

Brevi note sul rapporto tra il diritto ad una buona amministrazione e il regime di validità degli atti tributari

di Stefano Zagà

Avvocato, Dottore di ricerca in Pubblica Amministrazione dell'Economia e delle Finanze presso l'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro" nonché Research Fellow del Centro di Ricerche "AccounTax Lab" dell'Università degli Studi di Brescia

ABSTRACT

In this paper, after having briefly reviewed the importance of the right to a sound administration (art. 41 of the Nice Charter) within the domestic tax system, the "nature" of impairment resulting from the breach of such a right, has been examined. As a result, the administrative tax measures thus allegedly flawed must be regarded as being void (under Article 21-octies of Law no. 241/1990) and not as already void (under Article 21-septies of Law no. 241/1990). It must be specified that in the event of administrative tax notices issued in breach of procedural rights "enshrined" in the right to a sound administration, the rule of weakening of formal and procedural flaws (pursuant to Article 21-octies, paragraph 2, first sentence, Law no. 241/1990) shall not apply.

SINTESI

Nel presente contributo, dopo aver brevemente ricostruito la rilevanza del diritto ad una buona amministrazione (ex art. 41 della Carta di Nizza) all'interno del sistema tributario domestico, viene esaminato il "tipo" di invalidità derivante dalla violazione di tale diritto, giungendo alla conclusione secondo cui gli atti amministrativi tributari così viziati devono ritenersi annullabili (ex art. 21-octies, Legge n. 241 del 1990) e non già nulli (ex art. 21-septies, Legge n. 241 del 1990), con la necessaria precisazione che in presenza di atti amministrativi tributari emessi in violazione dei diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (ex art. 21-octies, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990) è destinata a non operare.

SOMMARIO: 1. Il diritto ad una buona amministrazione – 2. Il diritto ad una buona amministrazione nel sistema tributario domestico – 3. Il "tipo" di invalidità derivante dalla violazione del diritto ad una buona amministrazione – 4. La violazione del diritto ad una buona amministrazione e la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali

1. Il diritto ad una buona amministrazione

Un tema molto attuale è quello relativo alla tutela del contribuente, in sede procedimentale e processuale, a fronte di un'attività amministrativa in materia

tributaria che risulti non conforme ai “principi amministrativi europei” così come codificati dal diritto euro-unitario ed elaborati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE.

In verità, sarebbe più corretto parlare di tutela dell’“amministrato” e non già solo di tutela del “contribuente”, in quanto l’azione amministrativa in materia tributaria non si limita solo a incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente ma, sempre più spesso, può incidere anche su posizioni giuridiche di soggetti diversi dal contribuente sol perché “detentori” di informazioni su fatti fiscalmente rilevanti e, come tali, possibili destinatari di provvedimenti sanzionatori laddove questi ultimi non dovessero adempiere alle richieste istruttorie rivoltegli dall’Autorità amministrativa.¹

Non essendo possibile in questa sede analizzare in modo approfondito l’influenza esercitata dal diritto amministrativo europeo sul sistema domestico di tutela del soggetto leso nei propri diritti dall’attività provvedimentale dell’Amministrazione finanziaria,² si è scelto di circoscrivere la presente analisi all’impatto che la disciplina euro-unitaria in tema di “garanzie procedurali” può avere sul regime di (in)validità degli atti amministrativi tributari e, in specie, sulla questione (non poco controversa) relativa alla operatività o meno in ambito tributario della c.d. regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali di cui all’art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, in forza della quale – come noto – non è annullabile il provvedimento amministrativo vincolato, emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

¹ Il riferimento è, ad esempio, alla disciplina euro-unitaria sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale contenuta nella Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (oggetto di successive modificazioni e integrazioni). Sul tema cfr. Corte di giustizia UE, sent. 22 ottobre 2013, C-276/12 (caso *Sabou*) e, più recentemente, Corte di giustizia UE, sent. 16 maggio 2017, C-682/15 (caso *Berlioz*).

² Sul tema si veda, tra gli altri, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, *passim*; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pp. 449 e ss..

Il principale parametro normativo di riferimento di fonte euro-unitaria, senza dubbio, è rappresentato dal “diritto ad una buona amministrazione”, codificato (recte “costituzionalizzato”) dall’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (c.d. “Carta di Nizza”), quale “norma contenitore” dei diversi diritti procedurali, corollari del diritto in esame, originariamente elaborati, con metodo comparatistico,³ dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE.⁴

Difatti, l’avvenuta “costituzionalizzazione” (mediante inserimento nel citato art. 41 della Carta di Nizza) del diritto ad una buona amministrazione e, per l’effetto, di tutti i diritti procedurali ad esso connessi, pur non assumendo carattere innovativo, in quanto mera riaffermazione di diritti già esistenti nel diritto vivente dell’Unione europea, tuttavia, ha avuto il pregio di innalzare il diritto ad una buona amministrazione al rango di diritto fondamentale, tanto da segnare «una svolta epocale nei rapporti tra amministrati e amministrazioni, sancendo, in modo definitivo, la necessità che l’azione di queste ultime venga esercitata nel rispetto dei diversi corollari di cui si compendia il diritto in esame».⁵ Ciò è stato possibile in virtù dell’art. 6, par. 1, del Trattato sull’Unione europea (TUE), in forza del quale la Carta di Nizza ha “lo stesso valore giuridico dei trattati”, divenendo, quindi, fonte normativa di rango primario,⁶ vincolante non solo per le Istituzioni dell’Unione europea, ma anche per gli Stati membri che sono tenuti ad applicare negli ordinamenti domestici i diritti fondamentali ivi codificati.⁷

³ Cfr. D.U. GALETTA, *Attività e procedimento nel diritto amministrativo europeo, anche alla luce della risoluzione del Parlamento europeo sulla disciplina del procedimento per istituzioni, organi e organismi dell’Unione europea (il contributo in materia della rivista italiana di diritto pubblico comunitario, nei suoi primi 25 anni di attività)*, in *Rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc. 2, 2017, p. 393.

⁴ In questi termini P. PROVENZANO, *L’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e la “costituzionalizzazione” delle garanzie procedurali*, in *Diritto amministrativo nell’Unione europea - Argomenti e materiali*, D.U. GALETTA (a cura di), Torino, 2014, p. 332.

⁵ In questi termini P. PROVENZANO, *op. cit.*, p. 333.

⁶ Sul tema si rinvia, per tutti, a M. P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2013, pp. 50 e ss..

