



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

2-3
2017

Cooperative compliance, Equivalent Dispute Resolution (EDR) and Administrative Tax Agreements (A.T.A.) - Contributo allo studio delle disposizioni giuridiche 'a funzionalità dipendente'⁽⁶³⁾

di Marco Versiglioni

Professore ordinario di Diritto tributario
Università degli Studi di Perugia

ABSTRACT

In the first approximation, the hypothesis that even the newly introduced "cooperative compliance" constitutes a 'tax agreement' (and not a contract) on the 'pre-defined implementation of the tax rule' and, more generally, an agreement which can be traced back to the dogmatic and regulatory matrix of administrative agreements - naturally substitutes - as per art. 11 of L. n.241/90, and can be arranged in the typology of 'tax administrative arrangements' ('A.T.A.').

From this conceptual framework, it would then be possible to obtain the missing legal system, as compatible, both with regard to the vehicle (of a procedural-public nature), and with regard to the content (of a negotiating / civil nature). Following this interpretation path, the general basis of A.D.R. would be unusable. (Alternative Dispute Resolution), while using the one of the E.D.R. (Equivalent Dispute Resolution). Cooperative compliance would ultimately be a useful case for experimenting with the innovative concept of 'employee-specific' arrangements.

SINTESI

In via di prima approssimazione, si formula l'ipotesi che anche l'appena introdotta "cooperative compliance" costituisca un 'accordo tributario' (e non già un contratto) sulla 'attuazione prefigurata della norma tributaria' e, più in generale, un accordo riconducibile alla matrice dogmatica e normativa degli accordi amministrativi - naturalmente sostitutivi - di cui all'art. 11 della L. n.241/90, nonché sistemabile nel quadro tipologico degli 'accordi amministrativi tributari' ('A.T.A.').

Da questo quadro concettuale sarebbe poi possibile ricavare il regime giuridico mancante, in quanto compatibile, sia con riguardo al veicolo (di natura procedimentale-pubblicistica), sia con riguardo al contenuto (di natura negoziale-civilistica). Seguendo tale percorso interpretativo diverrebbe inutilizzabile la base generale degli A.D.R. (Alternative Dispute Resolution), mentre dovrebbe usarsi quella degli E.D.R. (Equivalent Dispute Resolution). La cooperative compliance costituirebbe infine un caso utile a sperimentare l'innovativo concetto delle disposizioni 'a funzionalità dipendente'.

⁶³ Il presente articolo è costituito dalla relazione tenuta al Convegno svoltosi a Perugia in data 22 giugno 2017 organizzato dalla D.R.E. Umbria sul tema "L'evoluzione del rapporto fisco - contribuente". Collaborazione, trasparenza e cooperative compliance" (v., eventualmente, <http://umbria.agenziaentrate.it/?id=7084>).

SOMMARIO: 1. Ipotesi, limiti, premesse e contro-premesse logiche dell'ipotesi – 2. Tracce normative – 3. L'ipotesi sull'indisponibilità – 4. Il problema del rapporto tra verità e diritto nella prospettiva morale e giuridica aperta dal consenso e dall'accordo – 5. Natura e regime giuridico della *cooperative compliance* – 6. Corollari ermeneutici minori – 7. Conclusioni

1. Ipotesi, limiti, premesse e contropremesse logiche dell'ipotesi

Osservando la «Cooperative compliance» (C.c.) sia nella prospettiva legislativa che si va man mano stratificando, sia alla luce degli interventi appena disposti in via amministrativa, pare possibile formulare una prima ipotesi sulla natura giuridica del nuovo 'veicolo' e sul regime giuridico che ad esso pertiene.

Pare, infatti, che essa costituisca, così come molti altri veicoli a matrice consensuale, un 'accordo tributario'⁶⁴ (e non già un contratto) sulla 'attuazione prefigurata della norma tributaria' e, più in generale, un accordo riconducibile alla matrice dogmatica e normativa degli «accordi amministrativi» - naturalmente sostitutivi - di cui all'art. 11 della L. n.241/90. In definitiva, la C.c. sarebbe un accordo sistemabile nel quadro tipologico degli 'accordi amministrativi tributari' ('A.T.A' – 'Administrative Tax Agreements' -)⁶⁵ da cui poter ricavare eventualmente il regime giuridico mancante, purché compatibile, sia con riferimento al veicolo (di natura procedimentale-pubblicistica), sia con riguardo al contenuto (di natura negoziale-civilistica). In questa prospettiva, non potrebbe dunque essere utilizzato lo sfondo generale, con natura disponibile, degli A.D.R. (Alternative Dispute Resolution) ma si dovrebbe usare quello, con natura indisponibile, degli 'E.D.R.' (Equivalent Dispute Resolution)⁶⁶.

