

L'AVVISO DI ACCERTAMENTO COME PROVVEDIMENTO AMMINISTRATIVO*

Giovanni Sabato

(Consigliere di Stato)

SOMMARIO: 1. *Il diritto tributario tra diritto civile ed amministrativo*; 2. *Le ragioni della prevalenza del diritto amministrativo (l'inadeguatezza della nozione di obbligazione tributaria)*; 3. *Momenti (apparenti) di convergenza del diritto tributario col diritto amministrativo: il procedimento accertativo tributario tra lo Statuto del contribuente e la legge n. 241/90*; 5. *L'amministrazione finanziaria come amministrazione in senso tecnico*; 6. *L'indicazione del responsabile del procedimento*; 7. *La non impugnabilità degli atti endoprocedimentali*; 8. *Il contraddittorio endo-procedimentale*; 9. *Segue: la prova di resistenza*; 10. *L'art. 21 octies, secondo comma*; 11. *L'atto tributario può essere nullo ai sensi dell'art. 21 septies ?*; 12. *La discrezionalità nella materia tributaria*; 13. *La normale discrezionalità dell'attività di riscossione quale autotutela esecutiva*; 14. *La motivazione per relationem*; 15. *La motivazione postuma*; 16. *Il principio di affidamento*; 17. *Il rapporto tra forma e sostanza: prevale sempre la prima ?*; 18. *Il difetto di sottoscrizione*; 19. *L'atto di accertamento va notificato o solo spedito entro un termine perentorio ?*; 20. *Il potere di autotutela*; 21. *Gli ostacoli all'ammissibilità di un generale potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria*; 22. *L'espressa previsione normativa in materia di autotutela*; 23. *La convalida dell'atto di accertamento*; 24. *Autotutela (obbligatoria) e presunzione di distribuzione ai soci di utili non dichiarati dalla società a ristretta base azionaria*; 25. *Segue: il limite del giudicato ed il potere di sospensione*; 26. *Autotutela sostitutiva*; 27. *Autotutela sostitutiva e mancanza di elementi sopravvenuti*; 28. *L'impugnabilità del diniego di autotutela o del silenzio sull'istanza di autotutela*; 29. *Segue: riflessioni critiche della dottrina*; 30. *Non impugnabilità del diniego parziale di autotutela*; 31. *Alcune fattispecie applicative: l'atto di classamento*; 32. *Tarsu e servizio pubblico*; 33. *Principio di proporzionalità*; 34. *La cessione di cubatura e i diritti edificatori*.

1. Il diritto tributario tra diritto civile ed amministrativo

L'incontro di oggi impone un serrato confronto tra il diritto tributario strettamente inteso e il diritto amministrativo dovendoci chiedere se il secondo possa influenzare il primo orientandone l'applicazione nel senso di enfatizzare la portata pubblicistica del potere esercitato dalla autorità fiscale.

E' ben noto che il diritto tributario costituisce una branca dell'ordinamento sincretica, punto di incrocio tra diversi plessi ordinamentali tra i quali il diritto civile e il diritto amministrativo, ma anche il diritto penale considerata la rilevanza anche quale illecito penale di diverse violazioni tributarie. Questa sorta di naturale ibridismo del diritto tributario si riverbera sul processo che, a differenza di quello che si svolge innanzi ai giudici amministrativi, costituisce una commistione tra processo impugnatorio e processo di merito.

Ma se è vero che il diritto tributario pare porsi in una sorta di terra di mezzo tra il diritto civile, che affiora attraverso la nozione di obbligazione tributaria, ed il diritto amministrativo, che a sua volta si palesa attraverso la nozione di potestà tributaria, dobbiamo chiederci se esso debba propendere verso la prima o la seconda, se cioè la maggiore influenza sia del diritto civile o del diritto amministrativo.

Pare il caso di propendere per il diritto amministrativo per diversi ordini di considerazioni:

1. innanzitutto, il diritto tributario, quale ramo del diritto pubblico interno, recepisce gran parte dei principi del diritto amministrativo soprattutto per quanto attiene agli atti che debbono essere compiuti per l'attuazione del prelievo;
2. esso, inoltre, ha rapporti con il diritto costituzionale, a causa della presenza, nella nostra Costituzione, di numerose regole concernenti la materia tributaria;
3. storicamente il diritto tributario si è presentato ora come “*branca*” della scienza delle finanze ora come settore del diritto amministrativo. Ciò è tanto vero da potersi con sicurezza constatare che fino all'inizio degli anni trenta del nostro secolo le più accreditate trattazioni di diritto tributario risalivano o a studiosi di scienza delle finanze o ad amministrativisti;
4. è indubbia l'intima sua afferenza al diritto amministrativo. Medesimi sono anche i principi dell'organizzazione e, soprattutto, le regole del procedimento, dalla partecipazione al contraddittorio, dall'obbligo di motivazione del provvedimento al diritto di accesso, espressamente previsti dalla l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente);
5. la nozione di obbligazione tributaria non è soddisfacente stante le rilevanti peculiarità di un rapporto che non può essere assimilato a quello tra debitore e creditore.

2. Le ragioni della prevalenza del diritto amministrativo (l'inadeguatezza della nozione di obbligazione tributaria)

Nel diritto tributario difficilmente si può discorrere di situazioni di debito e di credito che siano correlate tra loro, vale a dire di un rapporto obbligatorio (anche innestatesi nell'ambito di un procedimento amministrativo). Ciò essenzialmente perché i rapporti tra contribuente e amministrazione sono connotati da profili che esulano dalle normali obbligazioni pecuniarie: l'amministrazione, a differenza del normale creditore può azionare *ex se* le sue pretese, esercitando i poteri autoritativi di cui dispone (come è noto, essa determina l'esistenza di un eventuale debito, lo quantifica e lo riscuote, anche contro la volontà del “debitore”); inoltre, essa stessa punisce l'inadempimento del contribuente con l'applicazione di una sanzione (amministrativa), che non si riscontra nei normali rapporti di debito-credito.

Sicché non è neppure corretto riferirsi al credito tributario per indicare la situazione giuridica di vantaggio dell'amministrazione finanziaria, essendo esso ricavato dalla scomposizione dell'obbligazione tributaria nelle situazioni di debito e di credito (che come è noto sono gli elementi costitutivi del rapporto obbligatorio) e dalla considerazione della sola posizione attiva dell'amministrazione, rappresentata, appunto, come diritto di credito. Piuttosto, si possono qualificare come (veri) crediti tributari le pretese dei contribuenti nei confronti dell'amministrazione finanziaria, cui corrispondono obblighi in capo a quest'ultima: si è in presenza in tali casi di vere e proprie obbligazioni tributarie, nelle quali però ad essere obbligata è l'amministrazione

Vi è poi il tema della indisponibilità dell'obbligazione tributaria che è divenuto però quanto mai attuale in considerazione dell'introduzione della mediazione tributaria che sembra postulare un principio di disponibilità invece che di indisponibilità della pretesa tributaria. Questo comporterebbe un grave sconvolgimento della stessa essenza dell'amministrazione finanziaria che a differenza di ogni altra amministrazione sarebbe legittimata a ridimensionare le proprie pretese. È ben noto infatti che anche quando l'attività amministrativa è discrezionale non può perdere di vista la massimizzazione dell'interesse pubblico sempre che comporti minore sacrificio per la parte prima.

Il problema della compatibilità della mediazione fiscale con il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria va quindi esaminato più attentamente:

- a) un primo orientamento respinge l'esistenza di un reale principio di indisponibilità, ammettendolo soltanto in quanto dogma privo di manifestazione concreta;
- b) il secondo orientamento è seguito dalla dottrina che, sostenendo l'esistenza del principio, lo ricollega alla riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione, ammettendo conseguentemente che lo stesso possa essere derogato laddove sia la legge stessa a disporlo;
- c) un'ultima corrente ravvisa nel principio di indisponibilità un principio assoluto che trova tutela nelle disposizioni della Costituzione e, in quanto tale, non derogabile, nemmeno con legge ordinaria, pena l'incostituzionalità della disposizione. Si fa leva su vari principi costituzionali: artt. 3, 53 e 97 della Costituzione

3. Argomenti a favore del superamento del principio di indisponibilità

Questi possono essere così sinteticamente riprodotti:

1. il rapporto tributario come rapporto giuridico complesso, nel quale quindi si ridimensiona la portata assorbente del credito tributario come posizione meramente attiva;

2. il mutato assetto della finanza “*organizzata con schemi di tipo privatistico, tenuta al rispetto di budgets economico finanziari, spinta a deflazionare il contenzioso, tenuta a scartare davvero tutti quei verbali di constatazione non convenienti?*”;
3. la configurazione privatistica dell’obbligazione tributaria in cui l’interesse del creditore ne condiziona l’esistenza ai sensi dell’art. 1174 c.c.
4. l’evoluzione del procedimento accertativo tributario, di cui si valorizza il carattere dichiarativo invece che autoritativo, ispirato alla collaborazione dei soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio, nella fattispecie tra Stato e contribuente, inversione di rotta non è che il risultato di un più lungo *iter* legislativo, il cui avvio può essere ricondotto a fine ‘800 con la primigenie formulazioni in materia di concordato;
5. la rilevanza obiettiva dell’interesse alla deflazione del contenzioso, ma anche ad una maggiore disponibilità dei contribuenti alla correttezza fiscale (*compliance*); circostanza questa confermata dai dati OCSE;
6. l’introduzione degli accordi amministrativi nei rapporti tra Amministrazione e amministrati;
7. la configurazione del concetto di discrezionalità amministrativa in grado di includere anche l’interesse del privato che quindi non è più meramente antagonista a quello perseguito dalla macchina fiscale.

Sul tema si registra l’orientamento della Corte dei Conti, che, con il parere 9 maggio 2018, n. 140, così si esprime:

- il principio dell’indisponibilità dell’obbligazione tributaria risulta derogabile, nel nostro ordinamento, soltanto in forza di disposizioni di legge eccezionali (come tali da interpretarsi restrittivamente) che, nel rispetto del principio di legalità e operando un bilanciamento fra esigenze contrastanti, sacrificano gli interessi tutelati dagli *artt. 53 e 97 Cost.*, in favore di altri interessi, costituzionalmente garantiti, di rango pari o superiore;
- anche le sanzioni, espressione del potere punitivo dell’Amministrazione, appartengono al novero delle potestà e dei diritti indisponibili in merito ai quali è escluso che possano concludersi accordi transattivi con la parte destinataria degli interventi sanzionatori.

4. Momenti (apparenti) di convergenza del diritto tributario col diritto amministrativo: il procedimento accertativo tributario tra lo Statuto del contribuente e la legge n. 241/90

Se è vero che l’obbligazione tributaria tende a porsi in termini di indisponibilità questo depone ancor di più verso un avvicinamento al diritto amministrativo, il quale quindi si lascia senz’altro preferire rispetto al diritto civile. Resta da chiedersi se le norme che governano l’adozione degli atti amministrativi trovino diretta ed immediata applicazione nel diritto tributario. Sembra si possa propendere per la negativa, viste le disposizioni della legge n. 212/2000 che riflette l’intento del legislatore di costituire un regime giuridico

autonomo. Ma se questo vale per le norme puntuali non vale anche per i principi, suscettibili di applicazione ben al di fuori dei confini del diritto amministrativo. Dobbiamo quindi tornare a fare i conti con la legge n. 241/90 che tanto ha inciso nei rapporti tra Amministrazione e consociati.

Tale scrutinio interpretativo si rende necessario per far emergere come gli schemi di ragionamento e le categorie concettuali propri del diritto amministrativo non possano essere meccanicamente riproposti nel sistema tributario, in cui preminente rilievo è assunto dal principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), quale regola di riparto del carico tributario e quale presupposto fondamentale per misurare, alla luce dei canoni di legalità ed imparzialità (artt. 23 e 97 Cost.), la correttezza della disciplina impositiva. Per vero, secondo alcuni le norme sul procedimento amministrativo sarebbero sempre applicabili se non vi è una espressa esclusione.

Ma vi è un ulteriore recente elemento di convergenza tra il procedimento amministrativo e quello che conduce all'atto impositivo. L'art. 12 del Decreto semplificazioni integra l'art. 1, L. n. 241/1990, con la previsione che i rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede; guarda caso è la stessa formula utilizzata dallo Statuto del contribuente all'art. 10, comma 1 (*"I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede"*).