⁷ Tuttavia, secondo la Corte costituzionale (cfr., *ex multis*, sent. n.80 del 2011) il «presupposto di applicabilità della Carta di Nizza è (...) che la fattispecie sottoposta all’esame del giudice sia disciplinata dal diritto europeo – in quanto inerente ad atti dell’Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell’Unione, ovvero alle giustificazioni addotte da uno Stato membro per una misura nazionale altrimenti incompatibile con il diritto dell’Unione – e non

L'art. 41 della Carta di Nizza, con una formulazione concisa ma chiara, al primo comma definisce il diritto ad una buona amministrazione come il diritto di ogni persona "a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole". Inoltre, ai sensi del successivo comma 2, si chiarisce che il diritto in esame "comprende in particolare": i) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;⁸ ii) il (conseguente) diritto di ogni persona di accedere agli atti endoprocedimentali che la riguardano, così da prendere visione ed estrarre copia dei documenti ritenuti rilevanti dall'Amministrazione procedente ai fini della decisione da assumere (pur sempre nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale); iii) l'obbligo per l'Amministrazione di motivare le proprie decisioni (quale strumento per verificare la legittimità delle decisioni amministrative, corollario del più generale diritto di difesa⁹).

Come detto, la formulazione normativa del diritto ad una buona amministrazione è alquanto concisa, ma non difetta in chiarezza; viene comunemente intesa come una «enunciazione esemplificativa di quello *standard* minimo del diritto amministrativo moderno; enunciazione che deve essere integrata da un'efficace attività interpretativa creativa da parte degli operatori giuridici». ¹⁰ Anche per tale ragione, per una migliore definizione del contenuto concreto dei predetti diritti procedimentali che compongono il diritto in esame,

già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto». Sul punto si rinvia alle considerazioni svolte *infra*.

⁸ Secondo la giurisprudenza e la dottrina il diritto ad essere ascoltati è destinato a trovare applicazione in tutti i procedimenti amministrativi, dunque, anche in quelli volti all'adozione di provvedimenti ampliativi. In tal senso cfr., *ex multis*, F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Parte Generale, M.P. CHITI e G. GRECO (diretto da), G.F. CARTEI e D.U. GALETTA (coordinato da), I, Milano, 2007, p. 50.

⁹ Sull'importanza della motivazione, quale strumento per verificare la legittimità dei provvedimenti assunti dall'Amministrazione finanziaria, si veda, di recente, Corte di giustizia UE, sent. del 16 maggio 2017, C-682/15 (caso *Berlioz*).

¹⁰ In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 120. In tal senso il citato Autore richiama il contributo di D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedimentali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, p. 823.

occorre fare riferimento alla giurisprudenza comunitaria e, in via sussidiaria ed integrativa, a quanto previsto nel “Codice europeo di buona condotta amministrativa” (predisposto dal Mediatore europeo), il quale, seppure privo di una base giuridica vincolante, può essere utilizzato come strumento interpretativo, avendo lo scopo di indicare “ai cittadini in cosa consiste in pratica il diritto a una buona amministrazione ai sensi dell’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’UE”.¹¹ Quanto, poi, alla tutela giurisdizionale del diritto ad una buona amministrazione, questa è garantita dal successivo art. 47 della Carta di Nizza, il quale “costituzionalizza” il “diritto ad un ricorso effettivo”, stabilendo che *“ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione siano violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice (...) indipendente e imparziale, precostituito per legge”*.

2. Il diritto ad una buona amministrazione nel sistema tributario domestico

Sopraesedendo in questa sede all’analisi del significato concreto da attribuire a ciascuno dei predetti diritti procedimentali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione, l’indispensabile assunto di partenza per verificare l’impatto che il diritto in esame può avere sul regime di (in)validità degli atti amministrativi tributari non può che essere il seguente: il diritto ad una buona amministrazione (ex art. 41 della Carta di Nizza) costituisce parte integrante dell’ordinamento nazionale e, in specie, parte integrante dell’ordinamento tributario nazionale.¹²

Occorre, tuttavia, svolgere alcune brevi puntualizzazioni sul punto.

Prescindendo dalle “influenze” che i “principi amministrativi europei” hanno certamente avuto sul contenuto dei diritti e delle garanzie definiti nello Statuto dei diritti del contribuente, autorevole dottrina ha evidenziato come negli ultimi tempi l’ordinamento italiano sia giunto a esplicitare e formalizzare la rilevanza interna dei principi generali del diritto europeo «ben oltre i naturali ambiti»,

¹¹ In questi termini cfr. Prefazione del “Codice europeo di buona condotta amministrativa”.

¹² In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, cit., p. 123.

utilizzando dei «veri e propri canali legislativi aperti», il primo dei quali è rappresentato dall'art. 117, co. 1, Cost., che, se interpretato come passaggio dalla teoria degli ordinamenti separati a quella degli ordinamenti integrati, «può essere inteso come uno strumento di costituzionalizzazione dei Trattati europei e dei relativi principi generali, attuali e futuri», con la conseguenza che ogni settore della fiscalità nazionale «sarebbe stata investita dai principi generali del diritto europeo». ¹³

In ogni caso, il principale “passante legislativo”, ¹⁴ attraverso il quale i principi dell'ordinamento euro-unitario (ivi incluso l'art. 41 della Carta di Nizza) sono “stati messi a regime nel sistema nazionale”, ¹⁵ è rappresentato dal novellato ¹⁶ art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990. In tal senso, è stato affermato che, dopo la novella del 2005, «non ha più senso parlare di un fenomeno di *spill over* o di irraggiamento (*rayonnement*) dei principi comunitari all'interno degli ordinamenti nazionali; o di estensione “al di là delle fattispecie comunitariamente rilevanti” delle garanzie procedurali», ¹⁷ in quanto, a partire dalla riforma del 2005, è lo stesso dato legislativo (art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990) ¹⁸ a stabilire che l'azione della Pubblica Amministrazione è retta anche dai “*principi dell'ordinamento comunitario*”, riconoscendone, pertanto, la diretta applicabilità a tutti i procedimenti amministrativi. ¹⁹

Chiaramente, la precedente (condivisibile) constatazione presuppone un

¹³ In questi termini L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., pp. 103-104. In senso contrario cfr. F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione nello statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2003, pp. 14-16.

¹⁴ In questi termini L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, n.6, 2011, p. 1404.

¹⁵ In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 104.

¹⁶ Ex L. n.15 dell'11 febbraio 2005.

¹⁷ In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 105.