La premessa logica dell'ipotesi è che l'evoluzione normativa successiva alla L. 241/90 dimostri l'esistenza sia di aree comuni a diversi settori del diritto (amministrativo, civile e tributario) nelle quali convivono i principi tipici della negoziabilità («*pacta sunt servanda*» e «*rebus sic stantibus*»); sia di concetti diversi e peculiari, destinati ad operare nel solo settore di riferimento (così, ad es., in

⁶⁴ M. Versiglioni, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.

⁶⁵ M. Versiglioni, *Accordi amministrativi* (dir. trib.), in Dizionario di diritto pubblico diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 91 ss..

⁶⁶ M. Versiglioni, *Diritto tributario ed 'Equivalent dispute resolution'*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 223 ss.

ambito amministrativo, la «discrezionalità amministrativa»; e in ambito tributario, la 'discrezionalità tributaria', cioè la 'indisponibilità tributaria intervallare')⁶⁷.

La contro-premessa dell'ipotesi è che l'odierno sviluppo del consenso sia la naturale prosecuzione di un fenomeno continuo risalente al "concordato tributario" del 1877; che gli odierni istituti - senza alcuna crisi - copierebbero la figura concettuale degli anni '50 basata sull'unilateralità della funzione - al cui provvedimento il contribuente aggiungerebbe la propria adesione - che gli istituti consensuali apparterrebbero al quadro dogmatico e normativo dell'autotutela negativa (ossia favorevole al contribuente) in quanto non negoziali⁶⁸.

Porre questa contro-premessa pare necessario ancorché si assista da tempo ad un'evoluzione nella quale i confronti (unilaterale/bilaterale, negoziale/non negoziale, disponibile/indisponibile) sono condotti con toni sempre più tenui e con peculiarità sempre più sfocate.

In effetti, sebbene non risulti controversa l'esistenza di una tendenza legislativa tributaria decisamente bilateralista, pare anche oggettivo che resista comunque la nota dialettica tra la visione veramente bilaterale dell'attuazione della norma tributaria (che si realizzerebbe attraverso il tipo dell'accordo tributario - basato sulla matrice dogmatica dell'accordo amministrativo -) e la visione solo apparentemente bilaterale della stessa (che si realizzerebbe, invece, attraverso il tipo dell'autotutela condizionata dalla partecipazione del contribuente).

Come è noto, questa dialettica favorisce l'emersione di molteplici punti critici, sia teorici, sia pratici, sia morali, sia giuridici. Tra questi ultimi, ne segnalerei alcuni: imparzialità; indisponibilità; negoziabilità (1324 c.c. e vizi della volontà e consenso); funzionalità e/o efficacia dell'accordo; necessità del contraddittorio; rilevanza ed efficacia della sopravvenienza; rilevanza ed efficacia delle dichiarazioni contra sé; rilevanza ed efficacia del risultato ad altri fini (per lo stesso soggetto) ovvero, sempre a fini tributari, ma nei confronti di altri soggetti; obbligatorietà, tipo e contenuto della motivazione; invalidità del veicolo e/o del suo contenuto.

⁶⁷ M. Versigioni, *Accertamento con adesione*, Padova, 2011, *passim*.

⁶⁸ E. Marelli, *Accertamento con adesione*, Torino, 2000, *passim*.

Infine, quanto ai limiti dell'ipotesi che mi accingo ad esporre, premetto che non analizzerò il profilo normativo, già autorevolmente trattato dai relatori che mi hanno preceduto; mi limiterò, infatti, a rilevare minime tracce normative (da porre a premesse del discorso) al solo fine di individuare efficacemente il medio logico tramite il quale elaborare l'ipotesi ricostruttiva.