5. L'amministrazione finanziaria come amministrazione in senso tecnico

Il primo interrogativo che ci poniamo, noi operatori della Giustizia tributaria, è se l'amministrazione finanziaria costituisca un'amministrazione in senso pubblicistico e pertanto risenta, nell'esercizio della relativa potestà fiscale, dei principi che sono ormai recepiti a livello di diritto amministrativo ed in particolare della natura della potestà quale commistione tra potere e dovere. In effetti anche l'amministrazione fiscale costituisce un'amministrazione in senso tecnico per cui la potestà che viene esercitata ai fini dell'accertamento delle violazioni fiscali costituisce una potestà intimamente doverosa che non consentirebbe, almeno in astratto, la possibilità di instaurare regimi convenzionali o pattizi con i contribuenti che comportino il ridimensionamento se non addirittura l'eliminazione della pretesa fiscale.

Questa intima essenza pubblicistica si riflette nella soggezione anche dell'amministrazione finanziaria alla disciplina sull'accesso agli atti, soprattutto quando questo sia propedeutico all'esercizio del diritto di difesa come scolpito in sede costituzionale. Invero, la giurisprudenza ha chiarito che il divieto di accesso agli atti del procedimento tributario, sancito dall'articolo 24, comma 1, lett. b) l. 7 agosto 1990 numero 241, va inteso secondo una lettura costituzionalmente orientata, alla stregua della quale l'inaccessibilità agli atti in questione è temporalmente limitata alla sola fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento di adozione del provvedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta, sulla base degli elementi reddituali che

conducono alla quantificazione del tributo (in tal senso: Cons. Stato, IV, 11 febbraio 2011, numero 925; *id.*, 13 gennaio 2010, numero 53).

Di recente adozione è, infatti, la circolare dell’Agenzia delle Entrate prot.n. 280693/2020 (“*Disposizioni in materia di accesso documentale, accesso civico semplice e accesso civico generalizzato*”). In tema di accesso si rammenti il recente intervento dell’Adunanza plenaria n. 4/2021 secondo cui “*in materia di accesso difensivo ai sensi dell’art. 24, comma 7, l. n. 241 del 1990 si deve escludere che sia sufficiente nell’istanza di accesso un generico riferimento a non meglio precisate esigenze probatorie e difensive, siano esse riferite a un processo già pendente oppure ancora instaurando, poiché l’ostensione del documento richiesto passa attraverso un rigoroso, motivato, vaglio sul nesso di strumentalità necessaria tra la documentazione richiesta e la situazione finale che l’istante intende curare o tutelare; la pubblica amministrazione detentrici del documento e il giudice amministrativo adito nel giudizio di accesso ai sensi dell’art. 116 c.p.a. non devono svolgere ex ante alcuna ultronea valutazione sull’ammissibilità, sull’influenza o sulla decisività del documento richiesto nell’eventuale giudizio instaurato, poiché un simile apprezzamento compete, se del caso, solo all’autorità giudiziaria investita della questione e non certo alla pubblica amministrazione detentrici del documento o al giudice amministrativo nel giudizio sull’accesso, salvo il caso di una evidente, assoluta, mancanza di collegamento tra il documento e le esigenze difensive e, quindi, in ipotesi di esercizio pretestuoso o temerario dell’accesso difensivo stesso per la radicale assenza dei presupposti legittimanti previsti dalla l. n. 241 del 1990*”

Vediamo però in cosa consiste l’attuale ovvero la possibile influenza del diritto amministrativo sull’intero iter procedimentale che conduce all’adozione dell’atto fiscale sia esso d’accertamento che riscossivo, ivi compresa la fase successiva che può concludersi con il pagamento del tributo o con la reazione processuale.

6. L’indicazione del responsabile del procedimento

E’ curioso osservare che questo adempimento, già contemplato nell’assetto normativo delineato dalla legge n. 241/90, artt. 4-6, non è destinato a riverberarsi sulla legittimità dell’atto terminale, in quanto “*l’omessa indicazione nel provvedimento del nominativo del responsabile del procedimento non costituisce un motivo di invalidità del provvedimento, posto che supplisce il criterio legale di imputazione del ruolo al dirigente preposto all’unità organizzativa competente*” (cfr. Cons. Stato, sez. III, 2 novembre 2020, n. 6755). Si osserva, inoltre, nella giurisprudenza amministrativa, che “*dall’esame degli artt. 4, 5 e 6, l. n. 241/1990 emerge chiaramente che il responsabile del procedimento deve essere nominato e indicato all’inizio del procedimento e non nel provvedimento finale, che viene emanato dal soggetto competente a manifestare all’esterno la volontà dell’Amministrazione (che può anche coincidere con il responsabile del procedimento); pertanto, è del tutto normale che non sia indicato nel provvedimento impugnato. Da ciò consegue che se in fase istruttoria procedimentale la mancata comunicazione del nominativo del responsabile del procedimento costituisce un’irregolarità, non incidente sulla validità del provvedimento finale, a maggior ragione tale omissione*

è del tutto irrilevante quando il provvedimento è stato emesso e si lamenta solo in quel momento la mancata indicazione del responsabile del procedimento” (cfr. T.a.r. Napoli, sez. III, 9 settembre 2020, n. 3733).

In ambito fiscale tale adempimento è invece fortemente valorizzato, in quanto la legge n. 212/2000, all’art. 7, comma 2, lett. a) prevede che *“gli atti dell’amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare..., l’Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all’atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento”*. La norma, trascurata per lungo tempo in sede giurisprudenziale, ha passato il vaglio della Corte Costituzionale, avendo questa affermato (con l’ordinanza n. 377 del 9 novembre 2007) che *“l’obbligo imposto ai concessionari di indicare nella cartella di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall’essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell’imparzialità della PA”*.

A seguito di tale autorevole presa di posizione, in sede pretoria, si sono affermati due distinti orientamenti, opinandosi ora per la nullità dell’atto riscossivo ora per l’annullabilità almeno fino alla riforma introdotta dall’art. 36, comma 4 *ter* della legge 28.02.2008 n. 31, di conversione del cd Decreto Milleproroghe, il quale ha stabilito che *“la cartella di pagamento di cui all’art. 25 del DPR 29.09.1973 n. 602, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l’indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal primo giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse”*. La norma prevede quindi un’espressa ipotesi di nullità che potrebbe essere calata nell’alveo dell’art. 21 *septies* della legge n. 241/90, come meglio si dirà più avanti.

Con la sentenza n. 4249 del 17 febbraio 2017, la Corte di Cassazione, in ordine alla mancata indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento, ha osservato che tale obbligo ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell’attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, per cui l’ordinamento non tutela l’interesse all’astratta regolarità del procedimento amministrativo, ma garantisce soltanto l’eliminazione del pregiudizio subito dalla parte in dipendenza del vizio denunciato, purché la parte medesima deduca e dimostri il nocumento subito.

Secondo altro orientamento, invece, la cartella di pagamento deve contenere l’indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo a pena di nullità (Cassazione civile sez. trib., 28/12/2018, n. 33565). Una recentissima ordinanza della sezione tributaria della Cassazione ribadisce che l’omessa indicazione del responsabile dell’iscrizione a ruolo comporta nullità della cartella esattoriale.

Possiamo quindi affermare anche dopo l'arresto del legislatore del 2008 continua la giurisprudenza a mostrarsi divisa.

7. La non impugnabilità degli atti endo-procedimentali

In diritto amministrativo si afferma che gli atti endoprocedimentali non sono impugnabili a meno che non siano tali da provocare l'arresto del procedimento (classico l'esempio dell'esclusione da una procedura d'appalto). Occorre verificare se, essendo proceduralizzata anche l'attività di accertamento, questa affermazione valga pure per il diritto tributario.

Ebbene, in giurisprudenza si è ormai affermata la categoria degli atti impugnabili in via facoltativa, elaborata dalla Suprema Corte, la quale ricomprende tutte quelle comunicazioni su cui il giudice ravvisi l'interesse ad agire *ex art. 100 c.p.c.* in quanto manifestano una pretesa impositiva definita, seppur non ancora rivestita della forma autoritativa tipica degli atti normativamente predeterminati *ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992*. Tali comunicazioni sono connotate dalla mera facoltà di ricorrere giudizialmente, con la precisazione che, una volta che la pretesa sia formalizzata nell'atto impositivo, non solo il contribuente deve impugnarlo per evitarne il consolidamento, ma viene anche meno l'interesse ad una decisione relativa all'atto impugnabile in via facoltativa, perché l'atto tipico sostituisce il precedente e ne provoca la caducazione

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 22536 del 15 ottobre 2020, in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale, ha confermato che la comunicazione di irregolarità *ex articolo 36-bis D.P.R. 600/1973*, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario

Delineando così il rapporto tra atti, si osserva che la Suprema Corte, anche se talvolta pare non averne piena consapevolezza, ha finito per “*creare*” un vero e proprio *tertium genus*, che si inserisce nella dualità tra gli atti impositivi tipici autonomamente impugnabili e tutti gli altri atti non impugnabili.

La Corte di Cassazione (sentenze gemelle n. 19667 e 19668 del 2014) ha più precisamente collocato tra gli atti facoltativamente impugnabili, il preavviso di iscrizione ipoteca ed il preavviso di fermo amministrativo, per i quali, dunque, l'omessa reazione davanti al giudice tributario non arrecherebbe alcun pregiudizio, restando ferma la possibilità, poi, di impugnare gli atti consequenziali, ovvero l'iscrizione di ipoteca sugli immobili o il fermo sui beni mobili registrati. I due atti non possono però essere posti sullo stesso piano, in quanto il fermo ha una connotazione immediatamente “*affittiva*”, avendo lo scopo di indurre il contribuente ad effettuare il pagamento, se vuole circolare con quel veicolo, senza incorrere nella sanzione prevista dal 3° comma dell'art. 86 del d.P.R. n. 602 del 1973, mentre il pignoramento è del

tutto eventuale, in ragione del valore del bene e della sua appetibilità in sede di esecuzione. Ne consegue che non può essere considerato un atto facoltativamente impugnabile come ancora ritiene la Cassazione

Lo stesso legislatore, successivamente alla modifica apportata all'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448, è intervenuto sull'art. 19, nel quale sono stati inseriti (ad opera dell'art. 35, comma 26 *quinquies* del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 convertito, con modificazioni, dalla l. 4 agosto 2006, n. 248) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 ed il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 dello stesso d.p.r.

Da quanto detto emerge che anche gli atti endoprocedimentali possono essere impugnati quando riflettono una pretesa tributaria definita.

8. Il contraddittorio endo-procedimentale.

E' un tema questo molto arato in giurisprudenza, distinguendosi tra tributi armonizzati e non armonizzati. Nel panorama pretorio si rinviene una pronuncia delle Sezioni Unite (sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823), secondo cui *“in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre, in tema di tributi c.d. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione Europea, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto”*. Si afferma, quindi, che il giudice tributario non può limitarsi, in relazione all'Iva, a rilevare l'emanazione dell'atto impositivo senza che sia stato osservato il termine dilatorio previsto per il contraddittorio endoprocedimentale e in difetto dell'esplicitazione di una ragione di urgenza, omettendo qualsiasi verifica in punto di assolvimento da parte del contribuente dell'onere di specifica enunciazione, in sede giudiziale, delle ragioni, non meramente pretestuose, che avrebbe potuto far valere in sede amministrativa se il termine dilatorio di sessanta giorni fosse stato rispettato. Detto onere ricalca gli assunti cui è pervenuta anche la giurisprudenza amministrativa essendosi anch'essa interrogata in ordine all'effettiva latitudine del difetto di partecipazione procedimentale, al fine di evitare che tale vizio possa costituire un mero *refrain* impugnatorio senza costrutto.

Importanti però sono anche gli interventi del legislatore, che, con l'art. 1, 1° comma, del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, ha introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente l'art. 10 *bis*, sulla disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale e, con l'art. 1, 1° comma, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, ha introdotto,

ancora nello Statuto, l'art. 11, sul diritto di interpello, declinato in cinque tipologie (ordinario, interpretativo, probatorio, antiabuso e disapplicativo), regolando, altresì, con l'art. 6 del d.lgs. n. 156 del 2015, il coordinamento della risposta all'interpello con l'attività di accertamento e con il contenzioso.

