

---

## La natura giuridica dell'accertamento con adesione(\*)

Riv. dir. trib. 2002, 05, 435

### FRANCO GALLO

**SOMMARIO:** **1.** *Prospettazione del problema e le risposte della dottrina più risalente.* - **2.** *Il nuovo concordato: non è un atto amministrativo unilaterale.* - **3.** *(Segue).* *Né un contratto di transazione.* - **4.** *(Segue).* *È un accordo di diritto pubblico.* - **5.** *Conclusioni.*

**1. Prospettazione del problema e le risposte della dottrina più risalente.** - Le alternative che, all'attuale stato della legislazione e dell'evoluzione dottrina, si pongono con riguardo all'individuazione della natura giuridica dell'accertamento con adesione sono in estrema sintesi le seguenti:

- atto unilaterale della pubblica amministrazione con l'assunzione dell'adesione del contribuente quale *condicio iuris* per la sua efficacia;
- contratto di transazione e, nell'ambito di questo modello, contratto di diritto privato o di diritto pubblico;
- accordo bilaterale di diritto pubblico non avente natura contrattuale.

Al fine di operare il migliore inquadramento, va subito tenuto presente che non possono essere assunte, ora, le stesse conclusioni cui era giunta la "vecchia" dottrina. E ciò perché, da una parte, il quadro normativo era allora diverso e, dall'altra, perché predominavano ancora quelle impostazioni tradizionali ereditate dallo Stato liberale del XIX secolo, per le quali la sovranità apparteneva allo Stato-persona e la posizione soggettiva del contribuente innanzi all'ente impositore era da qualificare, coerentemente, come di mera soggezione al potere di imperio di quest'ultimo. Di conseguenza, non si erano ancora imposte quelle teorie che mettono lo Stato al servizio della comunità popolare né tantomeno erano ancora vigenti norme che davano ampio spazio alla cooperazione del cittadino all'attività amministrativa e alla stessa formazione dell'atto di accertamento. In quel contesto veniva, perciò, quasi spontaneo inquadrare il vecchio concordato di cui all'art. 34 del testo unico delle imposte dirette del '58 tra gli atti unilaterali di sottomissione del contribuente al potere autoritativo dello Stato impositore, nell'ambito di un procedimento amministrativo di imposizione di carattere ablatorio. In questo contesto la funzione dell'adesione del contribuente era perciò relegata al dare certezza, determinandone la misura, all'imponibile fissato dall'ufficio e a rendere definitivo l'accertamento.

Così hanno nella sostanza ragionato per molto tempo la dottrina e la giurisprudenza di legittimità dopo un primo momento contrattualistico (imputabile prevalentemente all'uso della più ricca strumentazione civilistica piuttosto che a scelte meditate di inquadramento) (1). Ricordo solo sul punto:

l'opinione di A.D. Giannini cui sostanzialmente hanno aderito Allorio-Pagliaro (2), prima, e Puoti (3), poi che vedeva nel concordato un atto unilaterale della pubblica amministrazione, dove le due volontà dell'ufficio e del contribuente non si fondono nel contratto, ma restano distinte essendo, l'una, l'esplicazione di un potere, l'altra, la *condicio iuris* per l'emissione di quel provvedimento (4);

quella di B. Cocivera, che in ultima analisi aderisce anch'egli all'impostazione di Giannini, un po' contraddicendosi laddove in un secondo momento sviluppa la nozione di atto unilaterale amministrativo con riferimento al "negozio"(?) unilaterale atipico di accertamento (5).

Rimaneva perciò isolata, ma anticipatrice, la tesi come al solito acutissima di Carnelutti (6), che ragionava già allora in termini di un non meglio identificato contratto di diritto pubblico, frutto della combinazione di due figure eterogenee e distinte.

**2. Il nuovo concordato: non è un atto amministrativo unilaterale.** - **2.1.** Il D.Lgs. n. 218/1997 che ha fatto seguito al provvedimento premiale del '94 del primo governo

Berlusconi, avente la caratteristica prevalente di condono o "concordato di massa" limitato a determinate categorie di contribuenti innova fortemente l'abrogata disciplina del testo unico del '58 e si innesta in una diversa, più evoluta visione del rapporto Stato-cittadino, ente impositore-contribuente. Resta fermo invece il carattere premiale, prevedendo anche il nuovo provvedimento un abbattimento delle sanzioni.

