



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La necessità di completezza della fase istruttoria nel procedimento tributario*

di Christian Califano

Professore aggregato di Diritto tributario

Università Politecnica delle Marche - Ancona

ABSTRACT

The latest arrest of the Joint Chambers of the Italian Supreme Court 9 December 2015, n. 24823, according to which, the national law, as regards to the harmonized taxes, does not allege to the Tax Authority any general obligation of trial executed consultation in the absence of a specific prescription which could lead, in case of infringement, to the invalidity of the act, provides a hint about the correct clarification of the rules of the administrative investigation in the tax proceeding. The themes of the completeness of the proceeding and of the act, that the integration of the motivation and that of the consequent invalidity of the acts, have, indeed, recently formed the object of numerous decisions besides the case law of the Supreme Court, also of the Constitutional Court.

SINTESI

Il recentissimo arresto delle Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823, secondo cui, il diritto nazionale, per i tributi non armonizzati, non pone a carico dell'Amministrazione finanziaria alcun generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale in assenza di specifica prescrizione che possa comportare, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto, offre lo spunto per una riflessione circa il corretto inquadramento delle regole dell'istruttoria amministrativa nel procedimento tributario. I temi della completezza del procedimento e dell'atto, dell'integrazione della motivazione e delle conseguenti invalidità degli atti, hanno costituito, infatti e di recente, l'oggetto di numerose pronunce oltre che della giurisprudenza di legittimità, anche della Corte Costituzionale.

SOMMARIO: 1. La centralità dell'istruttoria tributaria nella più recente giurisprudenza costituzionale e di legittimità – 2. La fase istruttoria nel procedimento tributario. Gli elementi giustificativi e dimostrativi della pretesa tributaria – 3. Completezza del procedimento e dell'atto: il divieto di integrazione della motivazione e le invalidità procedurali.

1. La centralità dell'istruttoria tributaria nella più recente giurisprudenza costituzionale e di legittimità

Alcuni arresti della giurisprudenza costituzionale e di legittimità hanno, sotto prospettive diverse, riaperto l'interesse sulla necessità di completezza della fase istruttoria nel procedimento tributario e, conseguentemente, sulla necessaria completezza dell'atto impositivo senza che lo stesso possa essere integrato nella

successiva fase giurisdizionale.

La Corte Costituzionale, con la sentenza 16.04.2014, n. 98, decidendo in ordine alla questione di legittimità di una norma processuale (nello specifico l'art. 17 bis, comma 2, D.lgs 546/1992), ha infatti stabilito con chiarezza che l'Amministrazione finanziaria non può avanzare una pretesa che sia motivata o fondata su presupposti nuovi o diversi, oppure sia diversamente motivata, rispetto a quanto definito nella fase amministrativa e poi trasfuso nell'atto impugnato.

La Corte di Cassazione è poi, di recente, più volte intervenuta sul profilo del mutamento della pretesa erariale, richiamando il principio di immodificabilità, nel corso del processo tributario, della motivazione dell'atto impositivo, come necessario corollario dell'obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di far confluire nel provvedimento tutte le conoscenze acquisite dall'Ufficio durante la fase istruttoria¹. La Cassazione ha altresì chiarito che questo assetto, contraddistinto dall'introduzione della domanda giudiziale nella forma dell'impugnazione, impone che l'indagine sul rapporto sostanziale sotteso debba essere limitato ai presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione finanziaria che il contribuente abbia specificamente dedotto nel ricorso introduttivo; l'oggetto del giudizio tributario, pertanto, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla legge processuale, ovvero con la presentazione dei motivi aggiunti consentita, con dei limiti, dall'art. 24, D.lgs 546/1992.

In un recente arresto dell'11 novembre 2015, n. 23050, la Cassazione ha affermato la nullità dell'atto impositivo che ha contestato l'abuso di diritto, se l'atto è stato notificato prima del termine di sessanta giorni dal ricevimento, da parte del contribuente, della richiesta obbligatoria di chiarimenti. L'applicazione, *ratione temporis*, dell'art. 37-bis, comma 4, D.P.R. 600/1973 (oggi abrogato e sostituito dal nuovo art. 10-bis, comma 6, l. 212/2000, ad opera dell'art. 1 del DLgs. 128/2015 in vigore dall'1 ottobre 2015), dispone(va) infatti che, a pena di nullità, l'atto impositivo deve essere preceduto dalla notifica al contribuente di una

¹ Cass., Sez. Trib., 4.04.2014, n. 7961, in www.cortedicassazione.net.

richiesta di chiarimenti.

Tale disposizione, peraltro, era già stata oggetto pochi mesi prima della pronuncia delle Corte Costituzionale², che ne aveva dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale in quanto il principio generale antielusivo non impedisce, con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo; il Giudice delle leggi, inoltre, pur rilevando sussistenza di un orientamento non isolato della Cassazione, che tende a riconoscere forza espansiva alla regola contenuta nella disposizione oggetto di pronuncia, non consente di ritenere esistente un diritto in base al quale gli atti impositivi adottati in applicazione della clausola generale antielusiva si debbano considerare validi anche se emessi in violazione della regola contenuta nella stessa norma.

