

# L'invalidità dell'accertamento con adesione.\*

Enrico Marello

---

\*Pre-print. Testo della relazione tenuta in Pescara il giorno 5 ottobre 2007, nell'ambito della giornata di studi dedicata ad *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*. In corso di pubblicazione per Giustizia tributaria, 2008.

## Indice

|    |  |    |
|----|--|----|
| 1. | Introduzione al tema . . . . .           | 3  |
| 2. | Vizi sostanziali. . . . .                | 6  |
| 3. | Vizi degli elementi essenziali. . . . .  | 7  |
| 4. | Vizi formali. . . . .                    | 10 |
| 5. | Vizi procedimentali e residuali. . . . . | 11 |
| 6. | Vizi derivati. . . . .                   | 13 |
| 7. | Azioni proponibili. Riesame. . . . .     | 15 |
| 8. | Conclusioni. . . . .                     | 17 |

## 1. Introduzione al tema

1.1 Da una analisi retrospettiva emerge chiaramente come dal nodo della (in)validità del concordato si siano dipanate le diverse teorie che da un secolo si contendono il primato nell'interpretazione dell'istituto. L'invalidità costituisce il terreno privilegiato su cui hanno potuto confrontarsi gli interpreti, per verificare quanto le differenti sistemazioni concettuali sulla natura dell'istituto possano misurare effettive e reali distanze nella considerazione della efficacia dell'atto (1). Ancora oggi, le principali divergenze che si constatano tra le diverse scuole di pensiero sono proprio date dalla descrizione della fase dialogica (e quindi dei doveri di informazione delle parti) (2) e dalla descrizione delle invalidità dell'atto, cui specificamente è dedicato questo breve studio.

Proprio per dare conto di questa costante e rilevante attenzione ai vizi del concordato e al loro trattamento, merita accennare brevemente alla rilevanza offerta ai vizi del concordato in tre momenti cruciali per l'evoluzione dell'istituto: (I) il periodo compreso tra il 1880 e il 1930, (II) il progetto di Codice Vanoni e (III) infine il Testo unico delle imposte dirette.

(I) E' noto come la giurisprudenza della Commissione centrale delle imposte abbia posto per circa cinquanta anni, compresi tra il 1880 e il 1930, solide basi alla identificazione tra concordato e transazione. Dal 1880 la Commissione centrale afferma che il concordato è un contratto, istituendo immediatamente un nesso tra l'identificazione della natura e il trattamento dei vizi: "il concordato è una transazione e come tale può impugnarsi quando sia stato l'effetto di un errore di fatto, del dolo e della violenza" (Comm. Centr. 5 dicembre 1880 n. 62.849) (3). Tra questa pronuncia e la decisione della Comm. Centr. 24 aprile 1928 n. 84128 che ribadisce "Il concordato che un contribuente stipula con la Finanza produce tutti gli effetti di una

---

(1) Per questa visione cfr. le pagine di A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, vol. III, Milano, 1964, 178 ss.

La letteratura inerente l'accertamento con adesione è ampia e stratificata. Limitandoci alle opere più recenti si segnalano: F. Batistoni Ferrara, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, p. 22 ss.; E. Marellò, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001; C. Garbarino, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003.

(2) Come noto, la legislazione da sempre tace intorno alla configurazione della fase «interna» dell'istituto, ossia intorno a quella parte del procedimento che porta alla quantificazione del presupposto per come concordato. Sul punto cfr., se si vuole, E. Marellò, voce *Concordato tributario*, in S. Cassese (cur.), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. II, Milano, 2006, 1134.

(3) In O. Vannuccini, *La giurisprudenza delle imposte dirette*, Roma, 1929, n. 1865.

transazione. Il medesimo può, quindi, essere oggetto di una azione di nullità quando concorrano i casi tassativamente preveduti dall'art. 1773 del Codice civile" (4) si colloca un reticolo di decisioni in cui l'assimilazione del concordato ad una transazione è proprio il mezzo per giungere a delineare un regime dei vizi chiaro e autorevole, perché derivato dall'esperienza civilistica.

(II) Il progetto di codice Vanoni del 1942 (5) costituisce, in relazione al concordato, un documento di sintesi dell'elaborazione interpretativa pregressa. Ammettendo all'art. 79 l'impugnazione per dolo, violenza ed errore secondo le regole del codice civile, il progetto di codice rende onore alla corposa giurisprudenza della Commissione centrale, pur offrendone una variante che trascende l'impugnabilità della transazione per avvicinarsi a quella del contratto in generale. Per altro verso, il progetto risente pure dell'influsso della nuova giurisprudenza della Cassazione, quando ritiene che il concordato sia uno dei modi dell'accertamento. Ne emerge un quadro di sintesi, di mediazione, da cui scaturisce un regime delle invalidità con spiccati caratteri di ibridismo: tendenzialmente contrattuale nella individuazione dei vizi, con rimedi processuali omogenei a quelli concessi ordinariamente agli atti impositivi (per ciò che concerne forme e termini dell'impugnazione). Il progetto di codice Vanoni pare di un certo interesse nella prospettiva dei vizi, perché dal punto di vista metodologico attua una inversione rispetto al *modus operandi* della Commissione centrale: non muove dalla natura per dedurre il regime dei vizi, ma piuttosto cerca di fornire il regolamento dell'invalidità su base analitica, senza assumere una posizione netta intorno alla questione della collocazione dell'istituto.