Per velocizzare il discorso utilizzerò il metodo comunicativo 'per tabelle' che, se non si addice normalmente al discorso giuridico, può tuttavia rendere particolarmente efficace, in casi di questo genere, il trade-off tempi/contenuti della relazione.

2. Tracce normative

Prendendo le mosse dal D.Lgs n.128 del 2015, pare necessario segnalare almeno i passi delle recenti disposizioni in materia nelle quali si può leggere che tra le parti deve sussistere «reciproco affidamento», volto in particolare a «favorire nel comune interesse la prevenzione la risoluzione delle controversie in materia fiscale», avuto riguardo al c.d. «rischio fiscale», ammissibile laddove fosse incerta la violazione di norme tributarie (evasione) o dubbio il contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario (abuso del diritto).

Più in generale, è prevista una lunga serie di impegni (tipizzati dalla norma primaria o da quella secondaria) gravanti sia in capo all'amministrazione, sia in capo al contribuente; il tutto, per giungere ad una «comune valutazione» attraverso «l'interlocuzione su elementi di fatto».

Non mancano poi evidenti tratti di premialità, quali la possibilità di interpello abbreviato e la riducibilità della sanzione nell'ipotesi di rischi fiscali comunicati, ancorché non seguiti da comportamento conforme a quello indicato dall'Amministrazione finanziaria.

Discorso analogo può svolgersi leggendo il Decreto del 15-06-2016, che, da un lato, condiziona l'applicabilità della disciplina de quo e l'insorgenza dei suoi effetti giuridici al ricorrere di «condizioni di obiettiva incertezza» e che, dall'altro, conferma la struttura e la natura dell'accordo laddove correla gli effetti sostanziali dell'interpello al «comportamento conforme» del contribuente, prima del quale l'accordo non si chiude e l'effetto vincolante (riconducibile al principio pacta sunt servanda) non si realizza. Tutto ciò pare confermato e avvalorato dalla nota formula secondo la quale il silenzio implica che l'Agenzia «concordi» con la soluzione prospettata dal contribuente.

Tracce simili a queste sembrano anche quelle, para-normative, contenute nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 26-05-2017. E' agevole ritrovare, anche in questo veicolo, formule come queste: «comune valutazione», «interlocuzione costante e preventiva», «contraddittorio» o, ancora, «situazioni incerte, controverse, o comunque, fonte di rischio fiscale». Sino al punto che, da

un lato, viene detto "expressis verbis" che quello in discorso è un «accordo di adempimento collaborativo», il cui contenuto «vincola le parti per il periodo di imposta e per i periodi di imposta successivi» (ovviamente in base al principio «rebus sic stantibus») e, dall'altro, non si manca di precisare che gli «elementi raccolti non costituiscono fonti di innesco».

Tutto ciò pare rendere evidente la necessità di formulare l'ipotesi relativa al nesso comune mediante il quale poter accedere ai temi implicati da queste tracce normative, ossia l'indisponibilità.

In effetti, la disciplina della C.c. implica la 'discrezionalità tributaria' (che è cosa ben diversa dalla «discrezionalità amministrativa» perché, tra l'altro, a differenza di questa, non implica alcuna ponderazione di interessi). E, per concettualizzare la 'discrezionalità tributaria' (il potere di scelta tra più o infinite soluzioni possibili date dal legislatore), occorre necessariamente concettualizzare la 'indisponibilità tributaria' (il dovere di scelta dell'unica soluzione possibile). Dunque, per individuare la natura della C.C. occorre un'ipotesi sulla indisponibilità tributaria.

3. L'ipotesi sull'indisponibilità

Nella teoria generale l'indisponibilità si fa consistere nell'esclusione di talune facoltà dispositive concernenti un bene o un diritto o un interesse. Quando, invece, si fa riferimento ad una funzione, la restrizione di tali facoltà implica vincolatezza. Si tratta notoriamente di limitazioni che l'ordinamento giuridico fa derivare dalla legge o dal contratto o dalla natura stessa del bene o del diritto o dell'interesse o della funzione. Incerte, invece, sono le ragioni e le ricostruzioni dogmatiche del concetto.