La Cassazione, ribadendo che il contraddittorio endoprocedimentale costituisce manifestazione di principi costituzionali ed espressione della giurisprudenza comunitaria³, ha dunque stabilito che la sanzione di nullità dell'atto impositivo avrebbe comunque dovuto essere applicata anche qualora non fosse stata espressamente prevista, in coerenza con quanto dalla stessa Corte già affermato in tema di violazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto⁴. Secondo il ragionamento dei giudici di legittimità, infatti, se l'atto è nullo per mancato rispetto del contraddittorio endoprocedimentale nei casi in cui la specifica disposizione (ovvero il menzionato art. 12, comma 7), non prevede espressamente la nullità come sanzione, a maggior ragione ciò vale allorquando è la stessa norma a stabilire specificatamente la nullità, come nel caso del vecchio art. 37-bis (ora del nuovo art. 10-bis dello Statuto).

² Corte Cost., 7.07.2015, n. 132 in www.cortecostituzionale.it.

³ Corte Giust., Sez. V, 3.07.2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, in <http://curia.europa.eu>.

⁴ Cass., Sez. Trib., 29.07.2013, n. 18184, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2013, 5, 1129 con nota di F. TESAURO, "In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus"; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 5.12.2014 n. 25759 in www.cortedicassazione.net e Cass., Sez. Trib., 14.01.2015 n. 406, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, 4, 593, con nota di A. RENDA, "Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di diritto sostanziale nell'ambito del procedimento tributario".

Il punto di maggior rilievo della sentenza, ai fini della tematica che ci occupa, è quello secondo cui, a prescindere dagli effettivi pregiudizi subiti dal contribuente a causa del mancato rispetto del termine previsto, è la stessa carenza istruttoria da parte dell'Ufficio a costituire, di per sé, una violazione dei menzionati principi costituzionali ed europei⁵.

Il vizio invalidante che ne consegue, infatti, a prescindere dalla eventuale prova di resistenza fondata sulla (mancata) dimostrazione in concreto dell'effettivo pregiudizio subito dal contribuente⁶, non consente una eventuale sanatoria in applicazione dell'art. 21-*octies*, comma 2, l. 241/1990 (secondo cui 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)⁷.

Da ultimo le Sezioni Unite, con la sentenza 9 dicembre 2015 n. 24823⁸, hanno stabilito che *"differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto"*. Conseguentemente, secondo la Corte, sarebbe presente nell'ordinamento tributario un sistema di "doppio binario" di tutela procedimentale per il contribuente: mentre, infatti, *"in tema di tributi armonizzati, avendo luogo la diretta*

⁵ Cfr., C. CALIFANO, Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato, in *Giur. It.*, 2010, 6, 1443-1449; ID., Forma, sostanza e sanabilità nel procedimento tributario, in *Dialoghi Trib.*, 2010, 1, 31 ss.

⁶ Cass., ord. 14.01.2015, n. 527, in www.cortedicassazione.net, con cui è stata rimessa alle Sezioni Unite la questione della nullità degli atti "a tavolino" non preceduti da contraddittorio; la S.C. ha osservato che, se le ragioni opposte dal contribuente alla pretesa fiscale sono fondate, esse sono di per sé sufficienti a portare all'annullamento dell'atto impositivo, a prescindere dal vizio procedimentale di violazione del contraddittorio; se invece non lo sono, vuol dire che le stesse sono infondate e, quindi, il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso anche se tali ragioni fossero state spiegate nel contraddittorio procedimentale.

⁷ Per una ricostruzione del regime dei vizi negli atti nel procedimento tributario, si consenta il rinvio a C. CALIFANO, Il difetto di motivazione degli atti impositivi, in *Rass. Trib.*, 2010, 5, 1212 ss.

⁸ Cass., Sez. Un., 9.12.2015, n. 24823, in www.cortedicassazione.net.

applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto", qualora, invece, tale violazione da parte dell'Amministrazione (così come esplicitamente definita dalla stessa Corte) riguardi tributi diretti non armonizzati, allora non vi sarebbe alcuna invalidità; in ogni caso, anche in applicazione delle regole del diritto europeo, rimane sul contribuente l'onere di provare in giudizio "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, uno sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto". Le Sezioni Unite, a sostegno di tale interpretazione, postulano che, attesa anche l'eterogeneità della disciplina per le varie ipotesi di contraddittorio previste nelle norme procedurali, una diversa ricostruzione imporrebbe la "necessità di una ricostruzione, per le ipotesi non specificamente regolate, delle concrete modalità di esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione".

Il principio di diritto enunciato dalle Sezioni Unite, che si pone in esplicita distonia con i principi di diritto europeo, impone un'analisi delle attuali regole ed orientamenti circa il corretto inquadramento delle regole dell'istruttoria amministrativa nel procedimento tributario.

2. La fase istruttoria nel procedimento tributario. Gli elementi giustificativi e dimostrativi della pretesa tributaria

L'attività istruttoria si pone nel diritto tributario come una premessa indispensabile per legittimare la sussistenza dei presupposti nella formazione dell'atto impositivo assumendo la funzione, attraverso la motivazione, di esplicitare l'esistenza dei fondamenti e delle condizioni cui è subordinata

l'emissione dell'atto⁹.

In questa prospettiva, il contribuente deve poter individuare con immediatezza i rilevi contestati e gli elementi che li fondano, soprattutto se si considera la circostanza secondo cui la legge processuale tributaria subordina l'ammissibilità del ricorso contro l'atto impositivo alla condizione che vengano in esso indicati i motivi dell'impugnazione nel breve termine decadenziale, non potendo, in via generale, il contribuente integrare o ampliare i motivi di ricorso se non mediante i motivi aggiunti¹⁰, ma con stringenti limiti¹¹.