Il contraddittorio preventivo è, infatti, obbligatorio per gli accertamenti relativi all'abuso del diritto e la risposta all'interpello antiabuso è stata espressamente qualificata dal legislatore come non impugnabile, mentre, per le fattispecie antielusive di cui all'art. 37 *bis* del d.p.r. n. 600 del 1973, ora oggetto dell'interpello disapplicativo di cui al 2° comma dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, il contraddittorio preventivo è obbligatorio solo se il contribuente ha proposto l'istanza di interpello e l'ha proposta in termini ammissibili, sì da consentire all'amministrazione l'esame del merito; avverso la risposta è stato ambiguamente previsto che *“può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo”*.

Si rinviene però un orientamento giurisprudenziale che tende a ridimensionare l'importanza del contraddittorio endoprocedimentale. Secondo la Corte Suprema (Cass., sez. trib., 6 luglio 2016, n. 13760), infatti, anche quando si tratta di iva il contraddittorio potrebbe non essere necessario. Ritiene esattamente la Cassazione che, pur trattandosi di tributo *“armonizzato”*, per il quale l'obbligo del contraddittorio prima della notifica dell'atto impositivo è stato riconosciuto dalle Sezioni Unite anche nei casi in cui non sia previsto dalla normativa nazionale, quale diretta conseguenza dell'applicazione dei principi eurounitari, la Suprema Corte ha, tuttavia, ritenuto irrilevante la natura armonizzata del tributo, affermando che, *“mentre nell'ipotesi di corrispondenza tra dichiarazione ed esito del controllo, l'azione dell'Ufficio costituisce esercizio del “potere di riscossione”, nell'ipotesi, invece, di difformità tra esito del controllo e dichiarazione, l'azione dell'amministrazione costituisce esercizio del “potere di imposizione”, e solo in tal caso emergerebbe la necessità della tutela del contraddittorio, nelle forme e nei limiti delineati dalle Sezioni Unite”*. Tale posizione si riflette sulla necessità o meno della cd. comunicazione d'irregolarità, tant'è che la Suprema Corte ha evidenziato che *“l'omessa comunicazione dell'invito al pagamento prima dell'iscrizione a ruolo [...] non determina la nullità di tale iscrizione e degli atti successivi, ma una mera irregolarità, inidonea ad incidere sull'efficacia dell'atto, sia perché non si tratta di una condizione di validità, stante la mancata espressa sanzione della nullità [...]”, sia perché è possibile, per il contribuente che dimostri la reale mancata notifica, richiedere il pagamento delle sanzioni in misura ridotta anche successivamente alla cartella ed in assenza di avviso bonario”* (cfr. ordinanza n. 27716 del 21 novembre 2017). Ne consegue che, pur richiamandosi in cartella la previa comunicazione d'irregolarità, non solo questa non costituisce un atto prodromico coperto da onere d'impugnativa, ma non rappresenta un passaggio endoprocedimentale ineludibile e pertanto non può farsi valere la circostanza relativa alla sua mancata notifica.

Si registra, quindi, l'entrata in vigore del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (cd. Decreto crescita), convertito con modificazioni nella l. 28 giugno 2019, n. 58 emanato per fronteggiare la crisi economica *ante* pandemia ed introdurre misure straordinarie di crescita.

Invero, l'articolo 4-*octies* del d.l. n. 34/2019 ha aggiunto l'articolo 5-*ter* al Dlgs n. 218/97, introducendo l'obbligo dell'invito a comparire per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione, che l'ufficio deve proporre al contribuente prima della notifica dell'avviso di accertamento. L'articolo 5-*ter* stabilisce, infatti, che *“l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento”*. In difetto, il successivo accertamento è invalido, ma, comunque, solo se, a seguito d'impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (articolo 5-*ter*, comma 5, Dlgs n. 218/1997) e sempre che non si tratti di avvisi di accertamento parziale (articolo 5-*ter*, comma 2). Rimangono comunque validi gli avvisi di accertamento emessi nei casi di *“particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione”* (articolo 5-*ter*, comma 4). Come si vede, è lo stesso legislatore ad imporre la cd. prova di resistenza di cui parleremo tra poco.

Si osserva, in termini critici, che l'*“obbligo di invito al contraddittorio”* di cui all'art. 4 *octies* non è posto in termini generalizzanti, in quanto sono esclusi dall'adesione taluni metodi di accertamento e non prevede sanzioni in caso di mancata osservanza a carico della parte onerata (l'Ufficio), introducendo una nullità condizionata a quello che il contribuente avrebbe potuto dire o fare in caso di mancato accordo (all'adesione) per cui allo stato, per come è stato congegnato, si ritiene (P. Coppola, in Dir. e Prat. Trib., 2019, 6, 2351) che più che rappresentare la soluzione al problema della partecipazione del privato all'accertamento, *“mortifica”* il contraddittorio e manifesta un intollerabile sbilanciamento, a favore degli Uffici, della condizione di pariteticità che andrebbe, invece, sempre ricercata nell'attuazione dei tributi secondo le regole del *giusto procedimento* (e del *giusto processo*).

9. Segue: la prova di resistenza

Si tratta di comprendere se la violazione del contraddittorio sia in grado di refluire ineludibilmente sulla legittimità dell'atto impositivo ovvero se il ricorrente abbia l'onere di enunciare le ragioni che avrebbe potuto far valere se gli fosse stato consentito di partecipare (cd. prova di resistenza). Il tema è stato oggetto di una recente riflessione della Suprema Corte (sentenze gemelle nn. 701 e 702 del 15 gennaio 2019) secondo cui, per quanto riguarda la necessità di una prova di resistenza, secondo un pragmatico canone che ricorre spesso nella giurisprudenza unionale, essa si pone solo quando il principio del contraddittorio non sia oggetto di una espressa previsione normativa. Infatti, la violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa, ha proseguito la Corte, *“comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente”* (CGUE, sent. ult. cit., § 80”).

Quindi la prova di resistenza, ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, vale per i tributi armonizzati solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità. Se trova applicazione l'art. 12 dello Statuto del contribuente, che non distingue tra tributo armonizzati e non armonizzati ma discorre semplicemente di accertamenti non “*a tavolino*”, non si può discorrere di prova di resistenza.

Il principio è stato confermato da recente ordinanza della Suprema Corte, secondo cui in tema di tributi armonizzati, la violazione dell'obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale comporta l'invalidità dell'atto solo nel caso in cui il contribuente assolva all'onere di enunciare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere.

In conclusione, la prova di resistenza è necessaria solo nei casi previsti dal cd. Decreto crescita e per i tributi armonizzati per i quali il principio del contraddittorio si ricava dal quadro panordinamentale; non è quindi necessaria in presenza di una espressa previsione a pena di nullità come per i controlli non a tavolino *ex art. 12* dello Statuto del contribuente.

Questo rappresenta un elemento di frizione rispetto ai dettami della giurisprudenza amministrativa in tema di ricaduta patologica dell'obliterazione del principio del contraddittorio tant'è che l'affermazione della necessità della prova di resistenza si registra ancor prima dell'avvento dell'art. 21 *octies* introdotto dalla legge n. 15/2005.

10. L'art. 21 *octies*, secondo comma

Giungiamo quindi alla disamina di tale importante norma di cui alla legge n. 241/190.

Come è noto, la norma ha un contenuto composito e di questa conviene riportare l'esatto tenore: “*Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*”. E' facile constatare che la norma si compone di due parti, delle quali la prima si riferisce agli atti vincolati, la seconda a quelli discrezionali.

Orbene, l'applicazione dell'art. 21 *octies* alle norme tributarie viene frequentemente negata sulla base della specialità della disciplina tributaria, derivante sia dalla presenza di un *corpus* normativo distinto, sia dal fatto che l'art. 7 dello Statuto del contribuente, nell'indicare il contenuto della motivazione dell'atto tributario, non fa alcun riferimento alle risultanze dell'istruttoria (“*indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche*”). Siffatta interpretazione però cozza con l'esplicita esclusione normativa solo di alcune norme della legge sul procedimento amministrativo, tra le quali non si rinviene l'art. 21 *octies*.

In giurisprudenza, sull'inapplicabilità al procedimento amministrativo tributario dell'art. 21 *octies*, comma 2, legge n. 241/1990, si vedano, *ex multis*, Cass. 11 dicembre 2015, n. 25017 (con riferimento alla nullità dell'atto accertativo sottoscritto da funzionario non validamente delegato dal Direttore, in violazione dell'art. 42, d.P.R. n. 600/1973); Cass. 12 febbraio 2014, n. 3142 (in materia di contraddittorio endoprocedimentale).

Anche in sede dottrinale si registra l'opinione secondo cui va esclusa l'applicabilità dell'art. 21 *octies*, comma 2, Legge n. 241/1990 alla materia tributaria.

Una riflessione giurisprudenziale di particolare spessore opina sulla questione partendo dalla natura del potere impositivo nell'ambito della bipartizione atto discrezionale-atto vincolato. Afferma quindi la Suprema Corte (sentenza 11 novembre 2015, n. 23050) che, l'art. 21 *octies*, della legge n. 241/1990, *“presuppone che si tratti di atti vincolati, qualifica che non può attagliarsi all'atto impositivo che, se certamente non dà luogo ad esercizio di discrezionalità amministrativa, tuttavia non può ritenersi vincolato nel quid (tale cioè che, se il potere viene esercitato, il contenuto dispositivo dell'atto è conoscibile ex ante, in quanto già interamente predeterminato ex lege), salvo non banalizzare tale categoria dogmatica [...] riducendo l'elemento di vincolatività dell'atto, quanto dell'an, al generale dovere dell'Amministrazione di esercitare le proprie attribuzioni svolgendo i controlli e le verifiche necessari all'accertamento dei tributi, e quanto al quid, agli effetti giuridici degli avvisi di accertamento, quali strumenti idonei a costituire il credito erariale in presenza del presupposto impositivo: la pretesa tributaria formalizzata nell'accertamento, in quanto atto a contenuto variabile in relazione al diverso fatto economico presupposto, non pare quindi rispondere alla fenomenologia dell'atto a contenuto vincolato che è configurabile allorché non soltanto la scelta dell'emanazione o meno dell'atto, ma anche il suo contenuto, siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovraordinato, sicché all'Amministrazione non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse”*.

Se è vero, quindi, che l'atto impositivo non è vincolato in senso proprio, non vi sono margini per applicare l'art. 21 *octies*, secondo comma, primo periodo, con la conseguenza che non può il giudice rilevare che *“sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”*.

Nella recente giurisprudenza sembra predominante il principio, come sopra rilevato a proposito della prova di resistenza, volto a sostenere che, in presenza di un vizio formale o procedimentale, il giudice tributario debba pronunciare l'annullamento dell'atto, senza poter proseguire nell'esame del merito ma solo ed unicamente se alla specifica violazione della norma (procedimentale o sostanziale tributaria) sia ricollegata specificamente dal legislatore la nullità.

Se è vero che l'art. 21 *octies*, 1°c., dispone sempre l'annullabilità, nel settore tributario occorre che il legislatore abbia indicato la sanzione specifica della nullità per escluderne l'applicazione; ne consegue che solo nel caso in cui la violazione sia sussistente e la sanzione della nullità sia prevista espressamente, non

rileva più il raggiungimento dello scopo (sanante di cui al 2° comma dell'art. 21 *octies*) e l'atto dovrà essere necessariamente annullato.

In conclusione, è difficile sostenere che l'art. 21 *octies* trovi applicazione in diritto tributario vuoi per il fatto che il legislatore prevede la sanzione della nullità invece che quella dell'annullabilità vuoi perché l'atto impositivo non è propriamente vincolato vuoi perché la forma, nel diritto tributario, sembra avere una valenza ben maggiore di quella che oggi le viene attribuita in diritto amministrativo. La giurisprudenza però tende ad ammettere l'applicazione del principio quantomeno nelle ipotesi in cui la sanzione della nullità non sia prevista e si sia in presenza di un vizio formale o procedimentale.