¹⁸ Anche in sede di disciplina del processo amministrativo, l'art. 1 D.Lgs. n.104 del 2010, stabilisce che “*la giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo*”.

¹⁹ Sul tema si veda, tra gli altri, G. DELLA CANANEA, *I principi del diritto pubblico globale*, in AA.VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, M. RENNA e F. SAITTA (a cura di), Milano, 2012, p. 61.

ulteriore assunto di partenza: l'applicabilità anche in materia tributaria della L. n.241 del 1990 e, in particolare, ai fini della presente indagine, l'applicabilità in tale materia dell'art. 1, co. 1, quanto alla definizione dei criteri normativi che reggono l'azione dell'Amministrazione finanziaria e degli artt. 21-septies e 21-octies, quanto alla disciplina delle invalidità degli atti amministrativi tributari.

In verità, si tratta di un assunto su cui concorda (salvo alcune eccezioni²⁰) il prevalente orientamento della dottrina tributaria, che, sia pur con alcuni distinguo, ha riconosciuto l'applicabilità (nel rispetto del principio di specialità della normativa di settore e ferme le espresse esclusioni di applicabilità normativamente previste) della Legge generale sul procedimento amministrativo anche ai procedimenti tributari,²¹ ivi inclusa, in specie, la nuova disciplina delle invalidità dei provvedimenti amministrativi contenuta nei citati artt. 21-septies e 21-octies.

²⁰ È propenso ad escludere l'applicabilità in ambito tributario della L. n.241 del 1990, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, pp. 567 e ss.; *id.*, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pp. 43 e ss.. Del pari, esprime dubbi sull'applicabilità in ambito tributario della L. n.241 del 1990, A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, pp. 731 e ss..

²¹ Tra i tanti Autori che in dottrina sostengono l'applicabilità in ambito tributario della L. n.241 del 1990, ivi inclusi (sia pur con le necessarie e differenti cautele) gli artt. 21-septies e 21-octies, si vedano, tra gli altri, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, *cit.*, pp. 101 e ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, *cit.*, pp. 1401 e ss.; *id.*, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pp. 729 e ss.; *id.*, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, *cit.*, pp. 241 e ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, pp. 137 e ss.; I. MANZONI e G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, pp. 371 e ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, pp. 250 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, pp. 215 e ss.; *id.*, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, pp. 1445 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, p. 226; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, pp. 1088 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2006, pp. 356 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2017, p. 335; G.F. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, p. 58; C. CALIFANO, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2010, pp. 1212 e ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pp. 269 e ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, pp. 465 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.sc. fin.*, 2007, p. 44.

Del pari, anche la giurisprudenza (di legittimità e costituzionale) e la prassi ministeriale in più occasioni si sono espresse a favore dell'applicabilità della L. n.241 del 1990 in ambito tributario.²²

In particolare, si condivide l'affermazione secondo cui – preso atto della espressa esclusione dell'applicabilità in ambito tributario di alcune specifiche disposizioni, quali le norme disciplinanti la “partecipazione al procedimento” (ex art. 13, comma 2, L. n.241 del 1990) e le norme disciplinanti il “diritto di accesso ai documenti amministrativi” (ex art. 24, comma 1, L. n.241 del 1990) – la L. n.241 del 1990, in quanto disciplina generale dell'azione amministrativa, deve ritenersi applicabile (nel rispetto del principio di specialità) anche all'azione impositiva, essendo quest'ultima riconducibile nell'ambito più generale dell'azione amministrativa.²³

Pertanto, laddove non sia lo stesso legislatore ad escluderne l'applicabilità, in linea generale le disposizioni recate dalla L. n.241 del 1990 (così come novellata nel 2005) sono destinate a trovare applicazione in ambito tributario in quanto compatibili con il sistema normativo di tale settore ordinamentale e, in particolare, nel rispetto, in ogni caso, del principio di specialità.²⁴ Ciò significa

²² In tal senso in giurisprudenza, successivamente alla novella 2005, cfr. (*ex multis*) Cass., sent. 18 settembre 2015, n.18448; Cass., Sez. trib., sent. 13 ottobre 2011, n.21103; Cass., Sez. trib., sent. 16 settembre 2011, n.18906; Cass., Sez. trib., sent. 23 gennaio 2006, n.1236. Prima del 2005 cfr., tra le altre, Cass., Sez. trib., sent. 5 novembre 2004, n.21209; Cass., Sez. trib., sent. 28 ottobre 2003, n.16161. Pure la Corte costituzionale in più occasioni ha riconosciuto l'applicabilità ai procedimenti tributari della L. n.241 del 1990; in tal senso cfr., tra le altre, ord. 24 luglio 2009, n.244; ord. 9 novembre 2007, n.377; ord. 21 aprile 2000, n.117. Allo stesso modo, anche l'Amministrazione finanziaria in più occasioni ha assunto l'applicabilità in ambito tributario della L. n.241 del 1990 (cfr., tra le altre, circ. 6 marzo 2008, n.16/E).

²³ In questi termini cfr. in particolare, L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., pp. 737 e ss.. In senso conforme cfr. S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., p. 468; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 357.

²⁴ Sull'applicazione della L. n.241 del 1990 in ambito tributario nel rispetto del principio di specialità si veda, in particolare, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 358. In senso conforme anche L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., p. 746, cui si rinvia per un'analisi della portata applicativa in ambito tributario delle diverse novità introdotte nella L. n.241 del 1990 dalla L. n.15 del 2005.

che, laddove in ambito tributario il legislatore abbia deciso di dettare una specifica (*rectius*, speciale) disciplina normativa, quest'ultima è destinata a prevalere sulla corrispondente (anche successiva) disciplina generale dell'azione amministrativa (contenuta nella L. n.241 del 1990) che risulti essere incompatibile.²⁵

Chiaramente, in questo giudizio di (in)compatibilità (fondato sul principio di specialità) occorre tener presente un fondamentale dato giuridico: le regole normative sovraordinate – tra cui quella che sancisce il diritto ad una buona amministrazione (ex artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE), richiamata dall'art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990 – dovrebbero prevalere, in ogni caso, su eventuali discipline di settore con esse incompatibili.²⁶

Riassumendo, non può che condividersi la seguente constatazione giuridica: *i*) l'art. 41 della Carta di Nizza, nel "costituzionalizzare" i diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione (ricongiungibili al modello del "giusto procedimento"), riconosce posizioni giuridiche soggettive di vantaggio²⁷ in capo ad ogni persona che entri in rapporto con l'attività provvedimentale della Pubblica Amministrazione (inclusa quella svolta in ambito tributario); *ii*) anche a voler prescindere dal "canale legislativo aperto" rappresentato dall'art. 117, co. 1, Cost., in ogni caso, in virtù dell'art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990, le norme euro-unitarie che riconoscono e tutelano le predette posizioni giuridiche soggettive fanno parte integrante del sistema normativo interno che regola l'agire della Pubblica Amministrazione e, conseguentemente, di quello che regola l'agire dell'Amministrazione finanziaria; *iii*) un'attività provvedimentale posta in essere dall'Amministrazione finanziaria in violazione dei predetti diritti procedurali (da intendersi, quindi, come "declinazioni del principio di

²⁵ In forza del principio di prevalenza della norma speciale anteriore rispetto alla norma generale posteriore ("*lex posterior generalis non derogat priori speciali*"). Si veda al riguardo G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale, cit.*, p. 100.