Il contribuente deve necessariamente avere una completa conoscenza, attraverso l'atto impositivo e la sua motivazione, di tutti gli elementi su cui si fonda la pretesa tributaria; in caso contrario, gli verrebbe preclusa la possibilità di un pieno esercizio del suo diritto di difesa stante l'impossibilità, per lo stesso, di formulare una completa evidenziazione nei motivi del ricorso di tutti gli elementi atti a contrastare i fondamenti non indicati nella motivazione dell'atto impugnato.

Le risultanze istruttorie si pongono, in questa prospettiva, come un termine di relazione necessario tra l'indicazione dei presupposti di fatto e le giustificazioni giuridiche della pretesa tributaria contenute nell'atto impositivo, che ha la funzione di esprimere compiutamente i termini della pretesa impositiva. L'atto

⁹ In questi termini F. GALLO, *Motivazione e prova dell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. Trib.*, 2001, 4, 1089 ss., a cui si rimanda per gli ampi riferimenti di bibliografia e giurisprudenza.

¹⁰ La possibilità riconosciuta al ricorrente di integrare i motivi dedotti in sede di ricorso è ammessa solo in un caso particolare, ovvero se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti (e quindi non conoscibili al momento della presentazione del ricorso principale), ipotesi in cui la legge processuale dispone la notifica di un atto avente gli stessi requisiti del ricorso originario e soggetto alla stessa procedura di notificazione e di deposito (cfr. gli articoli 18, 21 e 24 del D.lgs. 546/1992). Tale eventualità, pertanto, si pone come eccezione al principio generale secondo cui è da escludersi che il ricorrente, successivamente alla proposizione del ricorso e alla costituzione in giudizio, possa ampliare l'oggetto della domanda o addurre nuovi motivi a sostegno della domanda già proposta. Su tali profili si consenta il rinvio, a C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 199 ss.

¹¹ Sui limiti all'integrazione dei motivi di ricorso ex art. 24, comma 2, D.lgs. 546/1992, la giurisprudenza è rigorosa: si v. Cass., Sez. Trib., 25/11/2005, n. 24970; Cass., Sez. Trib., 22/09/2009, Ord. n. 23123, in *Il Fisco*, 2009, 7963, secondo cui la formulazione di una nuova domanda non può essere sanata neppure dall'accettazione del contraddittorio e la relativa inammissibilità è rilevabile d'ufficio; Cass., Sez. Trib., 3/02/2010, n. 2424, in *GT Riv. Giur. Trib.*, 2010, 498, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Impossibile la sanatoria ex post dei vizi dell'atto*; in dottrina G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 314, 317 e 319.

deve motivare i fatti costitutivi della pretesa tributaria ed il suo contenuto, e ciò a prescindere dalla qualificazione teorica dell'atto di accertamento e dalla sua connotazione come provvedimento amministrativo¹², come atto liquidatorio, o come mera *provocatio ad opponendum*¹³.

La materia del contendere viene delimitata attraverso il contenuto motivazionale dell'atto impositivo ed i motivi contenuti nel ricorso del contribuente, che circoscrivono le ragioni di fatto e di diritto poste a fondamento della pretesa tributaria individuando il *thema decidendum*¹⁴, fermi restando gli altri significativi profili della motivazione come requisito di legittimità del provvedimento.

In questa logica e nella stretta correlazione che sussiste tra istruttoria (primaria) procedimentale e istruttoria (secondaria) processuale, occorre valutare se sia sufficiente che l'identificazione del diritto avvenga solo attraverso l'enunciazione del suo oggetto e del fatto costitutivo o, invece, se sia altresì necessario enunciare tutta una serie di altri elementi (c.d. fatti secondari) che, pur avendo un rilievo secondario in termini di identificazione della domanda, rivestono importanza ai fini della prova¹⁵.

In altri termini il contribuente deve percepire con chiarezza, già nell'immediatezza della notifica dell'atto impositivo, l'oggetto della domanda, le ragioni su cui essa si fonda e quali sono gli elementi e le allegazioni che rivestono importanza ai fini della dimostrazione della domanda stessa. Attraverso la motivazione verrà, dunque, esplicitato in che cosa si "sostanzia" la pretesa

¹² Per tutti, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, Milano, 2010, 93 e 352. L'avviso di accertamento non costituisce, secondo il più recente orientamento della Suprema Corte, un atto vincolato, quanto piuttosto un atto a contenuto variabile, in relazione al diverso fatto economico presupposto (Cass., Sez. Trib., 11.11.2015, n. 23050, cit.).

¹³ La Suprema Corte ha da ultimo affermato che "la teoria dell'accertamento tributario come *provocatio ad opponendum* può ritenersi pressoché espunta dal più recente e accorto panorama giurisprudenziale" (così Cass., Sez. Trib., 17.10.2014, n. 22003, in www.cortedicassazione.net).

¹⁴ Sul punto cfr. S. MULEO, La motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario, in *Rass. Trib.*, 1999, 506 ss.

¹⁵ Si riprendono, cioè, le teorie della "individuazione" e della "sostanziazione", su cui si v. G.F. RICCI, Individuazione o sostanziazione nella riforma del processo civile, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1236-1238.

erariale¹⁶.

