

Giurisprudenza

La carenza di motivazione non determina l'annullabilità dell'atto vincolato se non vengono lesi gli interessi sostanziali

30 Aprile 2008

La giurisprudenza tributaria recepisce i principi generali della corretta azione amministrativa

Thumbnail image not found or type unknown La sentenza n. 12/04/08 del 14/03/2008 della Commissione tributaria regionale del Lazio è una delle prime pronunce giurisdizionali ad applicare al procedimento tributario il principio di matrice amministrativa espresso nell'articolo 21-*octies* della legge 241/1990, così come modificata dalla novella della legge 15/2005.

La fattispecie presa in esame dal giudice tributario nella sentenza in commento riguarda un avviso di rettifica e liquidazione ai fini dell'imposta di registro in cui viene disconosciuto l'agevolazione prima casa ed effettuato il relativo recupero d'imposta.

Il giudice di prime cure aveva annullato l'atto dell'Amministrazione finanziaria, accogliendo il ricorso del contribuente nella parte in cui lamentava la carenza di motivazione del provvedimento impugnato.

L'ufficio, nel presentare appello, ha sostenuto che la motivazione non poteva dirsi carente in quanto l'accertamento tecnico dell'agenzia del Territorio (da cui è generato l'avviso di rettifica e liquidazione) era comunque stato prodotto in giudizio per cui l'*iter* logico-giuridico seguito dall'Amministrazione poteva dirsi definitivamente chiarito.

La Commissione tributaria regionale ha accolto il motivo di appello speso dall'ufficio ritenendo doversi applicare i principi introdotti con la legge 241/1990, in forza dei quali il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, trattandosi di attività amministrativa vincolata.

Le novità legislative e il vizio formale nel diritto amministrativo: brevi cenni sulle prime applicazioni concrete dell'articolo 21-octies della legge 241/90

Per meglio comprendere le ragioni della riforma, si possono leggere gli atti preparatori del Parlamento al disegno di legge relativo alle "Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa".

Nella relazione n. 3890-A alla Camera dei deputati si legge, proprio riguardo all'articolo 21-octies che *"al comma 2 si introduce il concetto proprio di altri ordinamenti (Spagna e Germania) in base al quale le violazioni di norme sul procedimento o sulla forma degli atti amministrativi non danno luogo all'annullabilità del provvedimento qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Si sancisce così, sul piano del diritto positivo, l'istituto dell'irregolarità, relativo alla violazione di norme procedurali o comunque regole di corretta redazione degli atti ..."* e così pure nella relazione n. 1281-A del Senato: *"il comma 2 ... introduce il concetto, proprio di altre esperienze europee, che le violazioni di carattere formale o procedimentale non danno luogo ad annullabilità del provvedimento laddove il contenuto dello stesso non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato"*.

Il legislatore, dunque, ha inteso introdurre nel nostro sistema principi propri di altri ordinamenti europei e del diritto comunitario.

Nell'ordinamento tedesco, ad esempio, l'articolo 46 della legge sull'azione amministrativa precisa che l'annullabilità di un atto amministrativo lesivo di una disposizione sul procedimento, sulla forma e sulla competenza territoriale è esclusa ove risulti che la violazione non abbia influito sulla determinazione finale.

Così pure nell'ordinamento francese dove è stata elaborata la teoria delle forme formali ripresa poi dal diritto comunitario.

Effettivamente, nell'articolo 230, comma 2, del Trattato di Roma, istitutivo della Comunità europea, si legge che *"... la Corte è competente a pronunciarsi sui ricorsi per incompetenza, violazione delle forme sostanziali, violazione del presente trattato o di qualsiasi regola di diritto relativa alla sua applicazione, ovvero per sviamento di potere ..."* e il principio della distinzione tra vizi formali e sostanziali è presente anche nel diritto vivente delle corti comunitarie.

D'altra parte, la novella del 2005 appare totalmente recepita dalla giurisprudenza amministrativa anche se si dibatte sul suo significato e sull'effettiva portata.