11. L'atto tributario può essere nullo ai sensi dell'art. 21 *septies* ?

Si ritiene, generalmente, che in materia tributaria, alla sanzione della nullità non si applica il regime di diritto amministrativo di cui agli artt. 21 *septies* della l. n. 241 del 1990 e 31, comma 4, del d.lgs. n. 104 del 2010, risultando incompatibile con le specificità degli atti tributari relativamente ai quali il legislatore, nella sua discrezionalità, ha configurato una categoria unitaria d'invalidità-annullabilità, sicché il contribuente ha l'onere della tempestiva impugnazione nel termine decadenziale di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, onde evitare il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria, senza che alcun vizio possa, poi, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, possa essere rilevato di ufficio dal giudice. E' costante l'affermazione in sede giurisprudenziale secondo cui in caso di mancata impugnativa dell'atto previo, quello successivo può essere censurato solo per vizi propri.

Non manca tuttavia chi opina diversamente, ancora una volta nel lodevole tentativo di consentire la penetrazione degli stilemi tipici del diritto amministrativo nei gangli di quello tributario. Si osserva che la stessa ordinanza della Corte Cost n. 377/2007 (che si è espressa in punto di ricaduta patologica della mancata indicazione del responsabile del procedimento) crea un collegamento tra l'attività dell'agente della riscossione e la legge 241/1990 (e più precisamente con l'art. 1 di detta legge che riguarda i principi generali dell'attività amministrativa). Si ritiene quindi che l'attività dell'agente della riscossione viene dalla Corte Costituzionale considerata a tutti gli effetti attività amministrativa. A ciò si aggiunga che il comma 1 *ter* dell'art. 1 della legge 241 (inserito dalla legge 15/2005) afferma che “*i soggetti privati preposti all'esercizio di attività amministrative assicurano il rispetto dei principi di cui al comma 1*”. Orbene, la nullità di cui all'art. 36 comma 4 *ter* della legge 31/2008 potrebbe rientrare tra le nullità di cui all'ultimo periodo dell'art. 21 *septies* della legge 241/90. Se è vero che la nullità dell'atto amministrativo per mancanza degli elementi essenziali è ben definito dall'attuale dottrina (esso si ha nelle ipotesi in cui l'atto sia privo del soggetto, dell'oggetto, del contenuto e della forma, quando questa è prevista a pena di nullità), la nullità di cui all'art. 36, comma 4 *ter* della legge 31/2008 potrebbe rientrare rientra tra quelli di cui all'ultimo periodo dell'art. 21 *septies* della legge 241/90, per come modificato dalle legge 15/2005. Si ritiene poi che, il ragionamento e le

conclusioni della Corte Costituzionale devono essere estese, atteso anche il riferimento della pronuncia della stessa Corte all'art. 7, II comma della legge 212/2000, a tutti gli atti del Concessionario della riscossione.

In conclusione, si può affermare che, in assenza di un'espressa previsione normativa, l'atto impositivo *contra legem* è annullabile non nullo e quindi è impugnabile secondo rigorosi termini decadenziali.

12. La discrezionalità nella materia tributaria.

Abbiamo sopra osservato che la materia tributaria è informata al principio della riserva di legge, che, a differenza di quella in sede penale, è senz'altro relativa; ne consegue che la minore intensità della riserva di legge implica che una qualche discrezionalità residua in favore dei regolamenti (ad. es. la determinazione dell'aliquota, laddove la legge fissi soltanto limiti massimi e minimi, ovvero l'istituzione di esenzioni, riduzioni e detrazioni dal tributo). Ciò non può dirsi anche per gli atti amministrativi, i quali non possono che avere un contenuto vincolato, sia che riguardino gli “*elementi essenziali*” della disciplina coperta dalla riserva di legge, che devono comunque essere disciplinati dalla legge, sia che riguardino gli altri elementi, che per l'appunto possono essere disciplinati da fonti sub-primarie. Più esattamente gli atti amministrativi di regola applicano leggi e regolamenti tributari ai casi concreti, ma possono anche qualificare fattispecie ovvero contenere apprezzamenti e stime. Essi, cioè, possono completare, specificandola, la disciplina normativa senza però poter ponderare gli interessi (pubblici e privati) coinvolti. Il che vale per gli atti amministrativi generali (destinati ad una pluralità di destinatari indeterminati ed indeterminabili a priori), ma vale anche e a maggior ragione per gli atti amministrativi individuali. Gli atti amministrativi che indirizzano l'azione di accertamento, quali (possono essere e) sono innanzi tutto gli interpelli generali, di cui all'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, difettano di discrezionalità, in quanto anch'essi sono destinatari della riserva di legge *ex art. 23 Cost. in ordine ad an e quantum debeat*.

Detto questo, richiamando il succitato orientamento della Suprema Corte, l'atto impositivo non presenta una vincolatività piena ed assoluta, richiedendosi l'attività di sussunzione dell'ente impositore, tant'è che lo Statuto del contribuente discorre di “*motivazione*”, concetto questo che non potrebbe attagliarsi ad un atto vincolato vero e proprio. Ad essere coerenti, bisognerebbe affermare l'esatta prevedibilità dell'atto tributario, cosa che, come insegna la Corte, è invece da escludere.

13. La normale discrezionalità dell'attività di riscossione quale autotutela esecutiva

Si osserva in dottrina (A. Guidara, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2020, 1, 5) che, dal punto di vista della possibile discrezionalità del soggetto emittente, atti di accertamento e di riscossione non possono essere posti sullo stesso piano. Questo perché l'interesse pubblico alla riscossione, si incontra con una pluralità di interessi,

aventi anch'essi dignità costituzionale, chiamati in causa dalla realizzanda compressione della sfera patrimoniale del contribuente; e la non sempre agevole composizione di tali interessi fa avvertire maggiormente, e più che nell'accertamento, l'esigenza di innalzare la qualità dell'azione amministrativa, ma anche di garantire pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale. Questa esigenza non si pone nell'accertamento ove rileva soltanto il fine della distribuzione dei carichi fiscali in conformità alla capacità contributiva, eventualmente composto con fini agevolativi, di cui però può farsi interprete solo il legislatore. Ne consegue che è da escludere che sull'attività di riscossione vi sia un'incidenza diretta dell'art. 23 Cost., il quale riguarda *an e quantum debeat*, a differenza di quanto avviene per l'attività di accertamento che, consistendo nella determinazione autoritativa di imponibile ed imposta, soggiace *in toto* a tale riserva di legge. Il che, poi, è coerente con la riconduzione del potere di riscossione a quello di coazione della pubblica amministrazione, più comunemente conosciuto come esecutorietà dell'azione amministrativa o autotutela esecutiva, che è tipicamente discrezionale.

Più precisamente l'attività di riscossione soggiace alla riserva di legge *ex art. 23 Cost.* limitatamente a esistenza e entità del debito tributario, rispettivamente presupposto e misura della stessa, in relazione ai quali l'amministrazione non dispone di alcuna discrezionalità (non sono possibili discrezionali rinunce o transazioni, pure sostenute, e sono incostituzionali le letture in tal senso, talvolta fornite, di istituti esistenti). E siccome tali elementi sono determinati in sede di accertamento e l'attività di riscossione è conseguente e strumentale a quella di accertamento, si può concludere che essa è indirettamente condizionata dalla riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, ossia quest'ultima ha un'incidenza mediata su di essa.

Più esattamente, laddove accertamento e riscossione si sovrappongono (riscossione fisiologica, liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni, avvisi di accertamento esecutivi), la riserva di legge opera *tout court*, escludendo ogni discrezionalità amministrativa in sede di formazione e comunicazione dei provvedimenti che cumulano le due funzioni.

Per finire, le effettuate riflessioni circa la minore latitudine della riserva di legge in materia di riscossione fanno derivare anche la possibilità di accordi amministrativi *ex art. 11* della legge n. 241/90 in sede di riscossione.

14. La motivazione *per relationem*

L'obbligo di motivazione è stato previsto espressamente dall'art. 7 dello Statuto del Contribuente, il quale ha sancito che “*Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241*”.

La fermezza della posizione assunta dal legislatore in favore del principio del *clare loqui* è tuttavia mitigata dalla cd. motivazione *per relationem*, attraverso cioè il rinvio ad un altro atto purché conoscibile. Si afferma

in giurisprudenza che “nel regime introdotto dall’art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l’obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche “per relationem”, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all’atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l’insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell’atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente — ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale — di individuare ‘i luoghi specifici dell’atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento” (cfr. Cass. 6914/2011; Cass. 15348/2016).

La disciplina della motivazione viene, tra l’altro, in rilievo nell’art. 3, comma 3 della l. 241/90 in base al quale “se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell’amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest’ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l’atto cui essa si richiama”.

Ebbene, si ritiene che le disposizioni contenute nel capo I della legge n. 241/90, costituendo la base della disciplina giuridica comune ad ogni manifestazione di svolgimento dell’azione amministrativa, si estendono anche all’attività dell’Amministrazione finanziaria.

Si afferma, quindi, in giurisprudenza che l’obbligo di motivazione della cartella di pagamento deve intendersi esteso anche all’indicazione ed alla comprensione delle modalità di calcolo degli interessi e dei compensi di riscossione di cui viene intimato il pagamento, pure nel caso in cui la stessa rappresenti l’atto consequenziale di un prodromico avviso di accertamento (Cass. Civ., Sez V, 26 marzo 2014, n. 7056).

Sulla motivazione degli atti fiscali si registra però un recente orientamento dottrinale (C. Califano, La motivazione degli atti impositivi, Torino, Giappichelli, 2012, 253 ss.) secondo cui la motivazione rientra tra gli elementi sostanziali dell’atto tributario, la cui conseguenza, nei casi di silenzio della legge sarebbe la nullità di cui all’art. 21 *septies*, ma con gli effetti, più mitigati voluti dal legislatore tributario. Da ciò deriverebbe l’impossibilità di applicare l’art. 21 *octies* e la motivazione postuma, fermo restando che, ad opinare diversamente, il giudice andrebbe a sostituirsi all’Amministrazione Finanziaria ed a sanare il vizio motivazionale denunciato.

Resta però da chiedersi se la motivazione *per relationem* postuli che l’atto richiamato sia allegato, atteso che l’art. 7 dello Statuto del contribuente dispone che se la motivazione fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’avviso che lo richiama. Per vero, come si osserva in dottrina, “in tale contesto incide però la circostanza che, se, da un lato, l’art. 7 dello Statuto richiede che gli atti su cui si fonda la motivazione di un avviso di accertamento siano necessariamente allegati allo stesso, dall’altro, l’art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 (come modificato dall’art. 1 del D.Lgs. n. 32/2001) prevede che, in alternativa, si possa riportare, direttamente nell’atto impositivo, il contenuto essenziale di tali documenti?” (cfr. A. Russo, in Fisco, 2021, 8, 786).

Sul punto si registra un consolidato indirizzo secondo cui l'obbligo di allegazione, sancito dalla norma, non deve estendersi anche agli atti di cui il contribuente abbia già avuto *“integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione; infatti, un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli”* (ex multis, Cass. n. 27125/2016 e Id. n. 407/2015).

Tale indirizzo è confermato dal recente orientamento della Cassazione (ordinanza n. 593/2021) secondo cui la nullità dell'accertamento, per vizio di motivazione, non può essere dichiarata se gli atti richiamati, ancorché non allegati, risultino conoscibili dal contribuente. Il problema è che non è chiaro quando l'atto oggetto di *relatio* sia da considerare conoscibile. La giurisprudenza è divisa, potendosi comunque ritenere conoscibili gli atti sottoposti a pubblicità legale come gli atti regolamentari.

La questione si pone sovente per gli atti coi quali l'Amministrazione accerta l'imposta di registro, dovendosi stabilire se vi sia l'onere di allegare la sentenza cui il tributo si riferisce. Di recente, la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 4165/2021, ha fatto leva sulla coerenza della motivazione *per relationem* con l'esegesi dell'art. 10, comma 1, della Legge n. 212/2000 secondo cui i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al *“principio della collaborazione e della buona fede”*. Tuttavia la Suprema Corte ha ritenuto necessaria tale allegazione con un'altra recente ordinanza, affermando che *“l'obbligo di allegazione agli atti dell'Amministrazione finanziaria degli altri atti cui i primi facciano riferimento, previsto dall'art. 7, comma 1, della Legge n. 212/2000, finalizzato a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, impone che all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro sia allegata la sentenza che ne costituisce il presupposto; diversamente, il contribuente sarebbe costretto ad una attività di ricerca, tale da tradursi in una ingiustificata compressione dell'esercizio del suo diritto di difesa”* (cfr. Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 17/02/2021, n. 4112).