Non sembra potersi dubitare che gli elementi ed i fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa tributaria debbano trovare specifica evidenziazione nell'atto impositivo, non potendo essere indicati successivamente nella fase contenziosa né sulla base delle risultanze che sono emerse dall'istruttoria (ovvero nel processo verbale di constatazione¹⁷) e che non sono stati specificamente riprese nell'atto stesso, né attraverso una domanda riconvenzionale, incompatibile con la struttura impugnatoria del processo tributario¹⁸.

La giurisprudenza di legittimità ha chiarito, ormai da tempo, che la motivazione dell'atto di accertamento consente l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria¹⁹, delimitando in tal modo l'oggetto del giudizio di impugnazione avanti le Commissioni tributarie. Da ciò discende, inequivocabilmente, che l'ingresso, in corso di causa, di presupposti di fatto e di ragioni giuridiche diverse e nuove rispetto a quelle poste a base dell'atto impositivo non è ammissibile.

La Corte costituzionale si pone su questo solco, confermando quanto appena argomentato: secondo il Giudice delle leggi, infatti, l'Amministrazione finanziaria non può avanzare una pretesa che sia motivata o fondata su presupposti nuovi o diversi, oppure sia diversamente motivata, rispetto a quanto definito nella fase amministrativa e poi trasfuso nell'atto impugnato, proprio in ragione del fatto che i motivi del ricorso sono già contenuti nell'atto introduttivo del giudizio tributario²⁰.

¹⁶ C. CALIFANO, La motivazione degli atti impositivi", cit., 201-202.

¹⁷ Il processo verbale di constatazione, idoneo a sostanziare, di per sé, la pretesa del Fisco, si inserisce nell'attività istruttoria con funzione strumentale rispetto all'emanazione dell'atto di accertamento che deve contenere obbligatoriamente tutti gli elementi essenziali della pretesa tributaria. Il pvc si caratterizza, dunque, come atto preliminare ed interlocutorio, privo di autonoma rilevanza poiché atto endoprocedimentale; proprio tale caratteristica, secondo R. LUPI, La disciplina delle entrate, in AA.VV. "Trattato di Diritto Amministrativo", a cura di S. Cassese, Milano 2003, III, 2678, pone il processo verbale di constatazione in assonanza con i principi di diritto amministrativo; cfr. anche C. CALIFANO, Motivazione dell'atto di accertamento, rilievi del pvc e delimitazione dell'oggetto del giudizio, in GT, Riv. Giur. Trib., 2004, 7 664.

¹⁸ In questi termini, ex multis, Cass., Sez. Trib., 22/09/2006, n. 20516, in Mass. Giur. It., 2006; Cass., Sez. Trib., 26/03/2002, n. 4334, in Foro It., 2002, I, 1.

¹⁹ Ex multis, Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, cit., 317.

²⁰ Corte Cost., 16.04.2014, n. 98, in Dir. Prat. Trib., 2014, 3, 467 ss, con nota di G. CORASANITI, Il reclamo e la mediazione tributaria tra la recente giurisprudenza costituzionale e i controversi profili evolutivi; cfr. anche E. BENIGNI, Il reclamo e la "mediazione" tributari al vaglio della Corte

Una interpretazione costituzionalmente adeguata dei poteri dell'Amministrazione finanziaria comporta, infatti, l'impossibilità di modificare i motivi di doglianza affinché non venga lesa il diritto di difesa del contribuente.

3. Completezza del procedimento e dell'atto: il divieto di integrazione della motivazione

Attraverso la motivazione dell'atto impositivo, deve essere conoscibile, nella sua interezza, l'*iter* logico e giuridico seguito dall'amministrazione nell'emanazione dell'atto; in questa prospettiva ed a ragione di ciò, la motivazione deve essere contestuale al provvedimento, non essendo configurabile un'integrazione *ex post* nel corso della fase giurisdizionale²¹.

Nel diritto amministrativo si è assistito, sul tema, ad approccio oscillante della giurisprudenza: un orientamento minoritario, infatti, modificando un consolidato indirizzo, ha considerato non necessaria la motivazione contestuale all'atto, potendo la stessa essere successivamente integrata; in questo modo tale indirizzo ha inteso valorizzare la pretesa sostanziale fatta valere piuttosto che la legittimità formale del provvedimento²².

La dottrina amministrativa, sul punto, ha da sempre generalmente sostenuto l'impossibilità di integrare la motivazione nel corso del giudizio²³, tant'è che, rispetto a questo isolato orientamento, il Consiglio di Stato ha poi corretto il tiro

costituzionale, in *Giur. It.*, 2014, n. 11, 2450.

²¹ In dottrina si v. S. SARA, *Integrazione della motivazione in corso di giudizio*, in *Foro Amm.*, TAR, 2010, 4, 3656; B.D. FRAUDATARIO, *Motivazione postuma: l'orientamento garantista del Consiglio di Stato*, in *Foro Amm.*, CDS, 2010, 1 51; G. TROPEA, *La c.d. motivazione successiva tra attività di sanatoria e giudizio amministrativo*, in *Dir. Amm.*, 2003, 531 ss.