Sotto il profilo dell'innovazione basta pensare all'estensione dell'accertamento con adesione a ogni controversia tributaria e, perciò, a ogni questione di fatto e di diritto, di estimazione semplice e complessa e alla regolamentazione del contenuto e degli effetti dell'atto, operata, come si vedrà, sulla falsariga dei modelli convenzionali.

Sotto il secondo più generale profilo del rapporto Stato-cittadino, con la legge n. 218 si dà finalmente ingresso ai nuovi istituti di attuazione consensuale della norma tributaria. La situazione si presenta, perciò, addirittura rovesciata rispetto a quella tradizionale imperniata, da una parte, sullo schema dello Stato titolare esclusivo della sovranità e di una conseguente posizione di supremazia e, dall'altra, su una connotazione dell'interesse fiscale strettamente funzionale a tale idea di Stato. Nell'ottica dell'ordinamento autoritativo dell'epoca l'interesse fiscale è stato, infatti, sempre ricondotto, puramente e semplicemente, all'interesse pubblico *tout court* e, quindi, non ha mai ricompreso in sé l'interesse del contribuente. Ora, invece, con la trasformazione della nozione di Stato da Stato-sovrano a Stato al servizio della comunità, l'interesse fiscale assume più coerentemente i connotati dell'interesse collettivo più che di quello pubblico, e cioè dell'interesse nel quale confluiscono gli interessi di tutti i soggetti coinvolti nella funzione tributaria e non solo quello pubblico dell'ente impositore: vi confluisce, ad es., l'interesse altrettanto valido del privato-contribuente alla coamministrazione, alla cooperazione e partecipazione all'attività amministrativa, alla semplificazione, all'efficienza, alla motivazione, al contraddittorio e così via (7).

La nuova disciplina dell'accertamento con adesione presuppone dunque, seppur timidamente, questa evoluzione nel rapporto Stato-contribuente e, conseguentemente, della stessa nozione di interesse fiscale (8). Così come la confermano la recente organizzazione dell'amministrazione finanziaria per agenzie (e cioè secondo schemi di tipo privato-aziendalistico), nonché l'emanazione dello statuto dei diritti del contribuente. **2.2.** Si capisce, perciò, come alla luce della ricordata evoluzione legislativa non abbia più molto senso una ricostruzione dell'accertamento con adesione in termini di atto amministrativo unilaterale; e ciò, anche se tale ricostruzione fosse considerata nella sua più evoluta versione di procedimento di riesame.

Intanto, questo schema non si attaglia sempre alla realtà effettuale. Dovendosi procedere all'emissione di un altro atto di accertamento con l'adesione del contribuente (che, a sua volta, rinuncia all'impugnativa), esso presupporrebbe infatti necessariamente l'emissione, da parte dell'ufficio, di un previo atto di autotutela risolvendosi nell'annullamento, seppur parziale, dell'accertamento già emesso. E ciò non può in alcun modo verificarsi nei casi, molto frequenti, in cui il concordato avviene subito dopo la notifica del verbale di constatazione e senza che sia stato ancora emesso l'atto di accertamento.

Ma la ricostruzione in termini di riesame non convince soprattutto perché, anche nel caso in cui sia stato emesso un atto di accertamento e cioè un vero e proprio atto autoritativo (seppur non "normativo") risulta evidente dalla nuova disciplina recata dal D.Lgs. n. 218 (artt. 5 e 7) che il legislatore sposta l'accento da tale atto e lo punta invece, ai fini della definitività dell'accertamento, sull'elemento, più flessibile, della consensualità e della cooperazione attiva del contribuente all'interno (e non all'esterno) dell'atto stesso. Il tutto coerentemente al dominante modello di "amministrazione democratica e per consenso" e sulla falsariga degli schemi convenzionali di tipo "transattivo" già esistenti negli altri paesi occidentali (penso al riguardo ad un interessante sottoprodotto della transazione fiscale quale è la *mediation* di origine americana).

Non v'è dubbio, in particolare, che il D.Lgs. n. 218 è imperniato sul contraddittorio, attuato attraverso la partecipazione attiva del contribuente al procedimento di formazione dell'atto definitivo. Ed è stato scritto sul presupposto che, nel momento

precedente all'instaurarsi del contraddittorio, la situazione è ancora incompleta e indefinita (oltre che opinabile, incerta e difficilmente sostenibile) e dovrà essere completata e costituire oggetto di definizione solo sull'accordo delle parti. Se così non fosse, non si capirebbe perché è previsto che l'ufficio debba indicare nell'invito a comparire i periodi suscettibili di accertamento (art. 5, comma 1, lett. a). E non si capirebbe:

né per quale ragione l'art. 7 congegni l'atto come un atto scritto redatto in duplice esemplare sottoscritto dal capo dell'ufficio e dal contribuente,  
né la preclusione, posta dall'art. 2, comma 3, per le parti di insorgere avverso la avvenuta concorde determinazione;

né la previsione (sempre nell'art. 7) dell'obbligo di motivazione del nuovo concordato, che qui ha la funzione non tanto di giustificare la pretesa tributaria in sé, quanto di dare conto delle modalità e del percorso attraverso i quali si è raggiunto l'accordo e si è definito il debito.