Il problema, quindi, rimane aperto dovendosi stabilire caso per caso se, il semplice fatto che il contribuente fosse parte di quel giudizio, gli consentisse di rendersi edotto delle ragioni del tributo.

15. La motivazione postuma

Questo tema assume un carattere addirittura nevralgico, in quanto sovente, in sede di costituzione o comunque in corso di giudizio, l'amministrazione finanziaria adduce elementi non rappresentati in sede di accertamento per sostenere le ragioni a base della pretesa tributaria o comunque tale esatta corrispondenza non è sempre ben desumibile dagli atti del giudizio. Si tratta di comprendere se il giudice possa fondare la sua decisione su tali elementi.

E' il tema della cd. motivazione postuma che tanto ha interessato la giurisprudenza amministrativa ma gli iniziali entusiasmi sono stati presto sopiti dal fermo orientamento del Consiglio di Stato secondo cui è

inammissibile l'integrazione postuma operata in sede di giudizio, mediante atti processuali, o comunque scritti difensivi. La motivazione costituisce infatti il contenuto infungibile della decisione amministrativa, anche in ipotesi di attività vincolata e, per questo, un presidio di legalità sostanziale insostituibile, nemmeno mediante il ragionamento ipotetico che fa salvo, ai sensi dell'art. 21-*octies*, comma 2, della legge n. 241 del 1990, il provvedimento affetto dai cosiddetti vizi non invalidanti (Consiglio di Stato, sezione VI, n. 2843 dell'11 maggio 2018; *id.* sezione terza, 7 aprile 2014, n. 1629; Corte Costituzionale, ordinanza n. 92 del 2015).

Ne consegue che non vi sono spazi per una motivazione postuma in diritto tributario soltanto perché il potere impositivo, come sopra rilevato, ha natura (quasi) vincolata. Lo stesso Consiglio di Stato ha precisato però che nel processo amministrativo l'integrazione in sede giudiziale della motivazione dell'atto amministrativo è ammissibile se effettuata mediante gli atti del procedimento – nella misura in cui i documenti dell'istruttoria offrano elementi sufficienti ed univoci dai quali possano ricostruirsi le concrete ragioni della determinazione assunta – oppure per mezzo dell'emanazione di un autonomo provvedimento di convalida (art. 21 *nonies*, secondo comma, della legge n. 241 del 1990).

Tale orientamento può essere mutuato nel processo tributario, nel senso che l'Amministrazione Finanziaria può sì addurre elementi non esattamente ritraibili dal provvedimento impugnato ma comunque ricavabili dagli atti del procedimento.

Il tema è stato affrontato anche in sede tributaria e precisamente in un caso in cui l'Amministrazione, nel contrapporsi all'impugnativa di un atto di classamento aveva tentato di ovviare alla denunciata carenza motivazionale con la produzione in giudizio di un elenco di relativi fabbricati con caratteristiche simili a quelle dell'immobile interessato dal nuovo classamento, rinvenuti nella medesima zona, per i quali era stata operata una modifica della categoria di appartenenza da C/2 a D/8. Ebbene la Corte, nell'accogliere il ricorso e quindi ribaltare il giudizio d'appello, ha precisato che “*tale operazione non può essere ritenuta idonea all'integrazione del contenuto motivazionale dell'atto (Cass. n. 6065 del 2017), atteso che non è consentito all'Amministrazione di sopperire con integrazioni in sede processuale alle lacune dell'atto di classamento per difetto di motivazione*” (cfr. Cass. civ. Sez. V, Sent., 12-10-2018, n. 25450). Come si dirà più avanti è però proprio in materia di atti di classamento che tende ad essere scalfito il principio di divieto di motivazione postuma.

Bisogna poi aggiungere che il vizio di difetto motivazionale è scarsamente accolto in sede giudiziale per il fatto che, mentre in diritto amministrativo la potestà sarebbe comunque riesercitabile dopo una pronuncia di accoglimento per difetto di motivazione questo potrebbe non essere possibile in diritto tributario atteso che gli atti di accertamento sono soggetti a perentori termini decadenziali cosicché il potere impositivo è destinato ad esaurirsi. Questo comporta una maggiore cautela del giudice tributario, fermo restando che la recente disciplina emergenziale, che ha modificato la legge n. 241 del 1990, ha

eliminato o comunque ridimensionato la regola del cd. *one shot temperato*, stabilendo che qualora il provvedimento di rigetto sia annullato successivamente in giudizio, al pubblico potere è impedito riesercitare la funzione adducendo “*per la prima volta motivi ostativi già emergenti dall’istruttoria del provvedimento annullato*”. La ragione, si osserva in dottrina (M. Macchia, in *Giornale di diritto amministrativo*, pag. 733), “*è chiaramente quella di evitare plurime reiterazioni dell’esito sfavorevole e concentrare in un processo l’intera vicenda amministrativa*”. Questo maggiore rigore del legislatore dovrebbe suggerire al giudice tributario di avere meno remore nel valorizzare il difetto motivazionale a fini annullatori.

Si rammenti ad ogni modo che, per i vizi formali, il giudicato che si forma sull’annullamento dell’atto affetto da un vizio solamente formale non impedirà all’amministrazione finanziaria, semprechè non sia nel frattempo maturata una decadenza, di emettere un nuovo atto impositivo immune dal vizio formale che inficiava l’atto precedente ma con il quale venga avanzata la stessa pretesa fatta valere mediante quest’ultimo. Ciò comporta che la statuizione della sentenza sull’atto, solo formalmente viziato, non intacca il potere impositivo dell’amministrazione, che potrebbe, se ancora in termini, far valere nuovamente la pretesa impositiva con un nuovo atto (Corte di cassazione, Ordinanza 12 aprile 2019, n. 10299).

Ora se è vero, come è stato detto più volte in sede giurisprudenziale, che la motivazione è un elemento sostanziale dell’atto questo orientamento non sarebbe applicabile a tale ipotesi patologica per cui, a prescindere dalla maturata decadenza, il potere impositivo non sarebbe più esercitabile.

In conclusione, l’atto impositivo privo di adeguata motivazione è meritevole di annullamento sarebbe quindi non più reiterabile.

16. Il principio di affidamento

Si è già evidenziato che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria devono ispirarsi ai principi di collaborazione e buona fede e che tale principio è ormai consacrato anche in diritto amministrativo con la legislazione emergenziale Covid.

Si osserva in dottrina (M. Logozzo, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2018, 6, 2325) che “*tale ultimo principio ha quale corollario il principio del legittimo affidamento esplicitamente richiamato dall’art. 10, l. n. 212 del 2000, ove si rinviene una specifica scusante per il contribuente che abbia riposto il proprio affidamento e si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell’Amministrazione finanziaria, successivamente modificate dalla medesima, per cui viene esclusa l’irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi moratori*?”. Ebbene il principio di affidamento si è affermato prepotentemente nei rapporti tra le Amministrazioni e i consociati tant’è che la tutela del legittimo affidamento del destinatario dei provvedimenti amministrativi costituisce proprio un limite all’azione della pubblica amministrazione, la quale, nel rispetto dei principi fondamentali fissati dall’art. 97 della Costituzione, è

tenuta ad improntare la sua azione non solo agli specifici principi di legalità, imparzialità e buon andamento, ma anche al principio generale di comportamento secondo buona fede, cui corrisponde l'onere di sopportare le conseguenze sfavorevoli del proprio comportamento che abbia ingenerato nel cittadino incolpevole un legittimo affidamento. La tutela del legittimo affidamento può essere accordata, però, soltanto a condizione che siano state fornite all'interessato rassicurazioni precise, incondizionate, concordanti nonché provenienti da fonti autorizzate ed affidabili dell'Amministrazione e che tali rassicurazioni siano state idonee a generare fondate aspettative nel soggetto cui erano rivolte (Tar Lazio, Roma, sez. I, 16 maggio 2012, n. 4455).

Nonostante la formulazione letterale della norma di cui al citato art. 10, ci si chiede se, nell'ipotesi in cui l'amministrazione finanziaria fornisca al contribuente istruzioni chiare, precise, specifiche e personali, attraverso atti amministrativi formali, non siano dovuti non solo le sanzioni e gli interessi, ma anche il tributo.

La Corte di Cassazione (sentenza 8 febbraio 2017, n. 12635), in contrasto con un orientamento giurisprudenziale più risalente nel tempo, sostiene la tesi della tutela "parziale" (cioè limitata all'esclusione di sanzioni e interessi), mentre la dottrina utilizza argomenti per affermare, anche sulla base della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che, almeno in alcune fattispecie particolari, debba essere assicurata la tutela "piena" del contribuente (ossia, l'inesigibilità del tributo). Ciò anche valorizzando il visto principio di leale collaborazione tra amministrazione e contribuente e, quindi, il principio di buona fede almeno in presenza di atti formali dell'Amministrazione relativi ad una fattispecie concreta.

17. Il rapporto tra forma e sostanza: prevale sempre la prima ?

Sovente ci si interroga su tale rapporto, facendosi prevalere la prima. Così come nel caso in cui il contribuente invochi l'esenzione dal tributo Tari, documentando di provvedere autonomamente al servizio di smaltimento dei rifiuti speciali. Le deduzioni sollevate vengono solitamente respinte, in quanto, come confermato di recente dal Supremo Collegio (Corte di cassazione 30 gennaio 2018, n. 2271), spetta al contribuente provare che una determinata parte di superficie aziendale non è produttiva di rifiuti ovvero produce rifiuti non assimilabili agli urbani; tale dimostrazione non può essere resa in sede giudiziale ma deve essere fornita all'Amministrazione previa dichiarazione allo stesso Ente con cui si afferma il presupposto per l'esenzione o riduzione del tributo. L'ambito del tributo per cui si controverte è invero connotato da uno spiccato onere collaborativo del contribuente il cui tempestivo e corretto esercizio condiziona la spettanza del più favorevole regime invocato.

Valorizzando ancora una volta il confronto col diritto amministrativo, deve rilevarsi che in tale branca ordinamentale si è affermato ormai da tempo un principio di prevalenza della sostanza sulla forma, tanto che si discorre financo di "*soccorso istruttorio processuale*" (Cos. Stato, Sez. III, 2 marzo 2017, n. 975).

Potrebbe quindi essere mutuato il principio sancito da tale giurisprudenza nei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente nel senso che è possibile l'intervento giudiziale quando la documentazione offerta sia tale da dimostrare la sussistenza del presupposto costitutivo dell'esenzione senza che l'amministrazione sia chiamata ad espletare valutazioni di stampo discrezionale.

18. Il difetto di sottoscrizione

Secondo un orientamento consolidato della giurisprudenza amministrativa la mancanza della sottoscrizione non ha ricaduta esiziale sull'atto quando non sia revocabile in dubbio la paternità dell'atto in capo all'amministrazione emanante. Secondo una tesi più recente si afferma invece più decisamente che un atto amministrativo che non risulta sottoscritto dalla persona indicata come firmataria né con firma autografa né con sottoscrizione digitale, né riporta altre indicazioni di conformità rispetto ad un eventuale originale firmato e depositato presso l'Ufficio, deve ritenersi affetto da nullità, in quanto la sottoscrizione costituisce un elemento essenziale del provvedimento amministrativo e dalla sua omissione non può che discenderne la nullità, secondo il tenore della norma all'art. 21 *septies*, lett. a), della legge n. 241/1990. Si registra in tal modo un certo parallelismo con la posizione assunta dalla giurisprudenza della Cassazione (C. cass., sez. V, ord. n. 16844 del 7 agosto 2020) secondo cui *“in base all'art. 42, commi primo e terzo, del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (addetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della P.A. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'articolo 42, commi primo e terzo, dinanzi citato (Cass. n. 14195/2000)”*.

Anche precedente orientamento è suscettibile di vaglio critico in quanto postula l'applicazione dell'art. 21 *septies* in diritto amministrativo che invece è tutta da verificare, non potendosi consentire di configurare un'ipotesi di nullità dell'atto impositivo al di fuori di ogni espressa previsione di legge. Il parametro normativo rimane quindi il menzionato art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600.