²² Con un'inversione di tendenza rispetto alla sua precedente giurisprudenza, che ha tradizionalmente osteggiato la possibilità di integrare la motivazione nel corso del giudizio, il Consiglio di Stato, con la sentenza del 18 aprile 2001, n. 2330 in *Foro Amm.*, 2001, 872, ha escluso il difetto di motivazione di un provvedimento negativo nel caso in cui l'amministrazione abbia prodotto, nel corso del giudizio, idonea documentazione (conforme TAR Lazio, Roma, sez. II-ter, 11 luglio 2000, n. 5808, in *Foro Amm.*, 2001, 720); v. anche Cons. St., I, 16 gennaio 2002, n. 398, in *Giorn. Dir. Amm.*, 2002, 641.

²³ *Ex multis*, si v. A. ZITO, *L'integrazione in giudizio della motivazione del provvedimento: una questione ancora aperta*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1994, 577; G. TROPEA, *La c.d. motivazione successiva tra attività di sanatoria e giudizio amministrativo*, cit., 531 ss.; S. SARA, *Integrazione della motivazione in corso di giudizio*, cit., 3658; B.D. FRAUDATARIO, *Motivazione postuma: l'orientamento garantista del Consiglio di Stato*, cit., 51.

affermando costantemente il divieto di integrazione postuma della motivazione²⁴.

Tale specifico profilo riveste particolare interesse nel diritto tributario ed involge delicate problematiche inerenti l'intervenuta decadenza del potere impositivo, la delimitazione del *thema decidendum* ed i motivi aggiunti in sede di ricorso giurisdizionale.

La giurisprudenza del Consiglio di Stato, dopo aver superato il menzionato e minoritario orientamento che non aveva considerato necessaria la motivazione contestuale al provvedimento²⁵, ha successivamente confermato l'indirizzo secondo cui occorre temperare il principio costantemente affermato di divieto di integrazione della motivazione, limitandolo ai casi in cui l'omissione della motivazione successivamente esternata non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato e comunque durante la fase procedimentale fossero state percepibili le ragioni sottese all'emissione del provvedimento²⁶.

Tale ultima interpretazione pare più attenta a valorizzare la prevalenza della funzione della motivazione all'interno del più ampio istituto della trasparenza amministrativa, piuttosto che privilegiare soluzioni di tipo formale.

²⁴ Così Cons. St., Sez. VI, 3/03/2010, n. 1241, in www.giustizia-amministrativa.it; sul punto, si v. B.D. FRAUDATARIO, Motivazione postuma: l'orientamento garantista del Consiglio di Stato, cit., cit., 51. Pare comunque opportuno evidenziare che nella dottrina amministrativa sono stati distinti il fenomeno dell'integrazione della motivazione mediante la produzione di nuove difese, l'integrazione giudiziale mediante il richiamo ad altri atti del procedimento non indicati in motivazione e l'integrazione mediante convalida nel corso del giudizio (G. TROPEA, La c.d. motivazione successiva tra attività di sanatoria e giudizio amministrativo, cit., 531 ss.). Nella prospettiva suddetta il Cons. St., Sez. VI, 7/06/2012, n. 3376 (in www.giustizia-amministrativa.it) ha, da ultimo, confermato l'indirizzo secondo cui occorre temperare il principio costantemente affermato di divieto di integrazione della motivazione, limitandolo ai casi in cui l'omissione della motivazione successivamente esternata non abbia leso il diritto di difesa dell'interessato e comunque durante la fase procedimentale fossero state percepibili le ragioni sottese all'emissione del provvedimento. Con particolare riferimento al tema del potere di convalida del provvedimento amministrativo ed alla sanatoria dei vizi formali, sono stati proposti dei contemperamenti al suddetto principio di divieto di integrazione della motivazione in virtù della generalizzazione dell'istituto dei motivi aggiunti nel diritto amministrativo, di cui all'art. 21, l. 6 dicembre 1971, n. 1034 (così come modificato dall'art. 1, l. 21 luglio 2000, n. 205 e dall'art. 17, l. 11 febbraio 2005, n. 15. Su tali profili nella loro evoluzione normativa E. MICHETTI, La motivazione del provvedimento amministrativo impugnato. La convalida e l'integrazione, Milano, 2011, 45-48.

²⁵ Cons. St., 18/04/2001, n. 2330 in Foro Amm., 2001, 872; Cons. Stato, Sez. IV, 2/04/2008, n. 1498 in www.giustizia-amministrativa.it.

²⁶ Così Cons. St., Sez. VI, 3/03/2010, n. 1241; Cons. St., Sez. VI, 7/06/2012, n. 3376. I temperamenti adottati da questo indirizzo giurisprudenziale sono stati letti anche alla luce della generalizzazione dell'istituto dei motivi aggiunti nel diritto amministrativo: si v. E. MICHETTI, La motivazione del provvedimento amministrativo impugnato. La convalida e l'integrazione, cit., 45-48.

Anche la dottrina amministrativa ha messo in rilievo come la motivazione debba necessariamente preesistere al processo²⁷; parimenti la dottrina tributaria ha generalmente condiviso questa impostazione non considerando configurabile l'integrazione della motivazione nel corso della fase giurisdizionale²⁸.

Sulla necessità che gli elementi essenziali dell'atto impositivo, debbano essere presenti all'atto della sua formazione e non possano essere integrati nella successiva fase del giudizio, si è sviluppata una complessa problematica teorica.