(III) Con il TUID, che per il concordato recepisce le linee normative della l. Tremelloni, abbiamo la puntualizzazione degli elementi dell'atto necessari a pena di "nullità": data, identificazione delle parti, motivazione, dispositivo, sottoscrizione (art. 34). I vizi riferibili a questi elementi dell'atto dovevano essere fatti valere entro un termine di decadenza asimmetrico, assai più ampio per l'Amministrazione, mentre l'ultimo comma dell'art. 34, precludendo ogni altra impugnazione diversa da quella tesa a far valere i vizi sugli elementi essenziali, pareva voler evitare lo sviluppo di nuova giurisprudenza -di matrice transattiva- sul tema dell'errore. In questo caso, l'atteggiamento del legislatore, probabilmente più vicino alle tesi sviluppate dalla Corte di cassazione che a quelle della Commissione centrale, pare indicare la ricerca

---

(4) In O. Vannuccini, *op. ult. cit.*, n. 1888.

(5) Sul progetto di codice del 1942 si vedano la completa ricostruzione e l'inquadramento contenuti R. Braccini, *Un progetto di codice tributario del 1942*, in *Riv. stor. dir. it.*, 1998, 1 ss.

di soluzioni ai vizi per un atto che si ritiene espressione del potere di accertamento, con una sottesa marginalizzazione dei modelli civilistici. Se questo poteva essere l'intento, va notato come esso sia stato frustrato nel ventennio successivo, anteriormente alla "grande rimozione" del 1971-1973, poiché, nonostante l'indirizzo espresso dal TUID, la giurisprudenza di quel periodo, pur affermando genericamente la natura unilaterale dell'istituto, tendeva a risolvere le questioni inerenti i vizi del concordato, mediante il richiamo di norme espressione del codice civile.

Il che, se si vuole, segna la dissoluzione di questo movimento in tre tempi: nel primo periodo indicato, la concezione dell'istituto determina ricadute sul regime dei vizi; nel secondo periodo, si tenta di determinare il trattamento dei vizi omettendo la presupposizione della natura; nel terzo periodo la decisione intorno all'invalidità dell'atto viene assunta con una dissociazione tra ciò che si afferma in premessa e l'effettiva regola applicata.

1.2 Venendo all'ordinamento odierno, potrebbe sembrare che un ostacolo quasi insormontabile alla trattazione della invalidità del concordato sia dato dal dettato dell'art. 2 c. 3 d.lgs. 218/1997, che preclude l'impugnazione dell'atto. Peraltro, come noto, così non è, poiché la norma disciplina una preclusione storicamente continua, ma costantemente elusa da dottrina e giurisprudenza che hanno elaborato più di un'area di impugnazione del concordato (6). Pure la innovazione normativa del d.lgs. 218/1997, che ha ricollegato il perfezionamento al versamento di quanto concordato (o della prima rata) entro un termine decadenziale, non ha posto nel nulla il dibattito sulla invalidità dell'atto di accertamento con adesione, ma anzi ha creato lo spazio per l'individuazione di nuove fattispecie vizianti.

In questa trattazione si è scelto di presentare una sorta di atlante dei vizi che possono toccare il concordato, ordinandoli in cinque categorie, individuate prevalentemente per il pregio espositivo, mettendo in luce le divergenze emerse nelle diverse teoriche. Da ultimo, è stato dedicato un breve paragrafo ai modi di rilevazione dell'invalidità e dei vizi. Si è scelto non tanto di proporre soluzioni analitiche al trattamento dei vizi (che sono già contenute in altri lavori, anche di chi scrive) (7), quanto di rivedere la sistemazione degli stes-

---

(6) Già l'art. 34 del T.u.i.d. del 1958 recitava: "Quando l'imponibile è stato definito con l'adesione del contribuente, questi non può ricorrere contro l'accertamento salvo il disposto del comma precedente; se il ricorso è stato già proposto il giudizio si estingue". Eppure dottrina e giurisprudenza da sempre si sono interrogate sull'invalidità del concordato e sul trattamento dei vizi: per riferimenti ci si consenta il rinvio a: E. Marelli, *L'accertamento con adesione*, cit., 23 ss.

(7) Cfr. in particolar modo: F. Batistoni Ferrara, voce *Accertamento con adesione*,

si, ipotizzando punti critici anche nei rapporti con il diritto amministrativo “generale”.

## 2. Vizi sostanziali.

E' sicuramente arduo definire la consistenza dei vizi sostanziali, anche in diritto tributario: si dovrebbe assumere problematicamente una posizione intorno alla opposizione forma/sostanza, in un procedimento, quale quello tributario, assai formalizzato, dove *forma dat esse rei*. Peraltro, a fini espositivi, si assume qui una accezione minimale di vizi sostanziali, come quei vizi che incidono direttamente sulla funzione decisoria dell'atto e quindi sulla corretta determinazione del debito di imposta.