Nel nostro sistema di diritto il giudizio di invalidità, inteso come confronto tra l'atto giuridico con i parametri astratti previsti dal legislatore, era stato fino a quel momento influenzato in senso

formalistico poiché ciascuna difformità dell'atto rispetto alla norma era considerata vizio di legittimità.

Solo successivamente inizia a fare breccia nella giurisprudenza amministrativa, il principio secondo cui le violazioni di norme procedurali producono l'illegittimità del provvedimento finale solo se ledono effettivamente gli interessi sostanziali sottesi all'attività.

Tale assunto prende le fila dal principio del raggiungimento dello scopo ex articolo 156 del Codice di procedura civile, secondo cui non può considerarsi invalido l'atto processuale che, pur se difforme dal modello legislativo, ha comunque raggiunto lo scopo cui è preposto. Questo principio trova applicazione anche in caso di difetto di motivazione nei procedimenti a carattere vincolato.

L'evoluzione giurisprudenziale trae nuova spinta dalla novella del 2005 alla legge sul procedimento amministrativo: l'articolo 21-*octies* infrange la cultura del giusformalismo informando l'azione amministrativa ai principi di efficacia ed efficienza, nonché di snellezza ed equità sostanziale.

In tale ottica, una imperfezione dell'atto non comporta l'annullamento dello stesso e l'azione sostanzialmente corretta deve trovare conferma in sede giudiziale. Solamente l'accertamento di una illegittimità sostanziale del provvedimento, comporta il suo annullamento e impone che l'Amministrazione provveda a emendarlo.

Applicazione dei principi amministrativi nel sistema tributario: il caso della motivazione degli atti impositivi

Vediamo in che modo tali principi possano trovare applicazione nel diritto tributario e come le novità legislative introdotte nel 2005 possano calarsi nella realtà peculiare di questo ramo del diritto amministrativo, nonché quali ne siano le conseguenze.

In dottrina si è assistito a un'alzata di scudi in favore della persistenza dell'obbligo di motivazione anche dopo l'introduzione dell'articolo 21-*octies* nella legge 241/1990, adducendo che l'obbligo di motivazione avrebbe carattere sostanziale per cui la sua lesione non ricadrebbe nella sfera di applicazione del comma 2 dell'articolo 21-*octies*.

Le argomentazioni giuridiche addotte a sostegno di questa ricostruzione sono molteplici.

Vi è chi ha sostenuto che la motivazione costituirebbe un elemento essenziale del provvedimento tributario, così che la sua omissione non comporterebbe una semplice annullabilità, bensì una vera e propria nullità ex articolo 21-*septies* della legge 241/1990. Secondo tale impostazione, la motivazione sarebbe l'essenza dell'atto tributario poiché attraverso di essa si tutela il diritto di difesa del contribuente e di controllo dell'operato della Pubblica amministrazione in un settore così delicato e invasivo della sfera giuridica del cittadino.

Vi è, poi, chi ha sostenuto che si debba parlare comunque di nullità, *rectius* di nullità relativa, dell'atto tributario non motivato e, in particolare, dell'avviso di accertamento, muovendo le fila da una considerazione di ordine letterale. Infatti, il comma 3 dell'articolo 42 del Dpr 600/1973 statuisce che "*l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo ...*", così da far pensare che la mancanza di uno dei requisiti indicati sarebbe addirittura causa di nullità dell'atto impositivo anche in conformità all'articolo 21-*septies* della legge 241/1990 il quale, al comma 1, statuisce che il provvedimento è nullo quando manca degli elementi essenziali e "negli altri casi espressamente previsti dalla legge".

Tale tesi non sembra essere condivisa da quella autorevole dottrina che parte dalla riflessione secondo cui il termine nullità utilizzato dal legislatore non debba essere inteso in senso tecnico-giuridico. Questo per tutta una serie di ragioni sistematiche, quali il breve termine di impugnazione dell'atto immotivato, sessanta giorni, la non rilevabilità d'ufficio, il fatto che il vizio non sia eccepibile in ogni stato e grado ma sia proponibile, a pena di decadenza, solo in primo grado (in tal senso si veda l'articolo 61 del Dpr 600/1973).