²⁶ Sul punto si rinvia *infra*.

²⁷ La qualificazione di queste posizioni giuridiche soggettive nell'ordinamento nazionale in termini di diritto soggettivo o di interesse legittimo poco conta ai fini dell'effettività della loro tutela.

legalità”²⁸) andrebbe sempre sanzionata dall’ordinamento con l’illegittimità dei provvedimenti così adottati, (illegittimità) da far valere in sede giurisdizionale (ex art. 47 della Carta di Nizza, richiamato dall’art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990).

A fronte di ciò, buona parte della dottrina è giunta alla conclusione secondo cui il riconoscimento e la tutela dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione varrebbero in tutti procedimenti tributari, dunque, non solo in quelli che danno attuazione ai tributi armonizzati (disciplinati da norme adottate in esecuzione del diritto euro-unitario), ma anche in quelli che danno attuazione a tributi non armonizzati (disciplinati in via esclusiva dal diritto interno).²⁹

Pur condividendo la predetta impostazione giuridica, tuttavia, occorre ricordare come la giurisprudenza costituzionale sia ancora “restia” ad ammettere l’applicazione dei diritti sanciti dalla Carta di Nizza in ambiti privi di ogni legame con il diritto euro-unitario.³⁰ Peraltro, questa impostazione restrittiva sembrerebbe trovare conforto anche nel disposto di cui all’art. 51 della Carta di Nizza, che circoscrive l’obbligo per gli Stati membri di rispettare i diritti fondamentali ivi sanciti alle sole ipotesi in cui gli stessi agiscano nell’ambito di applicazione del diritto dell’Unione europea.³¹

Inoltre, con specifico riferimento all’ambito tributario, il diritto vivente sembrerebbe, almeno in parte, contraddire l’impostazione che vorrebbe estendere l’applicazione del diritto ad una buona amministrazione a tutti i

²⁸ In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, cit., p. 121.

²⁹ In tal senso cfr. M. PIERRO, *op. cit.*, p. 113. In precedenza, in senso conforme cfr., tra gli altri, F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l’unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 22; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 104. In ambito amministrativistico si veda, per tutti, D.U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell’art. 21-octies L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CEDU*, in *Le riforme della L. 7 agosto 1990, n.241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, L.R. PERFETTI (a cura di), Padova, 2008, p. 334.

³⁰ Cfr., tra le altre, Corte cost., sentt. n.63 del 24 marzo 2016 e n.80 dell’11 marzo 2011.

³¹ In tal senso cfr. Corte di giustizia UE, sent. 13 luglio 1989 (*Wachauf*) C-5/88; Corte di giustizia UE, sent. 18 dicembre 1997 (*Annibaldi*), C-309/96; Corte di giustizia UE, sent. 13 aprile 2000, C-292/97 (*Karlsson*).

procedimenti tributari. Un esempio emblematico in tal senso è rappresentato dalla violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale,³² rispetto al quale – come noto – le Sezioni Unite della Corte di cassazione³³ hanno ritenuto di escluderne l'applicabilità generalizzata a tutti i procedimenti tributari, circoscrivendone l'applicabilità ai soli procedimenti che danno attuazione a tributi armonizzati; di contro, per i procedimenti che danno attuazione a tributi non armonizzati il riconoscimento del diritto al contraddittorio viene fatto dipendere dall'esercizio o meno, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei poteri istruttori di accesso, ispezione e verifica, sulla base di una lettura "restrittiva" dell'art. 12, co. 7, Statuto dei diritti del contribuente, salvo che si rientri nell'ambito applicativo di specifiche norme settoriali che stabiliscono l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale a prescindere dal citato art. 12, co. 7.³⁴

Appare, invece, maggiormente compatibile con il diritto ad una buona amministrazione la posizione della giurisprudenza di legittimità in tema di motivazione degli atti amministrativi tributari, sebbene non venga mai espressamente richiamato il diritto ad una buona amministrazione nei percorsi argomentativi che hanno condotto la Corte di cassazione a ribadire, in più occasioni, l'essenzialità della motivazione ai fini della validità degli atti amministrativi tributari.³⁵

Ciò detto, è auspicabile che gli approfonditi studi scientifici poc'anzi ricordati,

³² Sul tema della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale si veda, per tutti, A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.* n.1 del 2017, pp. 11 e ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, n.4 del 2016, pp. 986 e ss.; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e "giusto procedimento" nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, pp. 474 e ss.; *id.*, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*.

³³ Cfr. Cass., SS.UU., sent. 9 dicembre 2015, n.24823.

³⁴ Il riferimento è, ad esempio, alla garanzia del contraddittorio endoprocedimentale espressamente prevista (a pena di "nullità") dall'art. 6, co. 5, L. n.212 del 2000 (sul tema, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di "controllo cartolare" delle dichiarazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.6, 2015, I, pp. 845 e ss.).

³⁵ Sul tema sia consentito il rinvio (anche per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali) a S. ZAGÀ, *Il vizio di motivazione degli atti amministrativi tributari secondo la Corte di cassazione: brevi note in merito ad alcuni corollari processuali derivanti dal riscontro di tale vizio*, in *Dir. prat. trib.*, n.3, 2014, II, pp. 412 e ss..

che hanno concluso per l'applicazione dei "principi amministrativi europei" anche al di fuori degli ambiti di competenza del diritto euro-unitario, riescano a far cambiare rotta al diritto vivente.

Giunti a questo punto, non resta che verificare in che modo il diritto ad una buona amministrazione (con tutti i suoi corollari), così come "recepito" nel sistema tributario domestico attraverso il predetto "canale legislativo" rappresentato dall'art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990, sia in grado di "condizionare" la disciplina delle invalidità degli atti amministrativi tributari, in specie, con riferimento alla questione (non poco controversa) relativa all'operatività o meno in ambito tributario della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990.