Questa classe di vizi, attinente la parte cognitiva del concordato, appare non solo strettamente correlata alla teoria prescelta intorno alla natura dell'istituto, ma anche una delle espressioni delle maggiori difformità tra i risultati raggiunti, forse per il portato dell'esperienza maturata nella prima parte del secolo scorso. Tale tipologia di vizi sarà quindi qui trattata meno approfonditamente, in quanto sul punto il dibattito è ormai maturo e le opposte posizioni difficilmente consentono ulteriori contributi.

Se si preferisce adire ad una delle tesi che propugnano l'essenza transattiva del concordato, la prospettiva emergente in questo frangente è quella del dualismo tra errore di fatto ed errore di diritto, con l'ulteriore bipartizione tra *caput controversum* e *caput non controversum*, in ossequio al dettato dell'art. 1969 cod. civ (tralasciando per il momento il dolo e la violenza). L'area di vizi rilevanti sarebbe quindi ristretta al caso dell'errore di diritto sul *caput non controversum* e in parte all'errore di fatto (8); l'errore di diritto sul *caput controversum* sarebbe invece coperto dalla preclusione normativa e recuperabile solo tramite una istanza di rimborso (*infra*, § 7). I pregi di tale impostazione sono evidenti nel riportare un sistema delle invalidità (quale quello della transazione) autorevole e dettagliato. Per contro,

---

cit., 30 ss.; E. Marelo, *L'accertamento con adesione*, cit., 202 ss.; M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 528 ss.; E. Marelo, *Note intorno all'atto di accertamento con adesione carente di forma o di sottoscrizione*, in *Rass. trib.*, 2006, 2116 ss.

(8) Per questa opinione: M. Versiglioni, *Accordo e disposizione*, cit., 534 ss. Nella giurisprudenza civilistica vedi poi Cass., 3 aprile 2003, n. 5141, in *Jurisdata - Cassazione civile*, sull'errore di diritto concernente una questione oggetto di controversia sulle parti; Cass., 14 gennaio 2005, n. 690, *ivi*, per l'irrelevanza dell'errore sul fatto non conosciuto, anche se essenziale; Cass., 3 aprile 2003, n. 539, in *Foro it.*, 2003, I, 3047, sull'irrelevanza *tout court* dell'errore di fatto su questioni oggetto della controversia

qualche dubbio può sorgere (a) nella frattura che si crea tra l'ammissibilità piena della concordabilità delle questioni di diritto e la presenza di aree che consentono l'elisione di efficacia per la rilevanza attribuita all'errore di diritto sul *caput non controversum* e (b) nella difficoltà di armonizzare questa articolata regolamentazione del vizio sostanziale con il potere amministrativo di integrazione del concordato ex art. 2 d.lgs. 218/1997.

Se invece si condividono le tesi che vedono nel concordato uno dei modi (tradizionali) dell'accertamento, l'istituto va avvicinato all'atto impositivo divenuto definitivo, per cui l'erronea rappresentazione del presupposto (che ha il proprio tramite nel vizio della motivazione) non può essere fatta valere dal contribuente a seguito del perfezionamento (9). Il pregio di tale ricostruzione è quello di creare un'area di omogeneità sistemica tra i diversi atti che definiscono l'obbligazione tributaria; per contro, è stato imputato a questa tesi di accedere ad una razionalizzazione vicina a quella transattiva, pur con conseguenze inaccettabili in prospettiva civilistica.

### 3. Vizi degli elementi essenziali.

3.1 La gerarchizzazione dei componenti di un atto, nella formazione del modello di validità, esercita da lungo tempo una influenza non piccola. A partire dalla lezione di Pothier, assimilata diffusamente nel diritto civile europeo, tanto da poter essere considerata *common core*, sino alla recente normazione amministrativa che recepisce una affermata giurisprudenza del Consiglio di Stato, è ritenuto possibile individuare gli elementi caratterizzanti l'atto, la cui carenza determina un regime delle invalidità più grave rispetto a quello conseguente alle altre deviazioni dal modello perfetto.

Questo cenno al vizio di elementi essenziali come causa di *nullità* ci porta incidentalmente dinanzi ad una traccia di riflessione intorno ai rapporti tra diritto amministrativo e diritto tributario. La lontananza tra le due materie nella individuazione dei tipi delle invalidità e del correlato trattamento non pare essere stata risolta: esiste una sorta di non comunicabilità tra amministrativisti e tributaristi che crea terreno fertile per equivoci e fraintendimenti bilaterali. Il tributarista difficilmente ha valorizzato il dibattito, antecedente la l. 15-2005, intorno ai rapporti tra sistemi ternari (inesistenza-nullità-annullabilità) e sistemi binari (nullità-annullabilità; inesistenza-annullabilità), non riuscendo a controllare il proprio lessico: ogni qual volta -tra tributaristi- si parla di nullità occorre precisare a quale re-

---

(9) Per una esposizione di tale linea argomentativa: E. Marengo, *L'accertamento con adesione*, cit., 205.

gime dei vizi si stia facendo riferimento. La stessa normativa tributaria recente adopera la figura della “nullità” in senso che appare debole, creando lo spazio per gli equivoci cennati sopra: in diversi luoghi della dottrina amministrativa si riporta come fattispecie di nullità *testuale* ex art 21 septies l. 241/1990 l’invalidità comminata dall’art. 11 l. 212/2000 all’atto impositivo o sanzionatorio che contrasti con la risposta fornita all’interpello (10); il che è ermeneuticamente comprensibile nella prospettiva dell’amministrativista, ma dubbio nella prospettiva del tributarista che non necessariamente ritiene che questa “nullità” sia di grado diverso rispetto a quelle dettate dall’art. 42 c. 3 d.P.R. 600/1973 (11).