A favore della linea interpretativa secondo cui l'atto non può essere successivamente integrato depongono due ragioni: una di carattere processuale, stante la rilevata funzione della motivazione come elemento esplicativo dei motivi su cui la pretesa tributaria si fonda; l'altra sul piano procedimentale, stante il ruolo che la motivazione assume sul risultato dell'azione amministrativa.

La motivazione attiene al contenuto dispositivo dell'atto²⁹, dovendone costituire il necessario fondamento logico, in quanto tale contenuto dispositivo rappresenta il risultato, da parte dell'Amministrazione, dell'apprezzamento e della valutazione dei dati e delle acquisizioni procedimentali.

Qualsiasi mutamento di questo assetto complessivo, di cui la motivazione costituisce espressione piena, attraverso integrazioni o modificazioni della stessa durante la fase processuale, non pare accettabile.

Così come il divieto di integrazione della motivazione nel corso del giudizio è sempre stato considerato un'acquisizione stabile nel diritto amministrativo³⁰,

²⁷ A. ROMANO TASSONE, Motivazione nel diritto amministrativo, in Dig. Disc. Pubbl., Torino, 1997, 683 ss; G. CORSO, Motivazione dell'atto amministrativo, in Enc. Dir., Aggiornamento, V, Milano, 2001, 785 ss.

²⁸ Su tali posizioni si v. quanto efficacemente affermato, con riferimento a Cass., Sez. Un., 3/10/2004, n. 19854, da M. BASILAVECCHIA, La piena conoscenza dell'atto impositivo, in Riv. Giur. Trib., 2005, 14 ss. ID, Impossibile la sanatoria ex post dei vizi dell'atto;, in GT Riv. Giur. Trib., 2010, 498; escludono l'ammissibilità dell'integrazione della motivazione durante la fase processuale ed oltre il termine di decadenza dell'azione impositiva, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, cit. 315, spec. nota 304; E. MARELLO, La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento, in Giur. It., 2010, 967. In questo senso anche Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, in GT, Riv. Giur. Trib., 2012, 4, 317, con nota di S. DONATELLI, Note in tema di esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

²⁹ C. CALIFANO, La motivazione degli atti impositivi", cit., 259.

³⁰ Da ultimo, anche a fini ricostruttivi, si v. E. MICHETTI, La motivazione del provvedimento amministrativo impugnato. La convalida e l'integrazione, cit., 45 ss.

anche nel diritto tributario, la modificazione o l'integrazione della motivazione è sempre stata esclusa: perfino nel vigore del vecchio DPR 26/10/1972, n. 636 in tema di contenzioso tributario, sulla base dell'abrogato art. 21, non poteva provvedersi da parte dell'Amministrazione finanziaria alla rinnovazione dell'atto impugnato quando il vizio consisteva nel difetto di motivazione.

L'impossibilità, infatti, di eludere i termini decadenziali non consente all'Amministrazione finanziaria di integrare la motivazione in corso di giudizio: tale integrazione sarebbe ammissibile soltanto laddove l'amministrazione fosse ancora in termini per emendare il provvedimento impositivo carente di motivazione, potendo a ciò dare seguito mediante l'emanazione di un nuovo atto con adeguata motivazione, ma mai mediante le argomentazioni espresse nei propri scritti difensivi, se non altro per la preclusione per il contribuente di divieto di integrazione dei motivi di ricorso (salvi, come già detto, i motivi aggiunti)³¹.

Come anche precisato dalla Corte Costituzionale, i motivi di ricorso non sono integrabili nella misura in cui l'Amministrazione finanziaria non può avanzare una pretesa diversamente motivata o fondata su presupposti nuovi o diversi, rispetto a quanto definito nella fase istruttoria e poi trasfuso nell'atto impugnato³².

Secondo una interpretazione costituzionalmente orientata e nei suddetti termini, l'integrazione della motivazione è inammissibile in sede processuale, poiché consentirebbe all'amministrazione di sanare la carenze in cui è incorsa in un momento in cui il *thema decidendum* è già stato precisato. Una volta eventualmente rilevato il vizio di motivazione, infatti, è precluso al giudice ogni pronuncia sul merito del rapporto sostanziale sotteso all'atto³³.

Assunto che il processo di revisione e di integrazione dell'atto impositivo non può avvenire all'interno della fase giurisdizionale, il potere di autotutela sembra

³¹ Su tali posizioni si v., con riferimento a Cass., Sez. Un., 3/10/2004, n. 19854, M. BASILAVECCHIA, La piena conoscenza dell'atto impositivo, in Riv. Giur. Trib., 2005, 14 ss; esclude l'ammissibilità dell'integrazione della motivazione durante la fase processuale ed oltre il termine di decadenza dell'azione impositiva, L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, cit. 315, spec. nota 304.

³² Corte Cost., 16.04.2014, n. 98, cit., 467 ss.

³³ Così F. PISTOLESI, L'accertamento senza motivazione preclude al giudice tributario ed esaminare il merito della lite, in Corr. Trib., 2008, 44, 3559.

potersi conciliare, invece, con l'annullamento, la revoca e la rinnovazione degli atti³⁴.

Fermo restando, infatti, il divieto imposto all'Amministrazione finanziaria di pregiudicare la posizione giuridica del contribuente esercitando molteplici pretese sulla base di identici elementi di valutazione, non pare possa sussistere alcun elemento ostativo per negare agli Uffici finanziari la possibilità di supportare in maniera più esauriente ed approfondita la pretesa già esercitata con la notifica dell'atto, con l'assoluto limite del rispetto dei termini decadenziali.