3. Il "tipo" di invalidità derivante dalla violazione del diritto ad una buona amministrazione

Assunta l'applicabilità (nel rispetto del principio di specialità) della Legge generale sul procedimento amministrativo anche ai procedimenti tributari, ne consegue che pure la "nuova" disciplina delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, contenuta negli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, L. n.241 del 1990, sia destinata ad applicarsi agli atti amministrativi tributari.

Tuttavia, in altra sede si è già avuto modo di manifestare la seguente convinzione:³⁶ in ambito tributario, con la codificazione dei vizi di nullità degli atti amministrativi ad opera del citato art. 21-*septies*, L. n.241 del 1990, in linea di massima, nulla è cambiato rispetto al passato, in quanto i casi di nullità indicati dalla citata disposizione costituivano già (anche prima del 2005) ipotesi (alquanto residuali e marginali) di imperfezione (molto grave) degli atti impositivi

³⁶ Non essendo possibile ripercorrere in questa sede le diverse ragioni alla base di tale convinzione, per ulteriori approfondimenti sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, pp. 103 e ss.. Sul tema delle invalidità degli atti impositivi di veda, inoltre, F. PISTOLESI, *Le "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, pp. 1131 e ss.; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012, *passim*. Da ultimo, sul tema si veda F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, pp. 436 e ss..

alle quali il sistema tributario (così come pacificamente interpretato dalla giurisprudenza e dalla dottrina), pur denominandole impropriamente con il termine di “inesistenza”, riservava il regime della «inefficacia *ab origine* con possibilità di efficacia indiretta»³⁷ (regime ora tipico delle ipotesi di nullità ex art. 21-septies, L. n.241 del 1990).

In altri termini, pure a seguito della introduzione nel 2005 della “nuova” sistemica delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, la regola invalidante degli atti amministrativi tributari di gran lunga prevalente resta quella dell’annullabilità.

Inoltre, si è dell’avviso che anche l’ultima ipotesi di nullità codificata dall’art. 21-septies, L. n.241 del 1990, ovvero sia la nullità del provvedimento amministrativo “*negli altri casi espressamente previsti dalla legge*”, non abbia comportato nessun “passaggio” nell’area della nullità (ex art. 21-septies, L. n.241 del 1990) di alcuna delle “nullità” previste dalle norme tributarie, le quali, pertanto, sono ancora da intendersi nel significato sostanziale di annullabilità. La ragione di tale convinzione va ricercata, in via esclusiva, nel trattamento effettuale che il sistema tributario, anche dopo il 2005, continua a riservare alle “nullità” previste dalle norme tributarie.³⁸

È sempre stata opinione largamente condivisa in dottrina³⁹ quella secondo cui una ricostruzione sistematica dell’incidenza delle “nullità” previste dalle norme

³⁷ Sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., pp. 28 e ss..

³⁸ Si tratta della “questione” delle cc.dd. “nullità testuali”. Sul punto, per ulteriori approfondimenti, sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *op. ult. cit.*, pp. 85 e ss..

³⁹ In tal senso si vedano, tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., pp. 363 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., pp. 355 e ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., p. 249; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale nell’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, cit., p. 735; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, pp. 137 e ss.; I. MANZONI e G. VANZ, *Il diritto tributario*, cit., pp. 373 e ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., p. 489; E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell’invalidità nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, p. 399; I. MANZONI, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, pp. 39 e ss.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 381; M.C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione*, in *www.giur.it.*, 1988, pp. 2 e ss..

tributarie sul regime di efficacia dell'atto impositivo viziato non possa che condurre l'interprete a (ri)qualificarle o, comunque, ad intenderle nel significato sostanziale di annullabilità.

Difatti, fatta eccezione per alcune posizioni dottrinali,⁴⁰ non ci sono mai stati grossi dubbi sul fatto che il termine "nullità" sia stato utilizzato dal legislatore tributario in modo "atipico" o "improprio",⁴¹ senza dubbio, non nel significato in cui tale termine viene comunemente inteso nell'ordinamento giuridico.

Allo stesso modo, anche la giurisprudenza di legittimità ha mostrato di intendere le "nullità" previste dalle norme tributarie nel significato sostanziale di annullabilità, ovvero ha sempre finito per riconoscere alle stesse un trattamento simile a quello che l'ordinamento comunemente riserva a quest'ultima forma di invalidità.⁴²

A tal riguardo va ricordato che "efficacia immediata ma precaria" ed "inefficacia *ab origine* con possibilità di efficacia indiretta" rappresentano i due differenti regimi di (in)efficacia che l'ordinamento prevede per gli atti "imperfetti": il primo per l'atto affetto da un vizio causa di una specie di invalidità comunemente denominata in termini di annullabilità, il secondo per l'atto affetto da un vizio causa di una specie più grave di invalidità comunemente denominata in termini di nullità. Ebbene, se si esamina con attenzione il sistema tributario⁴³ è facile rendersi conto che il trattamento effettuale riservato alla maggior parte delle imperfezioni (*id est* difformità dal modello legale tipico) degli atti

⁴⁰ Si veda, in particolare, P. RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, pp. 753-754.

⁴¹ Sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., pp. 4 e ss.. Relativamente alle ragioni di questa "imprecisione linguistica" del legislatore tributario, si condivide quanto sostenuto sul punto da M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 364.

⁴² Le precedenti considerazioni in merito al rapporto tra le "nullità" previste dalle norme tributarie e la categoria invalidante della nullità dei provvedimenti amministrativi codificata dall'art. 21-septies, L. n.241 del 1990, trovano (in buona parte) conferma anche nelle indicazioni interpretative contenute nella sentenza della Corte di Cassazione del 18 settembre 2015, n.18448. In senso conforme, si vedano, tra le altre, Cass., Sez. trib., sent. 5 maggio 2010, n.10082; Cass., sent. 8 settembre 2003, n.13087; Cass., Sez. trib., sent. 5 giugno 2002, n.8144.

⁴³ Sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., pp. 33 e ss..

amministrativi tributari è sempre quello della “efficacia immediata ma precaria”, ossia il trattamento tipico degli atti annullabili.

Ebbene, proprio l’esame dei connotati giuridico-positivi delle “nullità” previste dalle norme tributarie (che ne impone la riqualificazione sostanziale in termini di annullabilità) è di aiuto per individuare il “tipo” di invalidità che connota gli atti amministrativi tributari emessi in violazione dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione.