In genere, anche in ambito tributario, quando ci si occupa di questi temi, l'indisponibilità costituisce il punto nel quale si verifica la massima dispersione tra le varie tesi; tuttavia, poiché questa sede non consente neppure di percorrere il sentiero più breve per arrivare all'ipotesi sull'indisponibilità tributaria, semplificherò al massimo il discorso, con la consapevolezza di rischiare, però, di apparire prossimo alla banalità.

Se ogni diritto è un insieme di disposizioni e se ogni disposizione è un insieme di parole che danno vita ad un discorso, allora, se si ammette come valido un discorso libero, chi lo fa non subisce alcuna indisponibilità. In questo primo caso, si può dire e scrivere il diritto senza un parametro, dunque in modo non apofantico. Le disposizioni di quel diritto possono concretarsi in comandi, vocazioni e altri discorsi simili che non dipendono da nulla; queste, infatti, sono 'disposizioni a funzionalità indipendente'.

Ma se la validità di un diritto (ossia di un discorso) dipende dalla verità della relazione necessaria con un suo parametro dato, allora esso, per essere valido, deve essere prima apofantico e poi vero. Così, dire e scrivere questo tipo di diritto non è più libero, ma indisponibile, perché sono preclusi al dire e allo scrivere sia i discorsi non apofantici, sia i discorsi apofantici, ma falsi. In questo caso, il frutto

del dire e dello scrivere il diritto sono 'disposizioni a funzionalità dipendente', ossia indisponibili perché 'con verità'.

In sintesi, se la validità del diritto dipende dalla sua apofanticità (ossia dalla sua relazione necessaria con un parametro), allora il diritto (ossia il discorso che costituisce il diritto) non è più disponibile, perché il diritto (ossia il discorso) per essere valido deve essere 'con verità', vale a dire deve rendere vera la relazione necessaria con il parametro.

In questa prospettiva, emerge da sé la tanto cercata e discussa premessa logica (=ragione) dell'indisponibilità: tale premessa sarebbe null'altro che la 'verità' perché proprio la verità esclude e rende indisponibili sia le 'disposizioni a funzionalità indipendente' (non apofantiche), sia le 'disposizioni a funzionalità dipendente' (apofantiche) ma 'con falsità'. In entrambi i casi, infatti, il diritto è invalido.

Dunque, per impostare l'ipotesi, occorre prima accertare se il diritto tributario è, o non è, un 'diritto con verità'. Come è noto, alcuni diritti 'devono' parametrarsi a norme costituzionali e/o sovranazionali; esiste, cioè, una relazione necessaria tra ciascuna disposizione e il suo parametro di validità: se è vera, allora la disposizione è valida; se è falsa, allora la disposizione è invalida. Dunque, i diritti la cui validità dipende dalla verità sono indisponibili perché eterodiretti dal tipo di verità che le disposizioni contengono in sé stesse ('norme d'uso').

Poiché il diritto tributario appartiene senza dubbio al tipo di diritti che, per essere validi, devono necessariamente parametrarsi a norme costituzionali e/o sovranazionali, allora il diritto tributario è 'con verità'; perciò, le sue disposizioni devono essere necessariamente a 'funzionalità dipendente' e, come tali, indisponibili.

4. Il problema del rapporto tra verità e diritto nella prospettiva morale e giuridica aperta dal consenso e dall'accordo

Quanto sin qui osservato lascia ritenere che, per rendere costituzionalmente ammissibile (e pure moralmente accettabile) il consenso in ambiti indisponibili, occorre individuare le 'norme d'uso' del consenso compatibili con 'le verità' da cui deriva l'indisponibilità; più in particolare, è necessario individuare i 'tipi delle verità' giuridicamente rilevanti, ossia i tipi delle ragioni delle indisponibilità giuridiche.