Il potere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare, nel termine di decadenza, la sua funzione impositiva nelle forme e nelle modalità più confacenti agli interessi erariali, non collide, infatti, con la tutela del contribuente che, anzi, è meglio garantito attraverso una più adeguata esternazione dei motivi e delle ragioni che fondano la (stessa) pretesa.

L'Amministrazione finanziaria, in tal senso, annullando l'atto e reiterandolo, opera una rinuncia, che deve essere esplicita, agli effetti del primo – anche sotto il profilo dell'efficacia esecutoria – e punta su un nuovo atto che ritiene più idoneo a dimostrare, sulla base degli elementi valutativi già rilevati, l'esistenza del presupposto e la validità della pretesa impositiva. L'esercizio del potere impositivo, infatti, non determina la consumazione di tale potere³⁵, se posto in essere nei limiti della decadenza.

Va, tuttavia, evidenziato che l'ipotesi sopra prospettata si differenzia da quella in cui, invece, l'Amministrazione finanziaria decida di rivedere il proprio operato in presenza di elementi nuovi: tali nuove risultanze dovrebbero, infatti, condizionare non solo pretese ulteriori ma, anche, susseguenti supporti argomentativi a

³⁴ In generale, sul tema della ritrattabilità e revocabilità degli atti e delle decisioni amministrative, si v. M.S. GIANNINI, *Accertamenti amministrativi e decisioni amministrative*, in *Foro It.*, 1952, IV, 170 ss.; più di recente, A. TRAVI, voce *Decisione amministrativa*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Vol. IV, Torino, 1989, 351 ss., il quale ritiene che la decisione amministrativa è ritrattabile in quanto "non implica una definizione tendenzialmente immodificabile della controversia (così come si è erroneamente ritenuto in passato in ossequio al carattere «giustiziale» dell'atto) mentre solo alla decisione dei ricorsi amministrativi deve essere attribuito il carattere della definitività". Sul punto si v. anche S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Vol. I, Torino, 1987.

³⁵ Cfr. Cass., Sez. Un., 17/03/1989, n. 1333, in *Boll. Trib.*, 1989, 1495.

sostegno delle pretese già fatte valere, sempre e comunque entro i limiti di consunzione del termine decadenziale per l'accertamento³⁶.

In siffatte ipotesi, l'integrazione della motivazione, attraverso il potere di riesame, attiene al profilo sostanziale della pretesa, vertendo su una più esaustiva ed approfondita dimostrazione dell'esistenza del presupposto impositivo sulla base degli stessi elementi valutativi³⁷.

Una volta accertate le lacune della motivazione che, in quanto vizio della funzione, condurrebbero all'invalidità del provvedimento, l'amministrazione conserva il potere di riemanare l'atto carente ai fini di emendare l'insufficiente dimostrazione, sul piano sostanziale, della sussistenza del presupposto.

L'insanabilità del vizio di motivazione - quale vizio della funzione³⁸- rileva, infatti, sul piano processuale e non su quello procedimentale: nella fase del processo, infatti, nell'impossibilità di una integrazione della motivazione, l'annullamento e la reiterazione di un atto da parte dell'amministrazione comportano, inevitabilmente, la declaratoria di cessazione della materia del contendere della controversia giurisdizionale già pendente con riferimento a quello specifico atto; al contrario, sotto il profilo procedimentale, la potestà di esercitare la pretesa impositiva reiterando l'atto, incontra il solo limite del termine

³⁶ Ci si riferisce all'ipotesi di accertamento integrativo o modificativo, espressamente disciplinato da norme ad hoc quanto a presupposti e modalità. Per una disamina specifica dei rapporti tra potere di riesame in sede procedimentale ed accertamento integrativo cfr. S. MUSCARA', Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario, cit., 183-185. In relazione all'inquadramento sistematico degli accertamenti integrativi o modificativi, si v. M. BASILAVECCHIA, L'accertamento parziale: contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi, Milano, 1988, 71 ss.; in giurisprudenza sul limite all'esercizio dell'autotutela rappresentato dalla consunzione del termine decadenziale, si v. Cass., Sez. Trib., 23.02.2010, n. 4272; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 20.11.2006, n. 24620 (tutte in www.finanze.it).

³⁷ Anche in epoca antecedente allo Statuto del contribuente, la dottrina aveva posto in risalto, con evidente riferimento critico a quella giurisprudenza che consentiva l'integrazione della motivazione nel corso del giudizio, come la mancata ed esaustiva esposizione delle ragioni della pretesa costituisse un vizio di nullità che compensava, in favore del contribuente, l'andamento "inquisitorio" dell'attività di verifica, una volta esercitato il potere impositivo con l'emanazione dell'atto. Questa ricostruzione, che valorizzava il requisito della motivazione nella sua valenza sostanziale, pare basarsi sull'esaurimento del potere impositivo e non sul suo esercizio, postulando una "nullità insanabile" dell'atto impositivo nelle ipotesi in cui la motivazione non rispetti il contenuto previsto dalla legge e che tale contenuto non indichi gli elementi probatori già acquisiti dall'amministrazione: così F. GALLO, Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, I, 67-68.

