex art. 5* oppure 115 e 116 del TUIR n. 917/1986; essa potrebbe sollevare questioni di legittimità per soci dissenzienti nelle assemblee che dovrebbero approvare l'accettazione della proposta.

Inoltre, la circostanza che gli artt. 15 e 16 attribuiscono, sostanzialmente, al "concordato preventivo" l'idoneità di rappresentare al contribuente un "reddito di lavoro autonomo" o "di impresa" "individuato" all'esito dell'utilizzo del "patrimonio informativo" esprime chiaramente come la quantificazione dell'imposta sia solo un finale esito essendo, invece, centrale la determinazione dell'imponibile delle due categorie reddituali interessate.

L'individuazione concordata del reddito non può essere intesa solo come circoscritta a due periodi di imposta laddove l'esistenza di talune componenti innegabilmente pluriennali venissero definite nell'*an* e nel *quantum*; un segnale sulla valenza pluriennale di talune componenti emerge nel comma 3 dell'art. 16 per quanto riguarda il riporto in avanti di perdite fiscali riferibili a periodi di imposta antecedenti a quelli oggetto del "concordato".

Il punto è che talune qualificazioni di natura pluriennale presupposte alla determinazione reddituali una volta concordata la loro esistenza ed entità non potranno essere sterilizzate nella loro proiezione futura circoscrivendole ai soli periodi di imposta interessati.

Se così fosse si rivelerebbe del tutto privo di interesse accettare proposte in tema, ad es., di inerenza di costi pluriennali, di ammortamenti, di destinazioni immobiliari, di valori di trasferimento etc. ove l'accettazione non avesse riguardo anche ai periodi di imposta successivi nei quali tale "individuazione" senza dubbio dovrebbe continuare ad avere efficacia.

Si può, allora, ipotizzare che in queste ipotesi, ove la proposta di concordato per i primi due periodi di imposta fosse accettata, la stessa dovrebbe essere considerata pluriennale oltre il biennio attraverso un automatismo di proposte la cui accettazione dovrebbe essere data per scontata.

L'art. 21 rende instabile la definizione laddove, al comma 1, prevede che il concordato cessi di essere efficace a seguito di un'attività che porti ad accertare "un importo superiore al 30 per cento dei ricavi dichiarati ovvero" al riscontro – con, si ipotizza, effettiva segnalazione di reato – di fattispecie penali tributarie ex legge n. 74/2000 "relativamente ai periodi di imposta oggetto del concordato e ai tre precedenti all'ammissione all'istituto".

Ne discende, allora, uno svilimento del pur logico effetto vincolante del concordato preventivo biennale in quanto l'accettazione della proposta non presuppone che l'ufficio utilizzando l'ampio "patrimonio informativo" arricchito anche dalle risultanze di "processi decisionali completamente automatizzati" in qualche misura si ritenga vincolata a non proseguire attività di accertamento; ciò, peraltro, sembra confermare la sopravvivenza della decisione umana a quella adottata sulla base di informazioni da banche dati e risultanze assai vicine a quelle della c.d. intelligenza artificiale²⁹.

c) Un finale aspetto attiene alla formazione della proposta.

Il procedimento fissato dall'art. 9 consente di comprendere l'iter di formazione della proposta non senza importanti novità sistematiche legate alla rilevanza delle risultanze dell'utilizzo della c.d. intelligenza artificiale e banche dati.

La proposta può essere indirizzata unilateralmente dall'Agenzia utilizzando una procedura molto ben dettagliata e assai innovativa.

Il comma 1 prevede l'adozione di una "metodologia" che valorizzi il "patrimonio informativo" già in possesso dell'Agenzia delle Entrate "anche attraverso processi decisionali completamente automatizzati" nonché tenendo "conto degli andamenti economici e dei mercati, della redditività individuali e settoriali desumibili dalle risultanze degli indici sintetici di affidabilità"; da ultimo tale patrimonio è incrementabile, in base al successivo comma 2, attraverso l'acquisizione di dati rinvenibili in "ulteriori banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria e di altri soggetti pubblici".

Il contenuto dei menzionati commi pone all'attenzione, quindi, il ruolo che potrà avere nell'immediato futuro un "patrimonio informativo" che sarà costituito non da dati es. finanziari a rilevanza reddituale come nelle ipotesi di accertamento ex art. 38 del d.P.R. n. 600/1973 ma, invece, da orientamenti giurisprudenziali, valori di mercato e altri elementi che possano consentire all'ufficio sia di ipotizzare un rischio più o meno elevato di successo nell'accertamento o di insuccesso sia di fondare la proposta su valori reddituali il più oggettivi e frequenti possibile; le possibilità di definire un patrimonio il più ampio possibile sono rafforzate da un accesso ad una serie veramente considerevole di informazioni e dati che senza dubbio porrà il contribuente di fronte ad un quadro predeterminato altamente oggettivo.