19. L'atto di accertamento va notificato o solo spedito entro un termine perentorio ?

Su questa problematica interpretativa la giurisprudenza è profondamente divisa, in particolare per quanto attiene ai tributi locali per i quali è previsto un termine decadenziale quinquennale e un termine di prescrizione parimenti quinquennale. Il problema deriva dal fatto che per la decadenza sembra valere il principio di scissione o cd. postalizzazione mentre per la prescrizione sembra valere invece il principio di ricezione trattandosi di atto giustappunto recettizio. Si tratta probabilmente di un errore sistematico nel quale il legislatore è incorso (legge Finanziaria 2007, art. 1, comma 161, legge n. 296/2006), quanto ha

ampliato il termine decadenziale per i tributi locali portandolo da 3 anni (art.12, comma 1 del previgente D.lgs.n°504/1992) a cinque anni senza avvedersi che esso andava a coincidere con quello prescrizione, che solitamente è più ben lungo rispetto al primo. Sembra lasciarsi preferire la posizione che opta per la prima tesi. Per il termine decadenziale trova infatti applicazione il principio della scissione soggettiva tra i due momenti di perfezionamento delle operazioni di notificazione tra notificante e destinatario. Sul punto, la Corte di Cassazione, più volte investita della questione, ha precisato che *“in tema di avviso di accertamento notificato a mezzo posta, ai fini della verifica del rispetto del termine di decadenza che grava sull’Amministrazione finanziaria, occorre avere riguardo alla data di spedizione dell’atto e non a quella di ricezione dello stesso da parte del contribuente, atteso che il principio della scissione degli effetti della notificazione per il notificante e per il notificato si applica in tutti i casi in cui debba valutarsi l’osservanza di un termine da parte del notificante e, quindi, anche con riferimento agli atti d’imposizione tributaria”*. (Cassazione ord. nr. 18643/2015; Cassazione ord. nr. 22320/2014). Invero, in base al principio di *“anticipazione”*, gli effetti di ogni tipo di notifica devono essere ricollegati, per quanto riguarda il notificante, al solo compimento delle formalità fissate dalla legge a suo carico, vale a dire alla consegna dell’atto all’agente notificatore, essendo la successiva attività di quest’ultimo sottratta al controllo e alla sfera di disponibilità dello stesso notificante.

La soggezione alla disciplina decadenziale invece che a quella prescrizione può farsi derivare dalla circostanza che prima dell’accertamento l’amministrazione non è in grado di esercitare il diritto di credito fiscale tant’è che la disciplina prescrizione si applica ai soli pagamenti derivanti da una dichiarazione originaria (o successivamente variata) che non richiede alcun accertamento preventivo (Cass. sen. 11497/13; sen. 20213/15; sen. 22248/15). Bisognerebbe quindi distinguere a seconda dell’individuazione del momento genetico del diritto di credito, dovendosi far prevalere la prescrizione (che afferisce al diritto) rispetto alla decadenza (che afferisce alle facoltà che promanano dal diritto) in quanto il diritto, a monte, è logicamente antecedente rispetto al coacervo delle facoltà a valle.

Bisogna ad ogni modo rilevare che opta per la seconda tesi quella parte della giurisprudenza che si mostra particolarmente sensibile ad esigenze di certezza cosicché eventuali ritardi dell’agente postale andrebbero a gravare sull’amministrazione invece che al contribuente.

Sul punto vale evidenziare che la Corte di cassazione, con l’ordinanza n. 15545/2020 del 21 luglio 2020 ha invitato il Primo Presidente a rimettere alle sezioni unite la questione suddetta, osservando, a sostegno della tesi secondo cui prevale il regime della prescrizione, che questa non solo si lascia preferire per evitare una eccessiva espansione del principio di scissione, facendo così ricadere sul contribuente l’incertezza dei tempi di notificazione a volte particolarmente lunghi, ma sembra essere implicitamente confermata dalla legislazione emergenziale relativa alla pandemia da Covid laddove, all’art. 157, comma 1, del d.l. n. 34/2020 (cd. Decreto rilancio) ha codificato il principio di scissione per gli atti impositivi tributari *“la cui decadenza matura tra l’8 marzo e il 31 dicembre 2020”*. Alla luce di tale disposizione normativa, osserva la

Corte, “*argomentando a contrario, se ne ha che un simile principio non sembra potersi ricavare dalla normativa previgente, giacché in siffatta evenienza il legislatore emergenziale non avrebbe avuto ragione di adottare una simile norma (o meglio, avrebbe dovuto connotarla diversamente, tenuto conto della sua finalità)è...*”] si tratta di comprendere - qualora le Sezioni Unite dovessero eventualmente risolvere in senso estensivo la questione dapprima esaminata - se il principio della scissione degli effetti della notificazione sia applicabile quando essa non sia effettuata dall'ufficiale giudiziario, ma dal messo speciale autorizzato, ex art. 60, comma 1, lett. a), d.P.R. n. 600/1973 e art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992, che (a prescindere dalla qualifica formale da attribuire allo stesso, ossia se si tratti di dipendente dell'Agenzia delle Entrate, o di mero incaricato) è pur sempre un organo ad essa interno; - così stando le cose, il Collegio ha fondato motivo di dubitare possa in tal caso ravvisarsi quella esigenza del bilanciamento degli interessi che costituisce il fondamento del suddetto principio della scissione, come pure argomentato da Cass., Sez. Un. n. 12332/2017, perché il tempo occorrente per il perfezionamento della notifica continua a scorrere sotto il totale controllo della stessa Agenzia delle Entrate (cui è riferibile il messo notificatore speciale, in base al detto rapporto organico)”.

Conviene monitorare gli sviluppi della vicenda dovendosi auspicare un orientamento, quale che sia, unitario.

20. Il potere di autotutela

E' questo un tema di particolare interesse per gli studiosi dei rapporti tra diritto amministrativo e diritto tributario, dovendosi stabilire quale sia il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria ed i suoi stessi atti ovvero tra la prima e la potestà che le compete. E' ciò sia *ex officio* (eventualmente *in bonam* o *in malam partem*) sia su istanza del contribuente (*in bonam partem*).

Non è questa la sede per affrontare il tema (vastissimo) dell'autotutela in diritto amministrativo, potendosi soltanto riportare il principio, peraltro compendiato in una sentenza del Consiglio di Stato che ho avuto l'onore di redigere (sez. IV, sentenza n. 1959 del 28 marzo 2018), secondo cui non trattasi di un potere distinto ed autonomo essendo immanente al potere originariamente esercitato, in quanto questo implica anche la possibilità per l'Amministrazione di “*tornare sui propri passi*”. Traslato tale principio nell'ambito del diritto tributario si dovrebbe quindi affermare che all'amministrazione finanziaria spetti sempre e comunque di riesaminare le proprie determinazioni sia in favore che contro il contribuente.

21. Gli ostacoli all'ammissibilità di un generale potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria

Come alcuni studi hanno recentemente rilevato (E. Manoni, in Dir. e Prat. Trib., 2018, 5, 2054) inizialmente la dottrina aveva mostrato resistenze a riconoscere il potere di *ius poenitendi* in capo all'Amministrazione finanziaria e ciò era dovuto, principalmente, a due ordini di ragioni:

1. da un lato, l'assenza di un riferimento normativo, il quale si sarebbe reso necessario considerata l'autonomia raggiunta dal diritto tributario;
2. dall'altro la ritrosia che avrebbe mostrato il soggetto pubblico nell'annullare i propri atti, in quanto ciò sarebbe stata *“un'implicita ammissione del cattivo esercizio dell'azione amministrativa”*.

Parte della giurisprudenza di merito (Comm. centr., sez. VIII, 13 maggio 1988, n. 4183) aveva cercato di supplire a tale mancanza normativa ricercando il fondamento del potere che ne occupa nell'art. 43, 3° comma, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e nell'art. 57, 4° comma, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, i quali dispongono che fino alla scadenza del termine previsto per l'esercizio del potere accertativo, la ricostruzione della posizione fiscale del contribuente possa essere rettificata con integrazioni o modificazioni in aumento, mediante la notifica di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale impostazione appariva criticabile, in quanto attribuiva all'Amministrazione il potere di agire in autotutela per ritirare l'atto impositivo solo nel caso di una variazione in aumento dell'imponibile; si trattava, quindi, di una riedizione del potere pubblico solo a favore dell'Ente impositivo, non potendo lo stesso essere azionato qualora, invece, il contribuente avesse ritenuto che l'avviso presentasse vizi sostanziali o formali o procedurali.

22. L'espressa previsione normativa in materia di autotutela

E' quindi intervenuto il Governo, emanando il d.p.r. 27 marzo 1992, n. 287, recante il regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle Finanze, il cui art. 68, 2° comma, disponeva: *“salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto”*.

L'art. 2 *quater* d.l. 30 settembre 1994, n. 564 definisce la sfera di autotutela, riferendosi al *“potere di annullamento o di revoca (...) degli atti illegittimi o infondati”* con formula che non è scevra da ambiguità. Si è ritenuto di intendere il concetto di *“infondatezza”* quale categoria afferente ai vizi di natura sostanziale relativi all'*an* e/o al *quantum* della pretesa impositiva. Del resto è la stessa normativa regolamentare a confermare tale lettura della nozione di *“infondatezza”*, laddove viene previsto, agli artt. 1 e 2 del d.m. 11 febbraio 1997, n. 37, che il potere di ritiro dell'atto è da esercitare *“nei casi in cui sussista l'illegittimità dell'atto o dell'imposizione”*. Se l'illegittimità è rimedio avverso vizi inerenti alla forma dell'atto ed alla procedura impositiva, ne consegue, *de plano*, che l'infondatezza riguardi l'aspetto sostanziale del provvedimento di accertamento. Sulla base di quanto innanzi *“è, pertanto, da considerare cum grano salis la natura delle patologie contenute nell'elencazione di cui all'art. 2, 1° comma, del d.m. de quo, le quali costituiscono una mera bussola che dovrebbe orientare gli Uffici”* (E. Manoni cit.).

Il legislatore si preoccupa di individuare delle ipotesi meramente esemplificative, tant'è che utilizza la locuzione “*tra l'altro*”, la quale precede l'elenco contenuto dalla norma, ma lo stesso legislatore ha stabilito anche che “*l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all'annullamento [...] nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione*”. In realtà, le ipotesi contemplate discorrono di “*evidente errore logico o di calcolo*”, “*errore sul presupposto dell'imposta*”, “*sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati*”, ipotesi che si riconducono non alla categoria dell'illegittimità quanto a quella dell'infondatezza. Gli stessi non possono considerarsi dei meri vizi formali, in quanto riverberano i propri effetti sull'esistenza e/o sull'ammontare del credito tributario (connotandosi quali patologie della pretesa).

Ne consegue come di vero e proprio potere di annullamento *ex officio* possa parlarsi solamente in riferimento a tutti quegli errori che attengono all'imposizione, i quali ridondano nelle valutazioni e nelle determinazioni riguardanti l'imponibile ed il presupposto impositivo, nei suoi aspetti oggettivi e soggettivi, minando la fondatezza del provvedimento. Non sembra che l'ente impositore abbia anche il potere di emendare l'atto per meri vizi di legittimità.

In conclusione, il dato testuale della norma in materia di potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria è ora valorizzato per estendere detto potere anche ai vizi formali ora invece per ricondurlo ai soli vizi sostanziali.

23. La convalida dell'atto di accertamento

Nel caso di vizi formali (categoria in cui può ricondursi, ad esempio, la carenza di motivazione, l'omessa indicazione delle aliquote), i quali sono sintomatici della censura di “*illegittimità*”, l'avvenuto riscontro della sussistenza degli stessi dà luogo alla convalida dell'atto impositivo (viene rimosso il vizio, il che fa sì che il provvedimento rimanga in vita con consolidamento degli effetti). Non si tratterebbe, quindi, di una vera e propria autotutela.

Si può quindi affermare che i vizi formali non attengono al potere di autotutela perché non innescano un riesame complessivo del potere impositivo già esercitato ma comportano soltanto la convalida dell'atto emesso.