D'altra parte la nullità comporta l'inefficacia *ex tunc* dell'atto, mentre l'avviso di accertamento non motivato continua a esplicare i suoi effetti anche se impugnato, poiché costituisce titolo per la iscrizione a ruolo provvisoria, mentre, se non impugnato, diviene definitivo cristallizzando così l'assetto di interessi imposto unilateralmente dal Fisco.

Insomma, non sembrerebbe essere condivisibile l'idea secondo cui la carenza di motivazione comporterebbe la nullità in senso tecnico-giuridico dell'atto tributario, poiché il legislatore usa in senso atecnico o improprio il termine nullità.

Pertanto sembrerebbe applicabile l'articolo 21-*octies* anche al procedimento tributario.

Conclusioni

Tale conclusione è supportata dalla qualificazione che la giurisprudenza e parte della dottrina danno della motivazione nell'avviso di accertamento.

In tema di autotutela, infatti, la consolidata giurisprudenza della Suprema corte (Cassazione 2531/2002, 4534/2002) ha definito i presupposti di ammissibilità e i limiti della cosiddetta autotutela sostitutiva che consiste nel ritiro di un atto impositivo e nella emanazione di un nuovo atto emendato dai vizi formali.

Alla luce di queste decisioni appare evidente l'eventuale impugnativa da parte del contribuente di un atto impositivo per carenza di motivazione può portare all'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione, la quale può emettere un nuovo provvedimento di contenuto identico

al precedente ma con una diversa motivazione, facendo così venir meno la materia del contendere.

La riflessione effettuata dalla giurisprudenza amministrativa relativamente al provvedimento affetto da un vizio formale appare perfettamente applicabile anche nel diritto tributario. D'altra parte, si pensi all'ipotesi in cui, in seguito all'annullamento per carenza di motivazione da parte delle Commissioni tributarie, l'ente impositore reiteri lo stesso provvedimento fornendo, questa volta, una motivazione esaustiva.

Sembrerebbe, allora, che l'articolo 21-*octies* sia stato introdotto dalla novella del 2005 per superare una visione giusformalistica dei vizi del provvedimento amministrativo che non porta alcuna utilità sostanziale per il privato ma semplicemente una duplicazione di attività per l'Amministrazione. Anzi, si può concludere con la considerazione che la novella del 2005 ha introdotto maggiori tutele per il contribuente portatore di un interesse oppositivo, che sottintende un diritto soggettivo, nei confronti delle pretese impositive.

Infatti, qualora sia accertata una illegittimità sostanziale dell'atto impositivo, il suo annullamento in sede giurisdizionale vincolerebbe l'Amministrazione a non reiterarlo.

Non vi è dubbio alcuno riguardo al fatto che l'Amministrazione finanziaria, nell'attività accertatrice non fondata su strumenti presuntivi, utilizzi un sistema di valutazione dei fatti opinabile, riconducibile nell'alveo della discrezionalità tecnica.

È in questi casi che l'eventuale carenza di motivazione potrebbe costituire un *vulnus* del diritto alla difesa del privato, il quale potrebbe legittimamente chiedersi per quale ragione l'ente impositore abbia applicato alcuni strumenti valutativi piuttosto che altri. Ad esempio, ci si potrebbe chiedere per quale motivo l'accertatore abbia inteso applicare una certa percentuale di ricarico piuttosto che un'altra.

Insomma, la decisione in commento appare perfettamente coerente con i principi del sistema di diritto non solo nazionale ma anche comunitario così che le sue conclusioni sono appieno condivisibili.

di

Angelo Buscema

Daniele D'Angelo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/carenza-motivazione-non-determina-lannullabilita-dellatto-vincolato>