Per far questo, posto che si ritiene notoriamente la scienza giuridica la scienza

più pratica che c'è, è opportuno dotarsi di un metodo logico formale. Tra i tanti possibili, si può utilizzare, in specie in una materia come il diritto tributario, un medio logico di tipo matematico e, così, identificare in quel settore alcuni semplici tipi di verità (estraibili dalle relazioni di uguaglianza e disuguaglianza). Le sintetizzo nella tabella che segue:

Tipi concettuali matematici	Tipi concettuali di 'verità matematiche'	Soluzioni
≡	'verità identità'	Non esiste il problema di cercare soluzione (sempre vera)
.	'verità puntuale'	1 sola
—	'verità intervallare'	1, più di una, infinite
∅	'verità impossibile in un ambiente e non impossibile in ambiente diverso' *	nessuna 1, più di una, infinite

Data per scontata la possibilità di agire mediante analogia, è possibile trovare nella filosofia del diritto i quattro tipi di verità giuridica analoghi a quelli reperibili nella matematica e costruire un piccolo quadro sinottico:

	'verità matematiche'	'ambiente'	'uomo giuridico'	'verità giuridiche' filosofico – teoretiche
≡	'identità'	'unilateralità'	'tutti'*	«identità»
.	'puntuale'	'unilateralità'	'tutti'	«corrispondenza»
—	'intervallare'	'unilateralità'	'tutti'	«coerenza»
∅	'sostitutiva'	'bilateralità'	parti	«consenso»
		'terzietà'	giudice	'equità'

Dunque, ricostruiti i tipi di verità giuridica, sono individuabili i corrispondenti criteri di classificazione delle disposizioni giuridiche e i corrispondenti tipi di indisponibilità. Il tutto, come da prospetto che segue:

	Tipi di 'disposizioni giuridiche con verità'	Esempio di fatto giuridico	Esempio di concetto giuridico	'tipo di regime giuridico del ragionamento'
≡	'assolutamente non controvertibili'	risultato della somma di due numeri	51% => maggioranza	indisponibilità assoluta
.	'in pratica non controvertibili'	calcolo superficie terreno	grado di parentela	indisponibilità puntuale
—	'controvertibili entro limiti certi'	valutazione rimanenze finali in base a più criteri di legge	calcolo sanzione tra min e max fissati dalla legge	indisponibilità intervallare (discrezionalità)
∅	'controvertibili all'infinito'	stima del valore venale ** grave incongruenza		indisponibilità al rovescio*

E, laddove volessero esser posti a confronto tipi di indisponibilità, doveri e funzioni, si potrebbe dar vita al seguente prospetto di sintesi:

		Tipi di disposizioni	Tipi di indisponibilità	Tipi di doveri dell'operatore	Tipi di <i>formae mentis</i> (di funzioni)
I		Non controvertibile	Indisponibilità ideale	...di non cercare	Né cognitiva Né deliberativa
II	.	In pratica non controvertibile	Indisponibilità pratica	...di trovare la <i>unica soluzione</i> (anche se arrotondata)	Cognitiva
III	—	Controvertibile entro limiti certi	Discrezionalità	...di trovare la <i>soluzione tra le + soluzioni</i>	Cognitiva (90%) e Deliberativa (10%)

IV	∞	Controvertibile all'infinito	Indisponibilità rovesciata	<i>...di cercare il consenso e non cercare soluzioni</i>	Deliberativa
----	---	------------------------------	----------------------------	--	--------------

Per non appesantire troppo il discorso è ora necessario “saltare qualche passaggio”; tuttavia, una volta acquisite le premesse sin qui illustrate, si giunge abbastanza agevolmente al seguente quadro tipologico degli ‘accordi amministrativi tributari’ (‘A.T.A.’). Il quadro è costruito, appunto, tramite le ‘norme d’uso’ che sono espressione del tipo di indisponibilità che ciascuna disposizione giuridica porta con sé.

Tipo di questione	Tipo di incertezza	Funzione	Efficacia	Contraddittorio	Accordi amministrativi tributari
Idealmente on controvertibile	soggettiva	liquidazione	dichiarativa	non necessario	Partecipazione 36 bis
In pratica non controvertibile	soggettiva	accertamento	dichiarativa	non necessario	Acquiescenza post 36 ter autotutela da istanza, acquiescenza, reclamo
Controvertibile entro limiti certi	Oggettiva (superabile in via unilaterale)	accertamento	costitutiva	necessario	Acquiescenza post 36 ter autotutela da istanza, acquiescenza, reclamo Interpello accertativo

Controvertibile all'infinito	Oggettiva (non superabile in via unilaterale)	composizione	costitutiva	necessario	Adesione Conciliazione Mediazione Interpello compositivo
-------------------------------------	--	---------------------	--------------------	-------------------	---

5. Natura e regime giuridico della *cooperative compliance*

Così fissate le premesse normative e il medio logico del discorso, pare dunque che la *cooperative compliance* abbia due possibili presupposti di ammissibilità, vale a dire l'esistenza di una 'questio controvertibile entro limiti certi' o di una questio 'controvertibile all'infinito'. Negli altri casi (la questio 'in assoluto non controvertibile' o 'in pratica non controvertibile') l'accordo è impossibile; se fosse realizzato, l'atto sarebbe invalido e il comportamento sarebbe illecito.