24. Autotutela (obbligatoria) e presunzione di distribuzione ai soci di utili non dichiarati dalla società a ristretta base azionaria

Viene in evidenza la fattispecie incentrata sull'accertamento condotto dall'Amministrazione finanziaria sulla base dell'utilizzo della presunzione di distribuzione ai soci di utili non dichiarati dalla società a ristretta base azionaria. In tal caso, così come il maggiore reddito accertato a carico della società ha costituito il fondamento fattuale e giuridico per imputare al socio (in via derivata e presuntiva) un

maggior reddito da partecipazione, una volta venuto meno quel presupposto per effetto della sopraggiunta declaratoria giudiziale di annullamento del reddito societario, l'Ufficio non può esimersi dall'adottare, nei confronti dei soci, un *contrarius actus*, ovvero sia un provvedimento di secondo grado che assume l'identica struttura di quello precedente, salvo che per il dispositivo, di segno contrario, il quale ne dispone l'annullamento. Trattasi quindi di un'ipotesi, del tutto peculiare, di autotutela obbligatoria.

25. Segue: il limite del giudicato ed il potere di sospensione

Deve osservarsi che l'art. 68, 2° comma, d.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, nel prevedere che gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possano procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti illegittimi o infondati fa salvo il limite del giudicato. La norma, infatti, recita: *“Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto”*. Per vero, l'art. 2 *quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, prevede a sua volta che *“con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità degli atti illegittimi o infondati”*. Tale articolo è stato modificato dall'art.11 del decreto legislativo del 24 settembre 2015 n. 159 che ha aggiunto il comma 1 *bis* che disciplina il potere di sospensione dell'atto tributario: *“Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato”*.

Ci si chiede (E. Manoni, cit.) se a tale nozione possa essere assimilata anche quella di *“definitività”* del provvedimento derivante dal decorso dei termini di impugnazione o dal rigetto del ricorso per motivi di inammissibilità. L'utilizzo, da parte del legislatore, della locuzione *“non impugnabilità”*, seppur generica, lascerebbe intendere come la stessa possa ben riferirsi anche a quegli atti che siano inoppugnabili o per avvenuta decadenza dai termini di contestazione o perché, seppur il ricorso sia stato proposto, lo stesso sia stato, poi, dichiarato inammissibile ed in relazione ai quali l'accertamento tributario (recato in essi) sia, per tal ragione, divenuto definitivo. La *“non impugnabilità”* non sembrerebbe, quindi, essere concetto differente dalla *“non impugnazione”*.

Il tipo di sentenza che il giudice deve pronunciare dipende, inevitabilmente, dalle patologie che affliggono il provvedimento e che vengono censurate dal contribuente. Se l'impugnazione verte su contestazioni afferenti agli aspetti formali o procedurali (esemplificativamente, assenza di motivazione, mancanza di sottoscrizione), il giudice è chiamato a pronunciarsi solo su di esse, senza dover esaminare la legittimità e la fondatezza dell'*an* e del *quantum* dell'imposta, sicché è suscettibile di passare in giudicato unicamente l'accertamento del diritto all'annullamento o al non annullamento di quell'atto per il vizio formale eccepito. Ne consegue che il limite del giudicato vale nei limiti di tale statuizione del giudice.

Si ricordi che la potestà di autotutela è vincolata. Non vi sono, pertanto, altri interessi da ponderare e comparare, attesa l'assoluta rilevanza di quello generale (dell'Amministrazione finanziaria e del cittadino-contribuente) a che ciascun cittadino sia destinatario di una tassazione conforme alla legge ed espressiva della propria capacità contributiva, così come ritraibile dai principi della Costituzione (artt. 23, 53 e 97)

26. Autotutela sostitutiva

Per autotutela "sostitutiva", come nel caso della convalida, si intende quella con la quale l'Amministrazione annulla l'atto illegittimo e lo sostituisce con un altro di contenuto sostanzialmente identico, ma privo dei vizi originari. Essa può essere esercitata anche in pendenza di giudizio, perché l'emissione del primo atto non consuma il potere di imposizione (Corte di cassazione sentenza n. 13807 del 6 luglio 2020).

Con riferimento a tale fattispecie "sostitutiva", non è possibile riscontrare uniformità di vedute tra gli operatori, divisi tra chi ritiene che tale tipo di intervento possa essere impiegato solamente per la rimozione di vizi formali e chi sostiene, invece, che possa essere esteso anche ad aspetti sostanziali dell'atto; così come risulta, ancora, oggetto di discordanti opinioni la facoltà dell'Ufficio di utilizzare lo strumento dell'autotutela per annullare e rimettere in aumento un avviso di accertamento ordinario, anche in assenza di elementi sopravvenuti, una volta accortosi di aver commesso un errore di valutazione degli elementi in suo possesso (G. Antico – M. Genovesi, in Fisco, 2020, 38, 3621).

Si ritiene cioè che l'amministrazione non sia vincolata, ai fini della ri-emissione dell'avviso di accertamento, alla sola ricorrenza di vizi formali. In particolare la Corte ritiene che l'ufficio finanziario *"in virtù e in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, ha il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire tutti gli elementi strutturali, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento"* (cfr. Cass. n. 26008/2014).

27. Autotutela sostitutiva e mancanza di elementi sopravvenuti

Trattasi di una fattispecie ampiamente discussa, come detto, riguarda la possibilità dell'Ufficio di ricorrere all'autotutela sostitutiva per annullare e rimettere in aumento un avviso di accertamento, viziato da un errore di valutazione degli elementi in suo possesso, anche in assenza di elementi sopravvenuti.

Secondo un primo orientamento (Cass. n. 11421/2015) l'Ufficio non potrebbe procedere in tale direzione a causa della previsione contenuta negli artt. 43, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e 57, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 che condizionano il potere erariale di integrare gli atti impositivi *"alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi"*. Se invece l'Ufficio utilizza l'accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. n.

600/1973, non ha la necessità di ancorare la sua azione impositiva alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, non subendo tali recuperi i limiti di cui all'art. 43.

Secondo una parte della dottrina (G. Antico-M. Genovesi, cit.) sarebbe auspicabile un'ampia facoltà di intervento dell'ente impositore posto che *“in materia tributaria, l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo”* (cfr. Cass. n. 11579/2018). Infatti, sulla scorta del c.d. principio di perennità della potestà amministrativa, l'amministrazione finanziaria, una volta rimosso con effetto *ex tunc* l'atto illegittimo o infondato, *“conserva ed anzi è tenuta ad esercitare - nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto - la potestà impositiva”* (cfr. Cass. n. 14219/2015).

Ebbene, la Corte di cassazione ha ammesso la possibilità per gli Uffici di adottare atti modificativi di precedenti statuizioni favorevoli al contribuente risultate erranee, non soltanto in presenza di errori formali, ma anche in mancanza di elementi sopravvenuti, a condizione che non sia spirato il termine decadenziale del potere di accertamento e non si sia formato un giudicato sostanziale.

28. L'impugnabilità del diniego di autotutela o del silenzio sull'istanza di autotutela

Veniamo quindi all'analisi dell'altra fattispecie dell'autotutela, quella per così dire provocata dal contribuente che aspira all'eliminazione o al ridimensionamento della pretesa tributaria.

Il tema è stato dibattuto molto negli ultimi anni, anche se recentemente un certo numero di sentenze della Cassazione e la sentenza n. 181/2017 della Corte Costituzionale hanno affermato che la competenza del giudice tributario sussiste solo quando il contribuente fa valere la legittimità del rifiuto ma non per contestare la fondatezza della pretesa tributaria. La Consulta, infatti, con la sentenza 13 luglio 2017, n. 181, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale avanzate nei confronti degli artt. 2-*quater*, co. 1, D.L. 564/1994, conv. con modif. dalla L. 656/1994, *“nella parte in cui non prevede né l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento amministrativo espresso sull'istanza di autotutela proposta dal contribuente né l'impugnabilità – da parte di questi – del silenzio tacito su tale istanza”*, e dell'art. 19, c. 1, d.lgs. 546/1992, nella parte in cui non prevede l'impugnabilità, da parte del contribuente, del rifiuto tacito dell'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela proposta dal medesimo, rispetto agli artt. 3, 23, 24, 53, 97 e 113 Cost.

In particolare, detto pronunciamento ha precisato che l'autotutela tributaria, da tenere distinta dalla autotutela amministrativa generale, costituisce un potere esercitabile d'ufficio da parte delle Agenzie Fiscali in modo discrezionale e non uno strumento di protezione del contribuente, il quale può sollecitarne l'esercizio ma tale segnalazione non comporta l'instaurazione di un procedimento discrezionale ad istanza di parte da concludersi con un provvedimento espresso.

Il ricorso avverso il diniego di autotutela opposto dal Fisco è sì ritenuto ammissibile, ma il sindacato può esercitarsi, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria (Cass, 18999/2018).

In base alla citata giurisprudenza non esiste un dovere dell'amministrazione fiscale di pronunciarsi sull'istanza di autotutela e, mancando tal dovere, il silenzio non equivale ad inadempimento o ad un diniego, con la conseguenza che il silenzio dell'amministrazione sulla domanda di autotutela non è impugnabile dinanzi ad alcun giudice.

La rilevata natura discrezionale del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria è contestata in dottrina avendo questa osservato che al cospetto di un interesse pubblico ad un'imposizione conforme a legge, nonché del conseguente dovere, per l'Ente impositore, di determinare la pretesa impositiva secondo il principio di capacità contributiva, non residuerebbe alcun profilo di discrezionalità in capo all'Amministrazione dovendo il procedimento di riesame concludersi, dopo la constatazione dell'illegittimità o dell'infondatezza dell'atto, con il suo ritiro.

E' stato quindi effettuato il tentativo di valorizzare in tal senso la nuova previsione recata dal comma 1-*octies* dell'art. 2-*quater* del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, a tenore del quale "*l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente*". La *ratio* di tale previsione sarebbe da rinvenirsi nella circostanza che si è in presenza di un parziale atto di conferma del provvedimento di primo grado, sicché il principio espresso dal predetto articolo potrebbe essere esteso anche al diniego di annullamento (che sarebbe quindi espressivo di riesercizio del potere).

Il problema però è che il diniego dell'autotutela non ha un contenuto precettivo autonomo, sia pur di mera conferma dei precedenti avvisi. Si osserva, quindi, in giurisprudenza che la presentazione di deduzioni difensive riguardanti un atto proprio del procedimento di accertamento e liquidazione tributaria non è idonea a sospendere il termine di decadenza *ex art.* 21 del d.lgs. 546/92 ai fini dell'impugnazione dinanzi al giudice tributario, ma può svolgere esclusivamente la funzione di sollecitare l'esercizio del potere dell'Amministrazione, di natura discrezionale, di annullamento d'ufficio o di revoca dell'atto contestato (Cass. n. 1965/2018).

La fondatezza di tale orientamento trae conferma anche da altre considerazioni, ed in particolare dal fatto che il contribuente si sottrarrebbe al principio decadenziale che informa il processo tributario potendo così ridiscutere, per via traversa, tutte le pretese tributarie non più contestabili in sede giurisdizionale.

Di qui la recente conferma di tale orientamento con la sentenza n. 24032 del 26 settembre 2019, con cui la Corte di Cassazione, consolidando il filone interpretativo in materia, ha affermato che il sindacato del giudice tributario sul provvedimento di diniego dell'annullamento dell'atto tributario divenuto definitivo

è consentito, ma nei limiti dell'accertamento della ricorrenza di ragioni di rilevante interesse generale dell'Amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto, originarie o sopravvenute.

Al contrario, deve escludersi che possa essere accolta l'impugnazione dell'atto di diniego proposta dal contribuente il quale contesti vizi dell'atto impositivo che avrebbe potuto far valere, per tutelare un interesse proprio, in sede di impugnazione prima che divenisse definitivo.

Dunque, appare evidente (come osserva A. Cinex, in *ecnews.it*) che, sulla scorta dell'orientamento giurisprudenziale intervenuto in materia, il sindacato giurisdizionale sul diniego di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'Amministrazione, in relazione ad un interesse generale che giustifichi l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

29. Segue: riflessioni critiche della dottrina

In primo luogo si osserva (E. Manoni, cit.) che il sindacato giurisdizionale deve reputarsi consentito, ma esso non riguarda l'originario atto impositivo, e la pretesa in esso contenuta, bensì il diniego al suo annullamento, totale o parziale che sia, in ragione dell'osservanza o meno delle regole dettate sull'esercizio dell'autotutela, in attuazione dell'interesse generale alla rimozione di un atto, secondo i parametri costituzionali degli artt. 53, sul principio di capacità contributiva, e 97, sul buon andamento dell'attività dell'amministrazione, che ne costituiscono il fondamento. Questo, a maggior ragione, vale in caso di totale inerzia dell'amministrazione.