È evidente che, così disponendo, si vuole assumere l'accordo come elemento costitutivo del concordato e il consenso del contribuente come simmetrico al potere dell'ufficio. Come si vedrà meglio più avanti, non siamo ancora all'applicazione della regola anglosassone della *negotiation over regulation*, ma siamo ben lontani dall'atto unilaterale e molto vicini all'amministrazione con il consenso realizzata all'insegna del principio dell'imparzialità amministrativa.

**3. (Segue). Né un contratto di transazione.** - Esclusa la possibilità di ricostruire controcorrente il concordato ancora in termini di atto amministrativo unilaterale e accertato che il consenso è elemento intrinseco all'atto, il problema qualificatorio si riduce a scegliere tra il modello consensuale contrattualistico della transazione (o del negozio atipico di accertamento) e quello, invece, fondato sul solo accordo di diritto pubblico, con esclusione degli effetti dispositivi propri dei contratti compromissori. La dottrina si è al riguardo equamente ripartita tra l'una e l'altra tesi, con una leggera prevalenza, credo, delle tesi contrattualistiche (9). La mia preferenza va invece verso la tesi del mero accordo di diritto pubblico. E ciò per le seguenti ragioni.

È noto che, perché si possa rinvenire una forma contrattuale, è necessario che nel rapporto sussista un'equivalenza dei soggetti; è necessario, cioè, che questi si pongano su un piano di parità quanto meno da un punto di vista giuridico. E non mi pare che questa circostanza sia contemplata, riguardo all'accertamento con adesione, dalle scarse norme del D.Lgs. n. 218 esaminate nel precedente paragrafo. Dalla lettura appena fatta di tali norme risulta, infatti, che il contraddittorio e l'accordo sono assunti come elementi qualificanti l'istituto, ma non certo che da essi conseguano gli ulteriori effetti che, soli, potrebbero caratterizzare il modello contrattuale, e cioè:

un incontro e una compenetrazione tra due volontà autonome, una del privato e l'altra dell'amministrazione finanziaria,

un'uguaglianza di libera valutazione che permetta l'unione di tali volontà in un contratto. Ciò è la inevitabile conseguenza, oltre che della disciplina normativa sopra richiamata, anche e soprattutto del fatto che, in termini generali, la potestà tributaria di cui l'ufficio è investito esprime una funzione che pone l'ufficio stesso su un piano diverso da quello del contribuente e tale, comunque, da non consentire la fusione di dette volontà in un sinallagma negoziale. Questa potestà, in altri termini, mal si colloca in un modello contrattuale caratterizzato dal rapporto paritario tra le parti contraenti, per la semplice ragione che la funzione che essa esprime è connotata dalla nota della doverosità o, se si preferisce, tecnicamente dalla "non discrezionalità". Dà, quindi, luogo ad un'attività non libera per definizione, diversamente dall'autonomia privata nel cui ambito opera invece il contribuente (10).

Sintomatica dell'inconciliabilità dell'esercizio della potestà tributaria con la posizione di autonomia privata (e quindi con il modello contrattuale) è, del resto, la previsione nell'art. 7 del D.Lgs. n. 218 cit. dell'obbligo di motivazione dell'atto di accertamento con adesione, obbligo che è appena il caso di sottolinearlo non è previsto per i contratti di diritto privato dove, come è noto, i motivi sono ininfluenti.

---

---

**4.(Segue).** *È un accordo di diritto pubblico.* - **4.1.** Se dunque è vero, da una parte, che l'interesse fiscale non è più da considerare nell'ottica limitata dell'interesse esclusivo dello Stato-persona disattento all'interesse del contribuente; e se è vero che, di conseguenza, non è più accoglibile l'indirizzo secondo cui la correttezza dell'agire amministrativo della pubblica amministrazione deve essere solo ed indissolubilmente legato all'idea di sovranità ed autorità (v. *retro* par. 1 e 2); è anche vero, dall'altra, che tutto ciò giustifica la ricostruzione dell'istituto solo in termini consensuali e di maggiore flessibilità dell'agire amministrativo, ma non ancora in termini di contratto e tantomeno di contratto di diritto privato.