Il sistema di invalidità degli atti di imposizione è così incertamente dibattuto tra coloro che individuano un sistema monista delle invalidità (per cui l’unico vizio risulta essere quella che nel diritto comune è l’annullabilità) e coloro che invece propugnano un sistema binario (nullità-annullabilità, spesso denominate inesistenza-nullità) fondato sul dualismo (opposizione?) dei criteri che si ritrovano nella dottrina e nella giurisprudenza amministrativa, quindi talvolta facendo riferimento agli elementi essenziali e talvolta alla carenza di potere. Se anche prima della l. 15/2005 era difficile individuare una giurisprudenza prevalente sul tema, lo stato delle cose pare essersi aggravato dopo le modifiche alla l. 241/1990, in quanto è ancora dibattuta l’applicabilità generale di questa legge al procedimento tributario e alle invalidità derivanti da esso (12).

3.2 Si comprende così che vi sono due ordini di difficoltà da risolvere: in primo luogo l’incertezza nel delineare gli elementi essenziali dell’accertamento con adesione e, in secondo luogo, la labilità dell’associazione del vizio ad uno specifico regime di invalidità.

L’operazione di elencazione degli elementi essenziali è di sicuro interesse in un rapporto che non è solo binario amministrativo-tributario, ma ternario: amministrativo-tributario-civile. Il catalogo delle nullità espresso da Cons.

---

(10) P.e. cfr. M.P. Vipiana, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, 443.

(11) I non piccoli problemi interpretativi che pongono le norme tributarie che sanciscono la “nullità”, se lette nel prisma della riforma della l. 241/1990, sono analizzati in F. Tesaurò, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445 ss.; per una puntuale dimostrazione della nullità in senso proprio che deriverebbe dalle disposizioni dello Statuto v. poi M. Basilavecchia, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I, 356 ss.

(12) Su cui v. di recente P. Piantavigna, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, 93 ss.



St 166/1998 e che ha trovato eco nell'art. 21 septies l. 241-1990 è accusato di aver operato una commistione di elementi civilistici e pubblicistici non necessariamente armonizzabili (13). E' stato teorizzato come i vizi attinenti a soggetto, oggetto e causa siano riportabili a incompetenza e carenza di potere (14) e come la forma abbia un ruolo marginale, per l'assenza in diritto amministrativo di una regola generale che imponga la forma scritta *ad substantiam*, fronteggiata peraltro da un numero assai elevato di norme che impongono forme specifiche (15).

Ciò senza contare che l'individuazione degli elementi essenziali potrebbe avvenire in chiave funzionale, portando ad emersione le funzioni primarie dell'atto e ricavando in via analitica gli elementi essenziali.

3.3 In questa prospettiva, un catalogo forse condivisibile -per ciò che concerne l'accertamento con adesione- potrebbe comprendere l'identificazione delle parti, la sottoscrizione dell'Ufficio (o del contribuente non seguita da versamento), la forma scritta e la liquidazione dell'imponibile e dell'imposta. In tali ipotesi, manca la riferibilità ai soggetti e la funzione di determinazione dell'obbligazione. A seconda della tesi prescelta, si può poi dedurre l'inclusione tra gli elementi essenziali la motivazione o il versamento.

Individuati gli elementi essenziali secondo il percorso ritenuto più coerente sistematicamente (codice civile, difetto di attribuzione, analisi funzionale) e prima di definire un trattamento per gli stessi, occorrerebbe poi comprendere se si debba differenziare tra vizio dell'elemento o carenza dello stesso. Il che, in termini di teoria generale, dischiuderebbe tematiche che in questo ristretto spazio non si possono affrontare, ma che in chiave pragmatica possono essere eluse, in quanto coloro che adottano tesi di orientamento civilistico fanno riferimento alla *carezza*, per rispetto del dettato dell'art. 1418 cod. civ., e a conseguenze identiche si giunge anche per coloro che danno una razionalizzazione del concordato come modo dell'accertamento (in osservanza di ragioni analitiche e sistemiche).

La scelta del regime da attribuirsi al vizio che tocchi gli elementi essenziali discende dal filtro adottato nella individuazione degli stessi e quindi -di relata dalle tesi sulla natura. Se si accede ad una teoria che privilegia la funzione ordinaria di accertamento, ci si attende che al vizio venga associata la nullità dell'atto, quindi azioni e autotutela di tipo dichiarativo, nessuna preclusione

---

(13) Per tali osservazioni cfr. A. Bartolini, *Nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, Torino, 2002, 155 ss.