A seguito di eventuale annullamento da parte del giudice tributario del diniego espresso, totale o parziale che sia, infatti, l'amministrazione sarà solo tenuta a riesaminare l'istanza e, in caso di annullamento del silenzio-rigetto, ad esaminarla per la prima volta, oltre a subire la condanna alle spese di giudizio, secondo le regole della soccombenza, e, qualora, nonostante la pronunciata sentenza, non lo faccia, restando inerte, il contribuente potrà azionare soltanto una domanda di risarcimento danni davanti al giudice ordinario, come, peraltro, riconosciuto dalla stessa giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Se si reputa sussistente il dovere, in capo all'Amministrazione finanziaria, di dare inizio e corso alla procedura di riesame qualora sia investita di una tale richiesta e la stessa non sembri patentemente infondata, ragionevolmente si deve riconoscere, parimenti, anche un dovere di compiere tale attività con l'adozione di un provvedimento espresso, reiettivo o confermativo che sia, del contenuto dell'atto sottoposto al vaglio critico dell'Ufficio.

In un'ottica che valorizza, come nell'incontro odierno, il rapporto di mutua compenetrazione tra l'ordinamento tributario e quello amministrativo, è da rimarcare che questa tesi è sostenuta valorizzando

la previsione di cui all'art. 2, 1° comma, della l. 7 agosto 1991, n. 240, a tenore del quale *“ove il procedimento consegna obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio, la pubblica amministrazione ha il dovere di concluderlo mediante l'adozione di un provvedimento espresso”*, per la cui applicazione nel settore tributario non vi sono ostacoli normativi di sorta. All'obbligo di procedere al riscontro dell'istanza del cittadino-contribuente è consequenziale quello di provvedere, vale a dire di esternazione, da parte dell'Amministrazione, delle determinazioni a cui la stessa è giunta, in punto di presupposti di fatto e di ragioni giuridiche.

La tesi non convince perché dà per scontato che l'istanza di riesame del contribuente comporti la nascita di un preciso obbligo a provvedere; opinare in tal senso potrebbe avere effetti dirompenti nella dinamica dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti a tutto danno della prima.

30. Non impugnabilità del diniego parziale di autotutela

Con la sentenza 10 agosto 2005, n. 16776 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno dichiarato la giurisdizione del giudice tributario circa l'impugnazione di diniego parziale di autotutela.

Con le sentenze 15 aprile 2016, n. 7511 e 6 luglio 2016, n. 13757, la Corte di Cassazione, tuttavia, ha espressamente disatteso le conclusioni cui era pervenuta la pronuncia n. 14243 del 2015, erroneamente focalizzata sulla manifestazione della pretesa, rilevando che, in caso di annullamento parziale in autotutela, non vi è manifestazione di alcuna nuova diversa pretesa lesiva degli interessi del contribuente rispetto a quella già esternata con l'atto autoritativo tipico divenuto definitivo (come, in effetti, è), tale da legittimare l'impugnazione davanti al giudice, essendo stata, anzi, ridotta quella originaria, mentre questo avrebbe, se mai, potuto verificarsi solo se la pretesa fosse stata accresciuta, e concludendo, quindi, per la non autonoma impugnabilità del diniego parziale.

E', però, intervenuto il legislatore, il quale, con l'art. 11 del d.lgs. n. 159 del 2015, ha aggiunto, all'art. 2-*quater* del d.l. n. 564 del 1994, i commi da 1 *sexies* a 1 *octies*, disponendo, con quest'ultimo comma, che, in riferimento ad un atto impositivo, *“l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente”*.

Nella Relazione illustrativa si legge che detta previsione deriva dal fatto che l'autotutela parziale costituisce *“una rettifica dell'originaria pretesa impositiva”* e non si estrinseca, quindi, in un nuovo atto, sostitutivo del precedente annullato, che, invece, risulta impugnabile ai sensi del comma 1 *quinquies* del medesimo articolo.

Di recente, la Corte di cassazione ha tuttavia evidenziato che *“in tema di contenzioso tributario, l'annullamento parziale adottato dall'Amministrazione in via di autotutela o comunque il provvedimento di portata riduttiva rispetto alla pretesa contenuta in atti divenuti definitivi, non rientra nella previsione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e non è quindi impugnabile, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro*

a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento, laddove, invece, deve ritenersi ammissibile un' autonoma impugnabilità del nuovo atto se di portata ampliativa rispetto all'originaria pretesa”.

In base a tale più dettagliato orientamento bisogna quindi concludere la digressione sul complesso tema dell'autotutela *in subiecta materia*, che:

1. non è impugnabile il silenzio sull'istanza di autotutela;
2. non è impugnabile il diniego (totale o parziale) di autotutela se non per ragioni di interesse generale;
3. non è impugnabile il provvedimento riduttivo della pretesa tributaria emesso in sede di autotutela;
4. è impugnabile il provvedimento ampliativo della pretesa tributaria emesso in sede di autotutela.

Si potrebbe tuttavia affermare, mutuando l'orientamento della giurisprudenza amministrativa, che sorge l'obbligo dell'amministrazione di provvedere sull'istanza di autotutela quando non sia ancora decorso il termine per impugnare, non venendo in considerazione, in tal caso, possibili conflitti con il principio decadenziale che governa il processo tributario (sebbene un termine che la Corte Suprema ritiene non suscettibile di sospensione per effetto della domanda stessa).

31. Alcune fattispecie applicative: l'atto di classamento

In punto di motivazione dei provvedimenti di classamento si registra un orientamento giurisprudenziale che tende a ridimensionare l'importanza della ostensione delle ragioni a sostegno della determinazione dell'Ufficio secondo la sua formulazione lessicale così come in dottrina si valorizza la natura quale atto di certazione del classamento cosicché il vaglio del giudice deve porsi non su un piano sintattico-formale quanto sostanziale, dovendosi cioè rilevare *ex actis* gli elementi materiali a sostegno della riclassificazione operata dall'Ufficio. Nel caso specifico dell'impugnativa vertente su tale tipologia di atti assume quindi cittadinanza se non proprio una motivazione postuma in senso proprio (comunque, come detto, non consentita: C. Cass., sez. trib., 12 ottobre 2018, n.25450) quanto un chiarimento in giudizio da parte dell'Ufficio, in grado cioè di lumeggiare quegli elementi di fatto che hanno orientato le sue valutazioni sebbene non pienamente ostesi nel contesto del provvedimento impugnato. Si afferma, quindi, in sede pretoria, in ordine alla complessa tematica della motivazione degli atti di classamento, che “*qualora l'attribuzione della rendita catastale avvenga a seguito della procedura disciplinata dall'art. 2 del Dl. n. 16/93, convertito in Legge n. 75/93, e dal Dm. n. 701/94 (cd. Procedura “Docfa”), l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beni classati. Dove, in caso contrario – e cioè nell'ipotesi in cui la discrasia non derivi dalla stima del bene ma dalla divergente valutazione degli elementi di fatto indicati dal contribuente – “la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate, sia per consentire il pieno esercizio del diritto*

di difesa del contribuente, sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso". Dunque, in ipotesi di classamento di un fabbricato mediante la Procedura "Docfa", l'atto con cui l'Amministrazione disattende le indicazioni date dal contribuente deve contenere un'adeguata ancorché sommaria motivazione che delimiti l'oggetto della successiva ed eventuale controversia giudiziaria. L'Ufficio non può limitarsi a comunicare il classamento che ritiene adeguato, ma deve anche fornire un qualche elemento che spieghi perché la proposta avanzata dal contribuente con la "Docfa" viene disattesa" (cfr. Ctr Toscana, n. 1 del 7 gennaio 2019).

Recenti sviluppi dottrinali e giurisprudenziali in materia amministrativa, ispirati anche dall'introduzione dell'art. 21-*octies*, 2° comma, l. n. 241 del 1990, e la natura certativa del classamento, inducono, però, ad indagare sulla ammissibilità della cd. motivazione postuma (G.Salanitro, *Dir. e Prat. Trib.*, 2018, 5, 2116).

Secondo la giurisprudenza maggioritaria si può ritenere l'obbligo di motivazione soddisfatto con l'indicazione dei dati oggettivi e della classe solo quando gli elementi di fatto indicati nella dichiarazione presentata dal possessore non sono stati disattesi dall'ufficio e risultino, perciò, immutati, di tal che la discrasia tra la rendita proposta e la rendita attribuita sia la risultanza di una valutazione tecnica sul valore economico dei beni tassati.

32. Tarsu e servizio pubblico

Si rammenti, al riguardo, che la Cassazione (Cass. civ. Sez. V Ord., 27 settembre 2017, n. 22531) ha precisato che la fruizione della riduzione della tarsu prevista dal comma 4 dell'art. 59, d.lgs. n. 507 del 1993, per il caso di mancato svolgimento del servizio di raccolta dei rifiuti o per la sua effettuazione in grave violazione delle prescrizioni previste dal regolamento locale per la gestione dei rifiuti, prescinde da qualsiasi accertamento in ordine alla responsabilità del Comune per il mancato servizio: tale agevolazione spetta solo in forza dell'oggettivo verificarsi delle ipotesi di disservizio previste dal medesimo comma 4, dell'art. 59 cit., la cui sussistenza dovrà esser adeguatamente dimostrata dal contribuente.

33. Principio di proporzionalità

Un'applicazione di tale principio, che si affermato con prepotenza nel diritto amministrativo, con ricaduta applicativa sulla materia tributaria, si rinviene nella sentenza del Consiglio di Stato 26 giugno 2017, n. 3108, secondo cui la delibera del Comune che prevede l'aumento della TARSU deve essere adeguatamente motivata e deve rispettare il principio della proporzionalità: le ordinarie abitazioni civili sono abitate durante tutto l'anno salvo i casi degli immobili utilizzati durante le vacanze mentre, gli alberghi, invece, caratterizzati da frequenze stagionali sono legati a flussi turistici discontinui e producono una media annua di rifiuti tendenzialmente inferiori alle suindicate abitazioni civili. La delibera del Comune deve, pertanto, rispettare il principio di proporzionalità nell'individuazione delle aliquote TARSU da applicare.

34. La cessione di cubatura e i diritti edificatori

Si rammenti che, di recente la Corte di Cassazione (Cass. civ. Sez. VI - 5 Ord., 15 settembre 2020, n. 19152) che ha rimesso alle sezioni unite, in relazione a tale figura che tanto successo ha riscosso in diritto amministrativo ai fini del rilascio dei titoli edilizi, la questione relativa alla qualificazione giuridica dell'atto di cessione di cubatura, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro. Alla Corte è apparso anche necessario indagare sui possibili effetti e sulla natura giuridica sia del diniego di autorizzazione da parte dell'amministrazione comunale - rispetto all'eventuale imposizione fiscale applicata sul presupposto della qualificazione dell'atto di cessione come negozio immediatamente traslativo del diritto edificatorio – sia sulle ricadute fiscali nel caso di sopravvenienze di carattere urbanistico successive alla cessione. La Corte ha rammentato che un filone giurisprudenziale della Suprema Corte - che si è occupata della questione principalmente ai fini tributari - ha ricondotto nelle proprie pronunce la fattispecie in esame alle facoltà inerenti al diritto di proprietà, come tale riconoscendo alla cessione de qua natura di “realità”, seppur atipica e non inquadrabile nei diritti reali tipici, a volte riconducendola ad una servitù atipica afferente i fondi o ad una semplice limitazione legale al diritto di proprietà o ad una rinuncia abdicativa notificata al Comune oppure, ancora, assimilandola al diritto di superficie atipico. In tutti i predetti casi, comunque, affermando l'assoggettabilità all'imposizione IVA o di registro - a seconda degli oggetti (gli immobili “sottostanti”: terreni agricoli o edificabili) e dei soggetti cedenti coinvolti – propria degli atti traslativi immobiliari (di regola, essendo il trasferimento a titolo oneroso).

In tema di diritti edificatori, si registra invece l'orientamento, ancora della Corte di cassazione, (Sezioni Unite, sentenza 29 ottobre 2020, n. 23902) secondo cui un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerare edificabile ai fini ICI ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo, dal momento che quest'ultimo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso.

Giovanni Sabato

**(relazione svolta nell'ambito del Programma di Formazione 2021 per Giudici Tributari organizzato dal CPGT in data 22 aprile 2021)*