In particolare, la ricordata “costituzionalizzazione” del diritto ad una buona amministrazione, ovvero la sua codificazione in una fonte normativa di rango primario (artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE), potrebbe indurre l’interprete ad associare la violazione di uno qualsiasi dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto in esame ad un’ipotesi di gravissima imperfezione dell’atto amministrativo tributario lesivo di tale diritto, al punto da determinarne la nullità *ex art. 21-septies*, L. n.241 del 1990. Tuttavia, un’indagine più approfondita è in grado di smentire questa prima e approssimativa conclusione.

Difatti, è sufficiente esaminare il trattamento che il sistema tributario nazionale riserva agli atti amministrativi tributari “imperfetti” perché emessi in violazione del diritto ad una buona amministrazione, per prendere atto di come questi siano annullabili (*ex art. 21-octies*, L. n.241 del 1990) e non già nulli (*ex art. 21-septies*, L. n.241 del 1990), anche nell’ipotesi in cui l’attività provvedimento lesiva di tale diritto riguardi l’attuazione di tributi armonizzati.

Peraltro, la bontà giuridica di questa affermazione è facilmente riscontrabile esaminando le due “fattispecie patologiche” di tal genere più ricorrenti: quella degli atti amministrativi tributari emessi in violazione dell’obbligo di motivazione e quella degli atti amministrativi tributari emessi in violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

Difatti, con riferimento alla prima “fattispecie patologica”, sono le stesse norme tributarie che sanzionano espressamente con la “nullità” (da riqualificare in annullabilità) gli atti carenti di idonea motivazione. Si pensi, ad esempio, all’art. 42 D.P.R. n.600 del 1973, il quale, nel prevedere espressamente la predetta

sanzione invalidante per l'imperfezione consistente nel difetto di motivazione, non distingue affatto tra gli atti amministrativi tributari emessi in attuazione di tributi armonizzati e quelli emessi in attuazione di tributi non armonizzati: in entrambi i casi la sanzione invalidante conseguente alla carenza di motivazione dell'atto è sempre la stessa, ovvero l'annullabilità dell'atto.

Lo stesso vale anche con riferimento alla seconda "fattispecie patologica" poc'anzi indicata; difatti, non vi sono mai stati dubbi in dottrina e in giurisprudenza nel qualificare in termini di annullabilità la sanzione invalidante che colpisce gli atti amministrativi tributari emessi senza la necessaria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale,⁴⁴ anche nell'ipotesi in cui l'attività provvedimento lesiva di tale diritto riguardi l'attuazione di tributi armonizzati.

In estrema sintesi, si può affermare che per le invalidità degli atti amministrativi tributari derivanti dalla violazione dei diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione è il sistema normativo domestico a prevedere lo stesso regime di elisione degli effetti (con corrispondente regime di tutela processuale) che l'ordinamento riconosce per quelle forme di invalidità che comunemente usa denominare con il termine "annullabilità", ossia il regime dell'"efficacia primaria ma precaria" dell'atto viziato, in quanto esistono norme che riconoscono non già l'inefficacia *ab origine*, bensì l'efficacia primaria, sia pure precaria, degli atti amministrativi tributari così viziati.⁴⁵

⁴⁴ In senso parzialmente contrario si veda M. BASILAVECCHIA (*La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva, cit.*, p. 366), secondo cui, con specifico riferimento alla garanzia del contraddittorio endoprocedimentale ex art. 6, co. 5, L. n.212 del 2000, il riferimento normativo alla "nullità" contenuto nella citata norma statutaria potrebbe essere inteso nel significato di nullità ex art. 21-septies, L. n.241 del 1990.

⁴⁵ Si pensi, ad esempio, alla disciplina della riscossione a titolo provvisorio, senza dubbio applicabile anche nei confronti degli atti affetti dai vizi in esame; oppure alle norme che consentono l'adozione di misure cautelari "pro Fisco" anche a fronte di atti impositivi emessi in violazione dei diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione, nel presupposto che sino a quando non intervenga l'eliminazione dell'atto da parte dell'Ufficio (in autotutela) o da parte del Giudice tributario, l'ordinamento riconosce all'atto così viziato efficacia primaria, sia pure precaria. Significativa è anche la disciplina normativa del potere di

4. La violazione del diritto ad una buona amministrazione e la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali

Ciò posto, se la sanzione invalidante prevista dal sistema tributario per le “fattispecie patologiche” in esame è quella dell’annullabilità ex art. 21-*octies*, L. n.241 del 1990,⁴⁶ a questo punto si pone il problema della operatività o meno della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali stabilita dal comma 2, primo periodo, di tale disposizione, in forza della quale – come già ricordato – non è annullabile il provvedimento amministrativo vincolato emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

A tal riguardo è opportuno ricordare che il fine della regola del “non annullamento” (ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990), inserendosi nella logica di una “amministrazione di risultato”, è quello di accentuare la prevalenza della correttezza sostanziale dell’azione amministrativa; ciò significa che l’annullamento del provvedimento affetto da violazioni di natura formale o procedimentale non può avere luogo nel momento in cui il Giudice accerta che l’interesse sostanziale perseguito è stato comunque raggiunto e una rinnovazione dell’atto (questa volta privo di quelle violazioni formali o procedurali) condurrebbe inevitabilmente all’adozione di un atto finale di identico contenuto sostanziale.⁴⁷

annullamento in autotutela e del connesso potere di sospensione amministrativa (sempre in via di autotutela) dell’efficacia (primaria) degli atti impositivi “illegittimi o infondati”. In particolare, in quest’ultimo caso è addirittura esplicito il dato normativo, il quale, nel prevedere “(...) *la sospensione degli effetti dell’atto che appaia illegittimo o infondato*”, da un lato, ribadisce espressamente che gli atti impositivi “illegittimi o infondati” sono dotati di efficacia immediata, sia pure precaria (confermandone, quindi, il regime tipico dell’annullabilità), e, dall’altro, non esclude da tale regime (di efficacia primaria, ma precaria) gli atti impositivi imperfetti per violazione del diritto ad una buona amministrazione.

⁴⁶ Ritiene che la violazione del diritto ad una buona amministrazione sia causa di annullabilità degli atti amministrativi tributari M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria, cit.*, p. 114.

⁴⁷ In tal senso cfr. F. LUCIANI, *L’invalidità e le altre anomalie dell’atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L’invalidità amministrativa*, V. CERULLI IRELLI e L. DE LUCIA (a cura di), Torino, 2009, p. 35.