(14) Cfr. B. Cavallo, *Provvedimenti e atti amministrativi*, Padova, 1993, 300 ss..

(15) Vds. A. Bartolini, *Nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, cit., 168 ss.

in capo alle parti, rilevabilità d'ufficio. A conclusioni analoghe si giunge però anche seguendo il percorso transattivo, per l'applicabilità degli artt. 1418 ss. cod. civ.

Se ne desume, quindi, che la categoria dei vizi su elementi essenziali consente di differenziare le scuole di pensiero nella fase di individuazione degli stessi, mentre intorno al trattamento della conseguente invalidità le teorie vengono sostanzialmente ricomposte.

#### 4. Vizi formali.

Anche la categoria dei vizi formali presenta una ricchezza di spunti problematici che trascende l'ambito di questo intervento, ma che merita accennare, per evitare che la tassonomia offra rassicurazioni che non possiede (a meno di voler cadere nell'erronea rigida identificazione del vizio formale con l'irregolarità formale: la prima espressione indica una tipologia di vizi, mentre la seconda un trattamento per taluni tipi di vizio).

In diritto tributario non è ancora assodata la funzione della forma nell'ambito del procedimento di imposizione, sia per quanto riguarda gli atti di manifestazione del potere impositivo, sia per quanto riguarda gli atti provenienti dal privato.

Venendo ai più recenti sviluppi, il tributarista non sempre valorizza i molti e approfonditi studi compiuti nel diritto amministrativo intorno ai vizi formali (tanto in prospettiva interna che in prospettiva comparata, nella riflessione concernente l'analisi dei modelli tedesco e francese di approccio ai vizi formali); lo stesso art. 21octies c. 2, che associa taluni vizi formali ad un regime di irregolarità, non ha ancora dato vita all'ampio dibattito che probabilmente meriterebbe nel nostro settore (16).

Precisato ciò, possiamo restringere -in via meramente stipulativa- la categoria dei vizi formali, in negativo, a quei vizi dell'atto che *non* incidono sul dispositivo, né sugli elementi essenziali dell'atto.

Pare allora che le fattispecie rilevanti di vizi formali in relazione all'accertamento con adesione possano essere solamente due.

In primo luogo, va considerata la carenza di sottoscrizione del contribuente. Se tale omissione è seguita dal versamento, si integra una difformità

---

(16) Sebbene siano già comparse alcune pregevoli ricostruzioni, tra cui su tutte cfr. L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Pescara, 2003, 83 ss. e S. Muleo, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/1990*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, 535 ss.

rispetto al modello astratto suscettibile di essere considerata una mera irregolarità: non si può infatti dubitare della riconducibilità dell'atto al contribuente e quindi della volizione degli effetti tipici dell'istituto; l'atto quindi esplicherà i propri effetti tipici e non sussisterà alcun interesse alla rilevazione del vizio in capo alle parti. Se invece la carenza di sottoscrizione non è seguita dal versamento e viene eccepita dal contribuente, l'atto va ritenuto nullo in quanto non è possibile riferire al soggetto l'atto (potendo essere ricompreso tra gli atti difettosi di un elemento essenziale).

In secondo luogo, si può prendere in esame la carenza della motivazione, ove non si voglia accedere alla tesi che vi ravvisa una causa di nullità, peculiare dell'accertamento con adesione (17). La carenza assoluta della parte motiva dell'atto potrebbe allora essere decisa secondo le regole ordinarie per l'accertamento, che vedono una prevalenza di opinioni secondo cui l'avviso di accertamento è annullabile (e non nullo): quindi anche tale vizio diverrebbe irrilevante nel concordato, considerato l'effetto preclusivo che l'avvicina all'atto impositivo divenuto definitivo.

## 5. Vizi procedurali e residuali.

5.1 I vizi del procedimento o riconducibili alla estensione o all'esercizio del potere possono essere riportati a cinque fattispecie: il mancato concordato per errore procedimentale dell'Ufficio, l'incompetenza, l'esercizio del potere oltre il termine decadenziale, il mancato perfezionamento, il concordato con funzione atipica.

La prima ipotesi da considerare è data dall'istanza del contribuente ex art. 6 d. lgs. 218-1997, cui non sia seguito l'invito dell'Ufficio (vuoi per mera omissione, vuoi perché l'Amministrazione ritenga erroneamente che lo specifico procedimento non può seguire le vie del concordato). In tale frangente, comunque si analizzi il vizio, sembra che esso debba essere considerato solo causa di irregolarità. Infatti, il contribuente, nella prospettiva dei modi dell'accertamento potrebbe lamentare in giudizio solo il mancato abbuono sanzionatorio, poiché il concordato non comporta una riduzione dell'obbligazione tributaria, mentre in prospettiva transattiva sarebbe comunque impossibile individuare il punto di incontro consensuale delle parti (e quindi provare il pregiudizio subito dal contribuente).