³⁸ Sul punto, amplius, C. CALIFANO, Il difetto di motivazione degli atti impositivi, cit., 1216 ss.

decadenziale e dell'esigenza di variare la consistenza sostanziale dell'atto in assenza di nuovi elementi di valutazione. L'esercizio del potere di autotutela sostitutiva attraverso l'emissione di un secondo atto di contenuto (anche) parzialmente diverso, fa venire meno l'atto su cui il giudice deve pronunciarsi³⁹.

Queste conclusioni trovano ulteriore supporto nella più recente giurisprudenza della Cassazione, laddove la Suprema Corte individua i corretti criteri di identificazione del *thema decidendum* nei casi in cui l'Ufficio, agendo in autotutela, modifichi il contenuto motivazionale dell'atto, procurando, di riflesso sul piano processuale, un cambiamento dei motivi di impugnazione⁴⁰.

La giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto estensivamente il potere di autotutela in materia tributaria anche alle ipotesi di interventi di tipo "sostitutivo"⁴¹, distinguendo l'esercizio del potere di rinnovo da quello di integrazione dell'atto impositivo⁴².

Corollario di quanto argomentato è che, mentre l'esercizio dell'autotutela attraverso l'integrazione dell'atto impositivo presuppone l'esistenza di un atto valido, al contrario il rimedio dell'autotutela sostitutiva richiede, quale condizione necessaria, l'eliminazione del provvedimento illegittimo od infondato⁴³.

Con riferimento ai limiti del potere di riforma dell'atto, la Corte si era già precedentemente espressa chiarendo che tale potere non è limitato ai soli vizi formali, ma può estendersi a tutti gli elementi strutturali dell'atto⁴⁴ e che il potere

³⁹ Sul rapporto tra oggetto della domanda e motivazione della pretesa impositiva, si v. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 142 ss.

⁴⁰ Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, in GT, Riv. Giur. Trib., 2012, 4, 317, con nota di S. DONATELLI, Note in tema di esercizio del potere di autotutela sostitutiva.

⁴¹ Cfr. M. BASILAVECCHIA, I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido, in GT, Riv. Giur. Trib., 2004, 43.

⁴² La Cassazione specifica che la riforma di un atto può avvenire in due diverse forme, quella del c.d. "controatto", che si caratterizza per identica struttura a quello precedente, ma con dispositivo diverso (di annullamento o di revoca), oppure quella della riforma che sostituisce il primo con un contenuto diverso: cfr. Cass., Sez. Trib., 16/01/2009, n. 937, in www.finanze.it.

⁴³ Cfr. Cass., Sez. Trib., 3/08/2007, n. 17119, in Boll. Trib., 2008, 425. Sul punto cfr. V. FICARI, Avviso di accertamento sostitutivo in sede di autotutela e fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale, in Riv. Dir. Trib., 1995, I, 1826.

⁴⁴ Cass., Sez. Trib., 23.02.2010, n. 4272, in Riv. Dir. Trib., 2010, 10, 567, con nota di S. MULEO, Atti impositivi modificativi di precedenti e derive in tema di accertamento integrativo in carenza di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

di sostituzione dell'atto impositivo⁴⁵ incontra, come visto, i soli limiti del termine decadenziale; ciò che rileva è la relazione di piena autonomia che sussiste tra atto impositivo ed atto di autotutela (sostitutivo/correttivo), nel senso che ciascun atto è, *ex se*, idoneo a costituire l'obbligazione tributaria e deve pertanto essere oggetto di autonoma impugnazione⁴⁶.

Nei casi in cui, pertanto, l'Amministrazione ridetermina, attraverso l'esercizio dell'autotutela, il contenuto di un atto impositivo impugnato⁴⁷, il *thema decidendum* già cristallizzato attraverso i motivi di ricorso e la costituzione in giudizio dell'Agenzia, non può subire alcun mutamento, nel senso che non sono modificabili i presupposti di fatto, delle ragioni di diritto scaturenti da una diversa valutazione operata dall'Ufficio durante la fase processuale.

In altri termini, non può essere né modificata, né integrata, la motivazione.

⁴⁵ Sulla valenza ambigua del termine "valutazione sostitutiva" operata dalla giurisprudenza si v. Cass. Sez. Trib., 9/09/2009, n. 21446, in www.cortedicassazione.it; in dottrina, sulla integrazione-sostituzione della motivazione cfr. A. SALVATI, Sostituzione ad opera del giudice tributario del criterio induttivo utilizzato dall'Amministrazione, in *Rass. Trib.*, 2001, 481 ss.

⁴⁶ Sui profili concernenti il potere di riesame e la tutela, si v. F. TESAURO, Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente, cit., 154 ss.

⁴⁷ Nel caso in cui il secondo atto di contenuto parzialmente diverso non venga impugnato, allora il giudice "deve limitarsi a dichiarare il sopravvenuto difetto di interesse a coltivare il ricorso", nel senso che il contenuto di quest'ultimo rimane estraneo all'oggetto del giudizio devoluto alla valutazione del collegio giudicante; il giudizio tributario, infatti, come rimarcato dalla Cassazione nella sentenza, rimane ancorato ai motivi di ricorso proposti avverso l'atto originariamente impugnato: così Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, cit., 7; cfr. anche Cass., Sez. Trib., 3.08.2007, n. 17119, cit., 425.