Sono di immediata evidenza gli effetti dirompenti che questa regola (di depotenziamento dei vizi formali e procedimentali) rischierebbe di avere in ambito tributario qualora se ne ammettesse una piena operatività.

Ed in effetti, le premesse per una piena operatività, almeno a prima vista, sembrerebbero esservi, visto che la disposizione in esame circoscrive il proprio ambito applicativo ai provvedimenti amministrativi di natura vincolata⁴⁸ e gli atti tributari (in specie, quelli di imposizione) sono per definizione provvedimenti amministrativi vincolati.

Tuttavia, così non è per una serie di valide ragioni, e anche la dottrina tributaria si è tendenzialmente pronunciata nel senso della sua non operatività in ambito tributario.⁴⁹

⁴⁸ Per una (in parte) differente ricostruzione si veda F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, legge n.241 del 1990, agli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, pp. 260 e ss..

⁴⁹ Nel senso della non operatività in ambito tributario della disposizione di cui all'art. 21-octies, co. 2, primo periodo, si vedano, tra gli altri, F. RANDAZZO, *op. ult. cit.*, p. 265; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, cit., pp. 115 e ss.. A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., pp. 151 e ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., pp. 470 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 358; F. NICCOLINI, *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, p. 835; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, pp. 226 e ss.. In tal senso si veda anche L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., pp. 742 e ss.; *id.*, *Tutela giuridica del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., pp. 252 e ss.; tuttavia, tale ultimo Autore sembrerebbe ammetterne l'operatività come possibile strumento per sterilizzare i vizi istruttori dell'atto (sul punto si rinvia alle considerazioni svolte nel successivo capitolo). Sempre a favore dell'inapplicabilità della citata disposizione, seppur con specifico riferimento al vizio di motivazione dell'atto, si vedano, tra gli altri, C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, pp. 253 e ss.; *id.*, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2010, pp. 1212 e ss.; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della L. n.241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2005, pp. 1621 e ss.; F. NICCOLINI, *Considerazioni in tema di "nullità" degli avvisi di accertamento per vizi di motivazione alla luce della nuova normativa sull'invalidità dei provvedimenti amministrativi di cui alla legge n.15/2005*, cit., pp. 834 e ss., con *Postilla* di R. LUPI, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, p. 840.

Di contro, sembrerebbero invece esprimersi a favore dell'applicabilità in ambito tributario della disposizione *de qua* F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 210; *id.*, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., p. 1448; L. FERLAZZO NATOLI e G. INGRAO, *La Consulta ritiene legittima la norma "salva cartelle mute": ennesima pronuncia "necessitata"*, in *Boll. trib.*, 2009, p. 583; A. CARINCI, *La Corte costituzionale si pronuncia sull'indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento: molto rumore per nulla?*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, pp. 534 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la*

Occorre verificare se, in aggiunta o, meglio, ancor prima delle “ragioni interne” al sistema tributario in vario modo indicate dalla dottrina al fine di limitare il più possibile l’operatività in tale ambito della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali in esame, vi siano delle “ragioni superiori”, di incompatibilità con il diritto euro-unitario, in grado di impedire *tout court* l’operatività di tale regola con specifico riferimento alle ipotesi di attività provvedimentale dell’Amministrazione finanziaria posta in essere in violazione dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione.

In ambito amministrativistico, prima della novella del 2005 che ha introdotto la disposizione in esame (art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990), autorevole dottrina aveva affermato quanto segue: «Non mi pare, peraltro, che il diritto comunitario spinga il nostro legislatore nazionale nella direzione di una scelta normativa volta a statuire l’irrelevanza dei vizi di forma e del procedimento. (...) Il fatto che una normativa nazionale che sancisce l’irrelevanza dei vizi del procedimento possa, in ipotesi, essere giudicata come non direttamente in contrasto con il diritto comunitario, nulla dice sulla compatibilità di queste previsioni con il modello di tutela verso cui sembra invece spingere il diritto comunitario». ⁵⁰

Lo stesso Autore, dopo la novella del 2005, ha esaminato la questione della compatibilità o meno della regola normativa di depotenziamento dei vizi formali e procedurali con il diritto ad una buona amministrazione, esprimendo un giudizio secco di incompatibilità. In particolare, viene giustamente evidenziata la discrasia tra, da un lato, l’art. 41 della Carta di Nizza che “costituzionalizza” il diritto ad una buona amministrazione come un insieme di garanzie procedurali di ogni persona nei confronti della Pubblica Amministrazione e, dall’altro, l’art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, che «depotenzia,

riforma della legge sul procedimento amministrativo, cit., pp. 81 e ss.. Sulla questione in esame si veda anche F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21-*octies* della legge n.241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, pp. 93 e ss..

⁵⁰ In questi termini, D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003, p. 57.

in modo assai discutibile, le garanzie riconosciute al privato nel contesto del procedimento amministrativo»,⁵¹ ciò nonostante il “canale legislativo” rappresentato dall’art. 1, co. 1, della stessa L. n.241 del 1990 che, come detto, ha prodotto l’effetto giuridico di rendere parte integrante dell’ordinamento amministrativo domestico anche il diritto (euro-unitario) ad una buona amministrazione.

Questo giudizio di incompatibilità è perfettamente ripetibile in ambito tributario, rispetto al quale, peraltro, non va dimenticato che – come evidenziato da autorevole dottrina⁵² – la logica dell’“amministrazione di risultato”, che è alla base del depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi, crea, senza dubbio, disagi ancora maggiori quando si passa dall’area degli interessi pretensivi degli amministrati all’area degli interessi oppositivi, tra cui sono ricompresi gli interessi oppositivi dei contribuenti.

In particolare, in presenza di atti amministrativi tributari che danno attuazione a tributi armonizzati, se emessi in violazione delle garanzie procedurali “contenute” nel diritto ad una buona amministrazione (ex artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE, 1, co. 1, L. n.241 del 1990), ossia se emessi, ad esempio, in violazione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale oppure in violazione dell’obbligo di motivazione (ivi incluso dell’obbligo di motivazione “rafforzata” rispetto agli elementi addotti dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale), questi atti così viziati devono ritenersi illegittimi e, come tali, annullabili (se impugnati per tempo innanzi al Giudice tributario ovvero annullabili in via di autotutela amministrativa), proprio perché non conformi al paradigma normativo del “giusto procedimento”, così come definito dal combinato disposto di cui agli artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE e 1, co. 1, L. n.241 del 1990.

⁵¹ In questi termini D.U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell’art. 21-octies L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CEDU, cit.*, p. 333.