Quanto alla competenza, l'analisi dei vizi può essere limitata alla incompetenza territoriale, fattispecie di una certa frequenza nella fase di accerta-

---

(17) Tesi sostenuta in E. Marelli, *L' accertamento con adesione*, cit., 209.

mento. Come noto, parte della dottrina tributaria ha sostenuto che tale vizio induce la nullità degli atti impositivi (18). Non appare stupefacente che le tesi che vedono nel concordato uno dei modi dell'accertamento tendano allora ad applicare anche all'accertamento con adesione concluso con ufficio incompetente la sanzione della nullità (19). Le tesi che propendono per l'accordo sostitutivo risultano invece più garantiste dell'affidamento del contribuente, sostenendo l'applicabilità dei principi generali sulla rappresentanza senza potere ex art. 1398 e 1399 cod. civ. (20).

Lungo la medesima direttrice e quindi con le stesse opposizioni nei risultati possiamo vedere la fattispecie dell'esercizio del potere oltre il termine decadenziale: di nuovo si fronteggiano la nullità (per esaurimento del settore temporale del potere) e applicazione di norme civilistiche, in questo caso ridotte all'art. 1398 (21) (la ratifica amministrativa, ipotizzata ex art. 1399 non potrebbe ovviamente avere luogo, a causa dell'esaurimento del potere).

Poiché il d.lgs. 218/1997 ha ricollegato il perfezionamento al versamento -con una disposizione assai criticata in dottrina- pure la carenza di versamento costituisce una deviazione dal modello di validità. La chiara formulazione letterale dell'art. 9 impedisce di ritenere che l'atto, sottoscritto dalle parti, possa esplicare gli effetti tipici dell'istituto. Così, si sono proposte diverse linee interpretative: dalla quasi completa irrilevanza del concordato non perfezionato nelle tesi transattive, al recupero di alcuni diversi effetti in altre tesi, con variazioni che vanno dalla iscrivibilità a ruolo di quanto indicato nell'accertamento con adesione, alla rilevanza ai fini dell'autotutela o dell'esercizio della potestà impositiva.

Da ultimo, va considerata la fattispecie in cui il concordato subisca una deviazione funzionale, comportando vuoi la corruzione del p.u. (22), vuoi il generico utilizzo dello strumento di accertamento per finalità di semplice definizione dell'obbligazione, senza riferimenti concreti alla dimensione cognitiva del presupposto. Ci sembra peraltro che tale vizio possa trovare un

---

(18) V. p.e. I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 77 ss.; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, VIII ediz., Torino, 2003, 224

(19) Cfr. E. Marelli, *L'accertamento con adesione*, cit., 208.

(20) Per l'applicazione di tali norme codicistiche v. M. Versigioni, *Accordo e disposizione*, cit., 534.

(21) A mente del quale, "Colui che ha contrattato come rappresentante senza averne i poteri o eccedendo i limiti delle facoltà conferitegli, è responsabile del danno che il terzo contraente ha sofferto per avere confidato senza sua colpa nella validità del contratto".

(22) Cfr. Corte conti reg. Sicilia, 16 marzo 2005, n. 512, in *Boll. trib.*, 2006, 345 ss.

univoco regime, indipendentemente dalla prospettiva adottata intorno alla natura: nella visione del concordato come modo dell'accertamento, avremmo una nullità per carenza di potere, mentre in ambito transattivo avremmo nullità per violazione di norme imperative ex artt. 1418 e 1345 cod. civ. (23) o per specifica applicazione dell'art. 1972 c. 1 cod. civ.

5.2 Oltre alle cinque ipotesi ora delineate, possono poi essere riportate ad un vizio procedimentale, concernente l'esercizio del potere *antecedente* il concordato, le fattispecie (1) della omissione, negli atti impositivi, dell'indicazione secondo cui il contribuente può proporre istanza di accertamento con adesione o (2) l'espressa (erronea) indicazione secondo cui il contribuente *non* può presentare l'istanza. Alcune pronunce di merito, avallate da parte della dottrina, hanno ricollegato a questi vizi, uniti o meno al rifiuto dell'Ufficio di procedere a concordato, la annullabilità dell'atto impositivo (24). Tale conclusione, per vero, non pare giustificata, in quanto, in primo luogo, non sembra rispettosa dei principi espressi dalla giurisprudenza amministrativa, che offre rilevanza solo alle fattispecie in cui vi può essere un qualche margine di incertezza cognitiva nelle forme di tutela (25) e, in secondo luogo, pare non incidere direttamente, come già notato sopra, sulla tutela offerta al contribuente (come anche richiesto da Cons. St. 5725/2006 (26)).

## 6. Vizi derivati.

Un profilo che non è ancora venuto all'attenzione della giurisprudenza, ma che pure sembra di un certo interesse è quello dell'accertamento con adesione che abbia luogo dopo la notifica di un atto impositivo viziato.

---

(23) Come sostiene F. Batistoni Ferrara, voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. II, Milano, 1998, 31.

(24) Comm. trib. prov. Siracusa, 21 maggio 2004, n. 289 in *fisconline*; Comm. trib. prov. Trento, 28 novembre 2003, n. 95, *ivi.*; in dottrina C. Garbarino *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, cit., 181 ss.