Per ragionare in questi ultimi termini bisognerebbe d'altro canto fare un ulteriore passo avanti rispetto al riconoscimento già negato *sub* par. 3 della natura contrattuale. Bisognerebbe ammettere che i procedimenti consensuali di diritto pubblico siano, con riferimento al caso specifico, surrogabili da procedimenti di diritto privato (11). Il che, anche volendo ipotizzare la natura negoziale dell'istituto in esame, non sembra nel nostro caso possibile, vietandolo tanto la natura delle norme che regolano il procedimento consensuale del nuovo concordato quanto gli interessi che sono ad esse sottesi. L'istituto dell'accertamento con adesione è disciplinato, infatti, da norme di diritto pubblico contenute nel D.Lgs. n. 218 le quali: a) che riguardano, appunto, "l'obbligazione tributaria", b) sono dirette, come tali, alla determinazione del presupposto e della base imponibile, c) hanno, perciò, una pervasiva coerenza perché collegate ad interessi costituzionalmente rilevanti ed essenziali al progresso della comunità. Insomma, non avrei dubbi al riguardo che, nella costruzione dell'accordo tra l'ufficio e il contribuente, l'interesse dello Stato alle entrate perseguito dall'ufficio mantenga pur sempre in quanto attinente ad una funzione primaria una connotazione particolare ed una specificità sua propria che lo pongono su un piano diverso dall'interesse del privato-contribuente (e ciò pur convergendo con esso nella soddisfazione dell'interesse fiscale). Così come non avrei dubbi che la tutela dell'interesse al reperimento delle entrate fa sì che la dichiarazione di volontà dell'ufficio, manifestata nel procedimento di accertamento con adesione, produca effetti qualitativamente diversi da quelli del privato-contribuente. Siamo, dunque, dentro al modello consensuale, ma siamo anche fuori dall'autonomia privata e, perciò, dallo schema del contratto di diritto privato.

Insistere nel rinvenire posizioni equivalenti e di parità sarebbe, dunque, innaturale. Farebbe recedere l'amministrazione finanziaria su un piano incompatibile al suo rango di soggetto che, pur non essendo più caratterizzato dalla titolarità da un potere di imperio, cura pur sempre interessi fondamentali della comunità non pariordinati a quelli del contribuente ed è tenuta ad osservare a tal fine norme vincolanti che escludono la libera valutazione propria degli atti di autonomia privata.

**4.2.** Va da sé che le stesse regole finora esposte per negare in via di principio la natura contrattuale dell'accertamento con adesione valgono per respingere pure il suo inquadramento tra i contratti cd. di diritto pubblico o ad oggetto pubblico. E ciò, anche se queste espressioni negoziali fossero teoricamente concepibili nel diritto amministrativo. A parte che tale categoria contrattuale non ha mai avuto contorni precisi e da taluno (12) è stata anche, in un primo momento, contestata (è prevista però dall'art. 54 della legge federale tedesca del 25 maggio 1971 sul procedimento amministrativo), sta di fatto che l'utilizzo di questi tipi di contratto sarebbe ammissibile solo se fosse consentito da un corpo di norme che li regolamentano. E si è appena visto che il D.Lgs. n. 218 non offre alcun argomento in questo senso.

In ogni caso, va tenuto presente che allo schema contrattuale di diritto pubblico la dottrina amministrativistica ha fatto recentemente ricorso con riferimento solo alle amministrazioni di servizi, in cui è la pubblica amministrazione ad essere debitrice, e non con riferimento alle amministrazioni che a noi qui interessano cd. d'ordine, come invece è quella finanziaria (13).

**4.3.** Per le ragioni finora esposte tenderei perciò a ripudiare, insieme alle tesi unilateralistiche, anche quelle contrattualistiche che pongono sullo stesso piano amministrazione finanziaria e contribuente, sembrandomi invece più plausibile

inquadrate l'istituto tra gli atti consensuali bilaterali non contrattuali, non riconducibili né all'attività di diritto privato né a quella normativa ed autoritativa dell'amministrazione finanziaria.