Quanto all'oggetto, esso pare costituito, almeno in una visione generale, dall'attuazione prefigurata della norma tributaria in casi obiettivamente incerti; ossia laddove sussiste, con approccio linguistico internazionale, il c.d. "rischio fiscale".

Non pare dubitabile che si tratti di un accordo, dato che la C.c. implica una fusione di volontà (e non già una mera somma); come tale, essa non pare costituire il risultato dell'esercizio di un potere di autotutela. Se proprio si volesse cogliere il carattere dell'autotutela, forse questo potrebbe vedersi, eccezionalmente, laddove la C.c. non si perfeziona; ossia quando, si pensi all'ipotesi dell'interpello abbreviato, la risposta dell'Amministrazione resti non attuata o disattesa dal contribuente. In tal caso, infatti, l'accordo non si chiude perché, ferme la sollecitazione - ossia l'istanza - e la proposta - ossia la risposta, non vi è, però, accettazione - ossia il comportamento concludente del contribuente.

Osservata più nel dettaglio, la C.c. pare un 'accordo' che appartiene alla tipologia generale degli A.T.A., e a quella speciale degli 'A.T.A. attuativi di norme' (specie questa, che si contrappone a quella degli 'A.T.A. attuativi di obbligazioni').

Sempre sul piano della natura giuridica, alla duplicità dei presupposti corrisponde una natura ancipite o bivalente, perché alternativamente caratterizzata dalla logica della «verità-coerenza» (se i rischi fiscali trattati sono dovuti a obiettiva incertezza superabile unilateralmente) o dalla logica della «verità-consenso»,

equivalente all'equità etica' del giudice (se i rischi fiscali sono dovuti a incertezza obiettiva non superabile unilateralmente).

Va comunque confermato che la C.c. non è un contratto perché l'ambito della 'disposizione' è ex lege strettamente limitato alla gestione dell'incertezza obiettiva (il c.d. rischio fiscale). Infatti, non è espressione di una piena e libera autonomia di creare obbligazioni tributarie le quali rimangono disciplinate dalla legge. In definitiva, essa costituisce pur sempre un modo alternativo (purché anche 'equivalente') per attuare le disposizioni tributarie; e più in particolare, per attuare solo due (delle quattro) categorie di disposizioni tributarie (per necessità di cose 'a funzionalità dipendente'), ossia quelle 'controvertibili entro limiti certi' o quelle 'controvertibili all'infinito'.

Pur essendo essa atto negoziale: le parti, infatti, non vogliono solo l'accordo in quanto tale ma vogliono proprio l'effetto convenuto (ai sensi della legge), che può essere: l'accertamento trovato' (se la *quaestio* è 'controvertibile entro limiti certi') o la 'composizione stabilita' (se la *quaestio* è 'controvertibile all'infinito'). Del resto, come è noto, quando gli effetti sono definiti in astratto dalla legge, l'atto rimane comunque negoziale se le parti, come in questo caso, vogliono proprio gli specifici effetti convenuti in concreto secondo il tipo astratto previsto dalla legge.

Ovviamente, con tutte le conseguenze che ne derivano in punto di applicazione analogica delle norme mancanti (art. 1324 c.c.) e di invalidità per vizi della volontà etc...

La C.c. rimane comunque soggetta alle regole delle 'verità intervallari' insite nella 'discrezionalità tributaria' (se la *quaestio* è 'controvertibile entro limiti certi') o a quelle delle 'verità impossibili' insite nella 'indisponibilità al rovescio' (se la *quaestio* è 'controvertibile all'infinito').