(25) Come chiaramente indicato da Cons. St. 31 gennaio 2007 n. 400, in [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it), ove l'istituto dell'errore scusabile viene limitato alle ipotesi di una "situazione normativa obiettivamente non conoscibile o confusa, comportante un'obiettiva incertezza, in ragione della difficoltà d'interpretazione di una norma, della particolare complessità di una fattispecie concreta, dell'esistenza di contrasti giurisprudenziali o di comportamento equivoco dell'Amministrazione".

(26) Cons. St., 2 ottobre 2006, n. 5725, in *Riv. giur. edilizia*, 2007, 211 ss., ove "l'omessa indicazione, nel provvedimento impugnato, del termine per impugnare e dell'Autorità a cui ricorrere, non si risolve in vizio del provvedimento ed è improduttiva di effetti nel caso in cui... l'interessato non risulti in alcun modo leso nei suoi diritti di tutela".

In particolare, non è discussione l'atto impositivo annullabile, ma l'atto impositivo nullo.

L'irrilevanza della annullabilità del precedente atto di imposizione sembra infatti emergere in qualunque prospettiva la si consideri: per le tesi transattive per la stringenza del dettato dell'art. 1972 cod. civ. (27), mentre per le tesi che vedono nel concordato un istituto dell'accertamento, perché ciò risponde ad esigenze sistemiche (in generale, l'atto impositivo divenuto inoppugnabile consolida i propri effetti anche se affetto da vizi causa di annullabilità) e a coerenza rispetto al dettato normativo del d.lgs. 218/1997 (che prevede proprio che l'accertamento pregresso possa essere affetto da vizi sostanziali). Peraltro, si può notare anche che per coloro che credono che nella nostra materia esista solo l'eventualità della annullabilità il punto diventa del tutto insignificante, poiché non esiste vizio pregresso in grado di invalidare il concordato.

Non irrilevante appare, invece, in un sistema duale delle invalidità, il vizio causa di nullità dell'atto impositivo pregresso.

Il ragionamento interno sull'efficacia degli atti pare debba farci concludere per la nullità derivata del concordato su atto di imposizione nullo. Infatti, è nello stessa natura della nullità la preclusione alla stabilizzazione degli effetti dell'atto viziato, il che contempla anche l'impossibilità per l'atto nullo di giungere ad una qualche stabilizzazione per il tramite di convalida, sanatoria o di un procedimento che abbia come condizione legittimante proprio l'efficacia dell'atto invalido. Non sembra ragionevole credere che l'atto impositivo nullo possa validamente avviare il procedimento di accertamento con adesione, orientandolo, e, per questo tramite, giungere alla formalizzazione di un atto efficace fondato su presupposto nullo.

Più articolata sembra la soluzione cui si dovrebbe accedere sulla base delle tesi transattive, per l'applicabilità dell'art. 1972 cod. civ. Infatti, esclusi le fattispecie nominate al primo comma (riferibile al concordato *illecito*), il secondo comma della norma in questione sancisce la annullabilità della transazione, rilevabile solo dalla parte che ignorava la causa di nullità del titolo. Una eventuale nullità dell'atto impositivo pregresso, per carenza degli elementi essenziali condurrebbe quindi solo ad annullabilità (28), anche se sembra difficile che nel concreto si possa configurare nel procedimento tributario

---

(27) Come noto, l'art. 1972 cod. civ. sancisce al primo comma la nullità della transazione relativa ad un contratto illecito e al secondo comma aggiunge che “negli altri casi in cui la transazione è stata fatta relativamente a un titolo nullo, l'annullamento di essa può chiedersi solo dalla parte che ignorava la causa di nullità del titolo”.

(28) V. Cass., 27 agosto 1994, n. 7553, in *Giur. it.*, 1995, I, 1, 1248, riferita specificamente al titolo nullo per carenza di elementi essenziali.

l'ignoranza della causa di nullità del precedente accertamento (applicando criteri di ordinaria diligenza, come richiesto dalla Cassazione per la rilevanza dell'ignoranza): l'esito ordinario appare piuttosto quello della permanenza degli effetti del concordato perfezionato su precedente atto impositivo affetto da nullità.

Tutto ciò a patto di rispettare il presupposto secondo cui il concordato è riportabile al *genus* della transazione novativa, poiché in caso contrario la nullità del titolo potrebbe invece portare la nullità o addirittura l'inesistenza del concordato (29).

## 7. Azioni proponibili. Riesame.

Tipologia delle azioni proponibili e dinamica processuale delle azioni stesse non sono così lontane, qualsiasi sia la tesi prescelta (diverso, come visto, è invece lo spazio concesso ai vizi legittimanti l'azione).

Infatti, nei sistemi binari dell'invalidità, l'azione di annullamento è generalmente connessa ad un termine decadenziale per l'esercizio della stessa e alla sola rilevanza di parte, mentre l'azione di nullità presenta i noti caratteri della imprescrittibilità e della rilevanza *ex officio*. Questo lascia sullo sfondo le difficoltà non piccole, che stanno dibattendo gli amministrativisti e che già altre volte sono affiorate nella nostra materia, intorno alla suscettibilità di un processo costruito come giudizio di impugnazione-annullamento a produrre una sentenza dichiarativa sulla nullità dell'atto.