In questa ricostruzione l'accordo in quanto tale ha notevole rilevanza perché è grazie ad esso che si forma e si conclude l'atto e si supera la *res incerta*. Tale rilevanza, però, non è tale da trasformare l'atto bilaterale in un contratto né di diritto privato né di diritto pubblico perché, mancando la pariordinazione (e, quindi, la possibilità di fusione) delle rispettive volontà, manca anche la caratteristica peculiare del contratto; che è quella di essere dispositivo, e cioè nella specie di far dipendere la determinazione del debito d'imposta solo dalla volontà comune di ambedue le parti e, quindi, anche da quella dell'amministrazione finanziaria assunta come espressione di autonomia privata.

La determinazione del debito fiscale cui si perviene con l'accertamento con adesione è, invece, solo il risultato voluto dalla legge di una valutazione critica e concorde di soggetti non pariordinati, volta a superare lo stato di incertezza della controversia; e non a disporre liberamente del debito d'imposta (l'accertamento con adesione si verifica, infatti, in un momento antecedente alla nascita del debito, e cioè in un momento in cui questo non è ancora determinato e, comunque, può essere sottoposto a verifica giudiziale in sede contenziosa). Lo scopo delle parti resta nella sostanza quello di individuare consensualmente, adeguatamente motivandola, una soluzione del contrasto interpretativo che sia (la più) conforme alle disposizioni di legge applicabili nella specie. L'eventuale riduzione del debito è, quindi, la conseguenza dell'applicazione di precise norme tributarie con riferimento alla nuova situazione di fatto e di diritto concordemente accertata rispetto a quella incerta precedente; e non la conseguenza di una "discrezionalità" con effetti di tipo dispositivo espressa da soggetti pariordinati e portatori di comuni interessi.

**5. Conclusioni.** - Si è visto che il solo fatto che l'accertamento sia sottoscritto e promani concordemente dalle parti e che sia preclusa a queste la possibilità di insorgere avverso l'avvenuta determinazione sono argomenti più che sufficienti per considerare l'accordo un elemento costitutivo dell'istituto. Ma si è anche visto che l'essere le parti non in condizioni di parità e cioè il non avere un pari potere determinante è anche ragione ostativa alla trasformazione dell'accordo in contratto.

Il fatto che l'ufficio possa emettere un atto di accertamento successivo per il sopravvenire di fatti nuovi (art. 2, comma 4, lett. a) conferma, non contraddice, il carattere non contrattuale. È, infatti, proprio la natura pubblica della potestà impositiva rispetto a quella privata e libera della posizione del contribuente che non consente di allineare fino in fondo la situazione giuridica soggettiva delle parti e, conseguentemente, di produrre una definitività di tipo contrattuale. Ed è questa stessa natura pubblica, con i conseguenti limiti che essa comporta in ordine agli effetti dell'accordo, che spiega perché la definitività viene meno in presenza dell'inadempimento successivo dell'obbligo di pagamento da parte del contribuente (art. 9). Se l'accordo fosse privato e contrattuale e, quindi, di natura transattiva, è evidente che il legislatore non avrebbe fatto dipendere la definizione (e perciò il perfezionamento dell'accordo) addirittura dall'avvenuto pagamento. Si sarebbe tutt'al più limitato a tener fermo l'accordo contrattuale e ad accompagnarlo con garanzie a favore del fisco per il pagamento di quanto concordato. È, infatti, propria della causa transattiva la circostanza che gli eventi successivi rimangano assorbiti nella volontà contrattuale precedentemente espressa diretta a chiudere definitivamente la controversia attraverso l'*aliquid datum* e l'*aliquid retentum*(14).

In estrema sintesi:

escluso che si tratti di un contratto *tout court*, vertendosi in materia estranea all'autonomia privata e, quindi, alle obbligazioni di diritto (privato),

escluso in ogni caso che si tratti di un contratto di diritto pubblico, essendo l'operatività di tale categoria circoscritta alle cd. amministrazioni di prestazioni (in cui la pubblica amministrazione è debitore ed il privato è creditore), non si può che concludere nel senso che si è in presenza di un atto bilaterale, consensuale e ineguale cui intervengono su posizioni quindi non pariordinate l'amministrazione finanziaria e il privato, la prima

nell'esercizio di una funzione pubblica, il secondo nell'ampia sfera di libertà accordatagli dall'autonomia privata.