²⁹ Condivisibilmente secondo MASTROLACOVO, *Procedimenti accertativi*, cit., 492 nel concordato preventivo biennale si assiste ad un consolidamento dell'obbligazione tributaria non "all'esito di un attento esercizio della funzione amministrativa dei tributi" ma solo in modo standardizzato sulla base "di dati veritieri" assunti in contraddittorio con il contribuente volti ad alimentare "il motore/algorithm (...) che muove l'amministrazione finanziaria nelle sue determinazioni".

Deve essere segnalata, non da ultima, l'eventualità che in un futuro non così lontano la proposta sia anche l'esito automatico di un procedimento non solo valutativo ma addirittura decisionale automatizzato.

Limitandoci ad una finale chiosa: la prospettiva che un accordo di natura preventiva sia definito a seguito dell'accettazione da parte del contribuente di una proposta formulata dall'ufficio "attraverso processi decisionali completamente automatizzati" apre uno scenario inaspettato (o inquietante?) dal punto di vista giuridico in quanto l'automatismo addirittura decisionale porterebbe il provvedimento (*alias* accordo o concordato) ad essere del tutto spersonalizzato rispetto a quanto, invece, dovrebbe continuare a caratterizzare l'azione amministrativa in termini di discrezionalità (quand'anche solo tecnica) e valutazioni critiche delle risultanze³⁰.

Un dato è, comunque, innegabile: si intravede una componente valutativa automatica (che, forse potrebbe essere un ossimoro ove si assumesse come caratteristica della valutazione quella di essere incerta nell'esito e non prevedibile) all'interno di procedimenti amministrativi tributari non di accertamento ma di definizione condizionale di basi imponibili e importi.

4.5. *Composizione negoziata, debiti tributari ed accordi*

Nella prospettiva di ulteriori modifiche all'attuale assetto normativo della ristrutturazione dei debiti tributari ai sensi del codice della crisi, la *never ending story* della c.d. transazione fiscale nelle sue multiformi apparizioni, l'art. 9, comma 1, legge delega 9 agosto 2023, n. 111 apre a possibili modifiche nell'ambito della disciplina della composizione negoziata della crisi che esplicitino il potere di falcidia del credito tributario sempre attribuendo il giusto valore all'attestazione.

La disposizione rimette ad un eventuale legislatore delegato un intervento in tema di "accordo sul pagamento parziale o dilazionato sui tributi anche locali" anche in occasione delle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ammettendo anche "l'intervento del tribunale".

È da menzionare la qualificazione come "accordo" dell'esito del confronto tra il contribuente e gli enti creditori e riscossori, espressione che stigmatizza la parità delle posizioni e la bilateralità della fattispecie sulla falsa riga della realtà privatistica; si ha, quindi, conferma che un procedimento amministrativo intriso di contraddittorio

³⁰ Giustamente osserva MASTROIACOVO, *Procedimenti accertativi*, cit., p. 494 come tale fenomeno renderà il contraddittorio endoprocedimentale "solo un'occasione in cui il contribuente è chiamato a operare mere valutazioni di convenienza" attraverso comportamenti acquiescenti; la stessa Autrice conclude (p. 497) nel senso che si assiste ad un accertamento antecedente sia alla dichiarazione che allo stesso presupposto. Per CANÉ, *Il doppio volto del concordato preventivo nella riforma tributaria (tra imposizione e collaborazione)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024 (in corso di pubblicazione), pp. 12 e 14 si tratterebbe di una predeterminazione dell'imponibile vincolante ma non espressiva di una disposizione dell'obbligazione tributaria che non sarebbe ancora sorta e, comunque, appartenente a una dimensione non autoritativa del prelievo.

non oppositivo (senza dare adito ad un ossimoro sic!) possa chiudersi con un atto a formazione plurisoggettiva nella formazione e perfezione esito di ponderazioni di interessi pubblici e privati.

La presenza sin dalla fase del confronto *ante* accordo di interessi pubblici da apprezzare (tra gli altri quello dell'effettività della riscossione, del mantenimento del livello occupazionale) costituisce il presupposto logico giuridico della finale previsione di un intervento giudiziale con valenza sostitutiva rispetto al mancato esercizio del potere amministrativo di perfezionare un accordo; la relazione illustrativa alla legge delega puntualizza come la perfezione dell'accordo vada valutata rispetto alla migliore forma di soddisfazione dell'interesse pubblico rispetto alla liquidazione giudiziale (cioè al fallimento) e come rispetto alla tutela di tale interesse vada configurata l'omologazione forzata.