Quanto alla giurisdizione, sebbene il tema non sia ancora stato profondamente indagato e quindi la conclusione vada assunta in via dubitativa, sembra che il dettato dell'art. 2 d.lgs. 546/1992, demarcando rigidamente la sfera di attribuzione del giudice speciale tributario sulla base dell'oggetto della controversia, sia comunque idoneo ad attrarre anche le controversie in cui si dibatta della nullità dell'atto, prevalendo sul criterio tradizionale fondato sulla posizione soggettiva.

Piuttosto, va notato che, a differenza che in passato, le recenti decisioni di legittimità sembrano adottare una lettura restrittiva dell'art. 2 c. 3, ponendosi in contrasto con un certo orientamento dottrinale. Infatti, il meccanismo di perfezionamento, ricollegato al versamento come nei modelli condonistici, ha fatto sì che parte della dottrina ritenesse esperibile un'azione susseguente l'eventuale diniego di rimborso da parte del contribuente, in maniera comple-

---

(29) Sul punto v. Cass. 10 luglio 1998, n. 6703, in *Giust. civ.*, 1999, I, 1776 e Corte app. Torino 26 gennaio 2007, in *Giur. merito*, 2007, 2904.

mentare rispetto alla possibilità di impugnare direttamente l'atto (30). La pronuncia di Cass. 18962/2005 (31), avente proprio a riferimento un diniego di rimborso di quanto versato per perfezionare il concordato, ha definito in maniera piuttosto *tranchant* la questione, sancendo che “il reddito definito con adesione non può successivamente essere mai rimesso in discussione”, senza spendere argomenti a sostegno della tesi.

La regola espressa in questa decisione non sembra stupefacente, se letta con l'ausilio dei principi generali dell'accertamento e alla luce della prospettiva secondo cui il concordato condivide molti dei caratteri e degli effetti tipici dell'atto impositivo definitivo. Infatti, questa decisione della Corte di cassazione deve essere rapportata a quell'altro orientamento della Suprema corte, alla luce del quale l'istanza di rimborso proposta per ripetere il pagamento di quanto versato sulla base di un titolo impositivo divenuto definitivo non dà luogo ad un rifiuto impugnabile (32).

Quindi, come non è ripetibile quanto pagato a titolo di un accertamento inoppugnabile per decorso dei termini o ove sia stata prestata acquiescenza, così il pagamento effettuato nel perfezionamento del concordato non può condurre ad una nuova lite concernente *an* e *quantum* dell'obbligazione.

Quanto infine al riesame del concordato, in dottrina non si dubita della esperibilità dell'annullamento d'ufficio (33), anche se appaiono differenze nette se si guarda all'oggetto dello stesso: da una parte le tesi “unilaterali” sono propense ad ammetterlo ampiamente, sulla scorta di quanto avviene per l'accertamento ordinario pure se divenuto inoppugnabile (34), mentre le tesi transattive limitano l'oggetto dell'annullamento ai vizi non sostanziali (35).

---

(30) In relazioni agli errori sul *caput controversum*, v. M. Versiglioni, *Accordo e disposizione*, cit. 538; più in genere P. Russo, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario*, Milano, 2005, 109 configura il rimborso come rimedio ai vizi del concordato.

(31) Cass., 28 settembre 2005, n. 18962, in *Jurisdata – Cassazione civile*.

(32) Da ultimo v. Cass. 15 gennaio 2007, n. 672, in *Jurisdata – Cassazione civile*, ove “in tema di contenzioso tributario, la valorizzazione del silenzio-rifiuto dell'amministrazione al fine di individuare un atto impugnabile da parte del contribuente si giustifica solo nei casi in cui il versamento o la ritenuta del tributo non siano stati preceduti da un atto di imposizione suscettibile di impugnazione diretta”. L'assunto è generalmente accolto in dottrina: M.C. Fregni, voce *Rimborso*, in *Dig. comm.*, XII, Torino, 1996, 499 ss.; M. Basilavecchia voce *Rimborso*, in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 2002, 2, ove si vede anche una variazione in caso di presentazione di istanza di autotutela

(33) Cfr. *ex multis* P. Russo, *op. ult. cit.*, 109.

(34) E. Marellò, *L'accertamento con adesione*, cit., 227.

(35) M. Versiglioni, *Accordo e disposizione*, cit., 399.



## 8. Conclusioni.

Se si rimane nella magistrale prospettiva di Berliri (36) e si individua nel trattamento dei vizi del concordato uno dei più significativi indici di comparazione tra le diverse teoriche inerenti l'istituto, si può dedurre che queste, pur condividendo alcuni profili di vicinanza, rimangono in larga parte lontane, perpetuando quella opposizione dogmatica che percorre l'ordinamento tributario da più di un secolo. Né appare all'orizzonte qualche elemento che possa ricondurre ad unità questa feconda dialettica: anche nel prossimo futuro ci si può ragionevolmente attendere che permanga il contrasto intorno alla collocazione sistemica dell'accertamento con adesione e al conseguente trattamento dei vizi.

---

(36) Citata *supra*, alla nota 1.