Si deve, perciò, ritenere che in sede di accertamento con adesione la dichiarazione convenzionale dell'amministrazione finanziaria ha effetti ben diversi rispetto alla dichiarazione del privato. Se è cosè, è perfettamente condivisibile la conclusione di M. Stipo (15), secondo cui "la diversità di ruolo dei due soggetti non inibisce tuttavia di comporre in una unità sistematica della fattispecie sia la volontà dell'amministrazione finanziaria che quella del privato contribuente", con la precisazione che tale modulo convergente, data la disuguaglianza delle parti, deve ascriversi ad un modulo pubblicistico non contrattuale.

La conseguenza concreta e non irrilevante di tale soluzione è che all'atto di accertamento con adesione si dovrebbero applicare non le disposizioni del codice civile relative alla transazione, ma la disciplina speciale pubblicistica che lo prevede e, solo quando questa manchi, le norme di diritto comune dettate per gli accordi in genere e non per la sola transazione.

## NOTE

(\*) È il testo, abbondantemente integrato, della relazione svolta dall'autore al Convegno su "Adesione, conciliazione ed autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?" tenutosi a Venezia il 25 gennaio 2002.

(1) Per una attenta disamina della letteratura sul punto si rinvia a M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo Studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 49-128 e 331-343 nonché a MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Napoli, 2001, *passim*. Sul punto specifico della natura transattiva v., comunque, GAFFURI, *Il concordato tributario come accordo transattivo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1970, I, 396.

(2) *Concordato tributario*, in Noviss. dig. it., III, 988 ss.

(3) *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1969, I, 317 ss.

(4) A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, VII ed., Milano, 1957, 171-176.

(5) B. COCIVERA, *Il concordato tributario*, Milano, 1948, e soprattutto, *Concordato tributario*, in Enc. dir., VIII, 525-529.

(6) *Contratto e diritto pubblico*, in Riv. trim. dir. pubb., 1929, I, 660-663.

(7) Rendono bene l'idea di questa evoluzione quelle belle pagine di F. BENVENUTI (*Il nuovo cittadino, tra libertà garantita e libertà attiva*, Venezia, 1994, 124 ss.) sulle libertà attive e sulla demarchia, su quelle libertà, cioè, che consentono al cittadino un più pregnante esercizio del potere di partecipazione e di controllo rispetto all'attività dello Stato. Così si esprimeva in particolare Benvenuti: "Solo l'effettivo esercizio di questa libertà può portare al superamento della monocrazia impersonata dallo Stato, verso un sempre maggior riconoscimento della posizione centrale dell'individuo nella società globale".

(8) Parla di (tentativo di) "ridisegno" e di "rivoluzione" del rapporto tra fisco e contribuente MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Commento agli interventi di riforma tributaria, a cura dello stesso Autore, Padova, 1999, 4.

(9) Sembrano orientati verso la tesi contrattualistica, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 313; BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale: come, quando, perché*, in Boll. trib., 1996, 573 ss.; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., "Il processo tributario", in Giur. sist. di diritto trib. diretta da F. Tesauero, Torino, 1998, spec. 911 ss. Si sono espressi, invece, a favore del mero accordo di diritto pubblico, M. MICCINESI, op. ult. cit., 1-24 e STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in Rass. trib., 1998, *passim*; Id., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.Lgs.*

19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova pubblica amministrazione nell'ordinamento democratico, *ibidem*, 2000, *passim*.

(10) Così convincentemente anche STIPO, *L'accertamento con adesione*, cit., 1267-1274; e *Ancora sulla natura*, cit., 1777, 1778, 1780.

(11) Come astrattamente sarebbe possibile ex art. 11 legge 7 agosto 1990 n. 241, che disciplina, appunto, gli accordi sostitutivi di provvedimento (sul punto v., comunque, recentemente, A. ZUCCOLO, *L'accordo sostitutivo del provvedimento. L'accordo sostitutivo e l'attività consensuale della pubblica amministrazione*, in *Contratti dello Stato e degli enti pubblici*, anno X, n. 1, 2002, 21-25.

(12) M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993, 427-429.

(13) Sul punto sembra esservi una certa unanimità nella dottrina amministrativistica. V. comunque, per tutti, MASUCCI, *Trasformazione dell'amministrazione e moduli convenzionali. Il contratto di diritto pubblico*, Napoli, 1988, specie 49 ss. ed *ivi* bibliografia 177 ss.

(14) Sulla tangibilità dell'accertamento con adesione da parte dell'amministrazione finanziaria insiste anche MICCINESI (op. cit., 7) al fine di escludere la natura negoziale dell'istituto (ma non la centralità dell'accordo).

(15) *L'accertamento con adesione del contribuente*, cit., 1257-1273.

---