Così anche la funzione dell'accordo è necessariamente mutevole. Infatti, se la *quaestio* (o la disposizione controversa) che genera il rischio è 'controvertibile entro limiti certi' dati dal legislatore, allora la funzione dell'accordo è accertativa; se, invece, la *quaestio* (o la disposizione controversa) che genera il rischio è 'controvertibile all'infinito', allora la funzione dell'accordo è compositiva.

Tuttavia, in entrambi i casi, l'efficacia è costitutiva (e non già dichiarativa); fatta salva l'ipotesi (possibile) in cui, nel primo caso ('controvertibile entro limiti certi'), la 'verità-coerenza' fosse in grado di condurre la scelta con 'logica modulare' (ossia idonea ad azzerare i rischi altrimenti distorsivi dei c.d. 'resti')⁶⁹.

E sempre in entrambi i casi opererebbe, pur con diverse intensità, il principio *rebus sic stantibus*, tanto che pure la sensibilità alla sopravvenienza sarebbe duale (così come lo sono i presupposti, l'oggetto, la natura e la funzione). Più in dettaglio, se la quaestio è 'controvertibile entro limiti certi', allora l'ambito di operatività del principio «*rebus sic stantibus*» è massimo (si seguono, per analogia, i criteri offerti dal negozio di accertamento); se, invece, la quaestio è 'controvertibile all'infinito', allora l'ambito di operatività del principio «*rebus sic stantibus*» è limitato (si seguono, per analogia, i criteri offerti dalla transazione).

Così trovati i caratteri identificanti il nuovo veicolo consensuale, diviene possibile ricavare logicamente da essi il criterio ermeneutico 'usabile' nelle ipotesi in cui la disciplina fornita dal legislatore tributario si rivelasse lacunosa e dunque incapace di fornire soluzioni ai possibili problemi concreti.

Fatta salva, sempre e comunque, la necessaria verifica di compatibilità, occorrerebbe comunque distinguere tra veicolo (provvedimentale) e contenuto (negoziale). In effetti, qualunque tema che concernesse il veicolo e che implicasse l'applicazione analogica dovrebbe essere risolto applicando le regole e i principi – del diritto pubblico – che regolano il procedimento amministrativo. Ove, invece, il tema concernesse il contenuto, occorrerebbe distinguere ancora secondo il tipo del tema: se fosse 'controvertibile entro limiti certi', dovrebbero seguirsi, per analogia, le regole e i principi civilistici che concernono il negozio di accertamento; se, invece, il tema fosse 'controvertibile all'infinito', dovrebbero applicarsi, per analogia, le regole e i principi civilistici che disciplinano la transazione.

⁶⁹ Per fare un esempio, si pensi alle fattispecie delle c.d. "posizioni sospese". Per un'indagine sul concetto dei 'resti', cfr., eventualmente, M. Versiglioni, *Le regioni del frequente utilizzo degli strumenti deflattivi anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 2009, spec. 45 ss; ID., *Oggetto, logica ed efficacia della decisione giudiziale tributaria*, in *Diritto e processo tributario*, 141, nota n. 3.

6. Corollari ermeneutici minori

Dalle premesse sin qui sviluppate pare emergano possibili soluzioni anche rispetto ad altri cardini intorno ai quali ruota, da tempo immemore, la dialettica accordo – autotutela.

Nella prospettiva di segnalare brevemente almeno i corollari che da quelle premesse possono trarsi, tenuto conto della dualità dei tipi della C.c., è utile addensare le conclusioni rispetto a ciascuno di tali tipi.

Per un verso, dunque, quando, nel concreto, la *quaestio* è ‘controvertibile entro limiti certi’, vale a dire quando la C.c. ha funzione accertativa, allora le dichiarazioni contra sé possono logicamente costituire prove; l’accertamento può rilevare ad altri fini (per lo stesso soggetto) ed anche allo stesso fine tributario rispetto ad altri soggetti (coobbligati); la motivazione deve spiegare sia che la soluzione trovata consensualmente è compresa nell’intervallo dato dal legislatore – ossia che è coerente –, sia che la logica mediante la quale la soluzione è stata trovata, tra le più o infinite soluzioni, non è la stessa mediante la quale il legislatore ha fissato i limiti dell’intervallo; sia, infine, come sono stati divisi, ottenuti e trattati i ‘resti’.

Per altro verso, quando, invece, la *quaestio* è ‘controvertibile all’infinito’, ossia quando la C.c. ha funzione compositiva, allora le dichiarazioni contra sé non possono logicamente costituire prove; la composizione non può rilevare né ad altri fini, per lo stesso soggetto, né a fini tributari, rispetto ad altri soggetti (coobbligati); la motivazione deve spiegare che non esiste neppure una soluzione predeterminata dalla legge; che la logica deliberativa applicata è l’‘efficienza consensuale’; che quanto deliberato costituisca un ‘equivalente’ reale, e non soltanto un ‘alternativo’ procedurale, rispetto alla deliberazione del giudice (il quale avrebbe comunque dovuto deliberare secondo equità-etica’).

7. Conclusioni

E’ noto quanto sia forte ed attuale, in specie in Italia, il dibattito sorto sulle ragioni giuridiche (e morali) dei c.d. A.D.R. (Alternative Dispute Resolution); tanto che spesso la dialettica prescinde, forse impropriamente, dalla natura del settore del

diritto dal quale il fenomeno è osservato. In effetti, questi strumenti, almeno per quanto sin qui esposto, non sembrano direttamente acquisibili in settori del diritto nei quali la titolarità della funzione (se non addirittura il diritto o l'interesse) sono indisponibili o nei quali, comunque, anche il solo esercizio della funzione deve seguire necessariamente le 'norme d'uso di sé stesse' che, secondo verità, sono contenute nelle (e vanno ricavate dalle) disposizioni ('a funzionalità dipendente') da applicare al caso concreto.

Se davvero (anche) la C.c. fosse considerata un semplice modo "alternativo" (formale e sostanziale) di prevenzione/risoluzione delle controversie (un "second best", un "surrogato", un "rimedio al ribasso"), allora, in quanto "A.D.R.", essa sarebbe, di certo, 'giuridicamente ingiusta' (ossia costituzionalmente non ammissibile) e, forse, anche «moralmente ingiusta» (come molti ritengono essere gli A.D.R.).

Tuttavia, osservando gli articoli 23, 24, 97 e 111 della Costituzione con l'approccio logico ad essi pertinente (ossia l'approccio funzionalmente tipico dei 'diritti con verità'), diviene possibile identificare le 'ragioni' e i 'tipi' della 'indisponibilità tributaria', nonché le 'norme d'uso di sé stesse' delle 'leggi tributarie'. E sarebbe proprio il 'dovere' di usare tali 'norme d'uso' a rendere logicamente possibile che quella consensuale sia una 'attuazione equivalente', vale a dire proporzionalmente uguale a quella unilaterale dell'Autorità (che agisce con imparzialità o con terzietà).

Sicché, proprio questa peculiare natura giuridica dell'"accordo tributario" (afferente alla tipologia degli 'Administrative Tax Agreements' - 'A.T.A.' e che implicherebbe l'ideal-tipo degli 'Equivalent Dispute Resolution' - 'E.D.R.') appare l'unica logicamente e costituzionalmente ammissibile (e, con tutta probabilità, anche l'unica «moralmente» sostenibile). E tale tenderà ad apparire anche in futuro, almeno sino a quando le leggi obiettivamente incerte (ossia 'indeterminate' e/o 'impossibili') non saranno giudicate dalla Corte 'giuridicamente ingiuste' perché falsificanti il parametro, oggi costituzionalmente inefficace, della «certezza del diritto»; parametro, che dovrebbe infatti limitare il legislatore a emanare nel

peggiore dei casi leggi soggettivamente incerte (ossia 'in pratica possibili').

Solo in un siffatto, idilliaco, contesto, nel quale la legge obiettivamente incerta fosse considerata invalida, si perderebbero le eguaglianze proporzionali (ossia le 'equivalenze') odierne, verrebbero meno le 'ragioni' degli E.D.R., si rivelerebbero inutili gli A.T.A. e potrebbe tornare a pensarsi ad un 'diritto tributario ideale' nel quale l'ineludibilità della risoluzione giurisdizionale delle controversie non sarebbe soltanto garanzia di perequazione (giustizia), ma anche di garanzia di prontezza (certezza).