⁵² In questi termini cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, cit.*, p. 249.

Ebbene, in queste ipotesi non può essere invocata l'applicazione della regola della "non annullabilità" dell'atto ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, in quanto la sua applicazione finirebbe per vanificare il sistema di garanzie procedurali dell'amministrato nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, così come sancite dal diritto euro-unitario con norma di rango primario. Difatti, l'avvenuta "costituzionalizzazione" (ex artt. 41 della Carta di Nizza e 6, par. 1, TUE) delle garanzie procedurali "contenute" nel diritto ad una buona amministrazione e la loro compenetrazione nel sistema normativo domestico (anche) attraverso il "canale legislativo" rappresentato dall'art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990, impongono al Giudice tributario, una volta accertata la sussistenza della violazione in oggetto, di annullare l'atto, disapplicando la "regola sanante" dei vizi formali e procedurali (art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241) perché in contrasto con il diritto euro-unitario.⁵³

Difatti, le garanzie procedurali "contenute" nel diritto ad una buona amministrazione – come già ricordato – hanno rango di veri e propri diritti costituzionali di derivazione euro-unitaria, che si traducono in posizione giuridiche soggettive degli amministrati, la cui tutela deve essere sempre garantita dal sistema nazionale, così come, peraltro, riconosciuto dalla stessa Corte di giustizia UE già prima della codificazione (ex art. 41 della Carta di Nizza e 6, par. 1, TUE) del diritto in esame. Difatti, quest'ultima ha ribadito la necessità del rispetto nei procedimenti amministrativi «delle garanzie offerte dall'ordinamento giuridico comunitario», chiarendo che «fra queste garanzie si annoverano in particolare l'obbligo dell'istituzione competente di esaminare in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie, il diritto dell'interessato a far conoscere il proprio punto di vista e il diritto ad una decisione sufficientemente motivata».⁵⁴

⁵³ In questi termini cfr. D.U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell'art. 21-*octies* L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CEDU, cit.*, p. 334.

⁵⁴ In questi termini cfr. Corte di giustizia UE, sent. 21 novembre 1991, C-269-90, punto 14.

Peraltro, occorre precisare che in presenza di atti impositivi emessi in attuazione di tributi armonizzati, se illegittimi per violazione del diritto ad una buona amministrazione, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990) non andrebbe applicata, appunto, per evidente contrasto con le regole normative sovraordinate in esame (artt. 41, della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE, e 1, co. 1, L. n.241 del 1990), senza la necessità di dover svolgere ulteriori indagini circa la compatibilità della predetta “regola sanante” con le peculiarità proprie del sistema tributario domestico (indagini) che, invece, dovrebbero continuare ad essere svolte al fine di verificare l’operatività o meno di tale “regola sanante” in presenza di atti amministrativi tributari relativi a tributi non armonizzati emessi senza l’osservanza delle garanzie procedurali all’uopo previste.

Più precisamente, se si condivide l’impostazione secondo cui le garanzie procedurali connesse al diritto ad una buona amministrazione andrebbero applicate anche con riferimento a fattispecie impositive non relative a tributi armonizzati perché “contagate” dai predetti “principi amministrativi europei”,⁵⁵ allora le considerazioni appena svolte in punto di disapplicazione *tout court* della “regola sanante” ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, andrebbero ripetute identicamente anche con riferimento agli atti amministrativi tributari relativi a tributi non armonizzati emessi in violazione delle garanzie procedurali in esame.

Tuttavia, in precedenza è stato ricordato come, allo stato attuale, il diritto vivente appaia ancora “restio” ad ammettere tale “contagio”. Ad ogni modo, anche qualora si escluda un simile “contagio”, la regola di depotenziamento dei

⁵⁵ Ciò anche al fine di evitare una disparità di trattamento all’interno del sistema tributario nazionale, oltre che in forza del dato normativo di cui al novellato art. 1, co. 1, L. n.241 del 1990, che ha espressamente precisato che tutta l’attività amministrativa, senza alcuna distinzione e/o limitazione applicativa, è retta anche dai “*principi dell’ordinamento comunitario*”. In tal senso cfr., in particolare, D.U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell’art. 21-*octies* L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CEDU, cit.*, p. 334. In senso conforme cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria, cit.*, p. 113.

vizi formali e procedurali è destinata a non operare pure rispetto agli atti amministrativi tributari concernenti fattispecie non di rilievo per il diritto euro-unitario, ciò in ragione delle “specificità” del sistema tributario e, in particolare, del principio di specialità che deve coordinare il rapporto tra la disciplina generale amministrativa e la disciplina speciale tributaria.

In altri termini, la regola (di diritto amministrativo) della “non annullabilità” per vizi formali e procedurali non può ritenersi operativa in ambito tributario nella misura in cui si traduca in un azzeramento delle garanzie dotate di “copertura statutaria”.⁵⁶

Ed in effetti, in ambito tributario lo Statuto dei diritti del contribuente (senza dubbio “influenzato” dei “principi amministrativi europei”) «costituisce un solido baluardo, che si innesta nella disciplina generale dell’azione amministrativa, ed orienta in chiave garantista l’interpretazione di tutte le leggi tributarie». ⁵⁷ Anche se l’art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, è una disposizione successiva alle norme statutarie, queste ultime, nell’imporre determinati requisiti formali e procedurali a garanzia di interessi oppositivi del contribuente, sono comunque destinate a prevalere sulla predetta disposizione generale in forza del loro carattere di specialità, essendo norme indirizzate «in modo mirato agli atti amministrativi emessi dall’amministrazione finanziaria in senso lato (concessionari compresi)». ⁵⁸

In estrema sintesi, il principio di specialità impedisce che la regola della “non annullabilità” ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, possa essere utilizzata in ambito tributario per neutralizzare requisiti formali e procedurali dell’azione impositiva, imposti da norme speciali tributarie allo scopo di assicurare maggiori garanzie di correttezza, trasparenza e tutela del

⁵⁶ Così M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., p. 358, il quale sembrerebbe concordare con la tesi di A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., p. 355.

⁵⁷ In questi termini L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 251.

⁵⁸ In questi termini cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., p. 178.

contribuente.

Vi è, poi, un ulteriore argomento che impedirebbe l'applicazione agli atti amministrativi tributari dell'art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990: la diversità di significato tra il concetto di "vincolatezza" presupposto dalla citata norma ed il concetto di "vincolatezza" proprio degli atti amministrativi tributari.

Più precisamente, è di tutta evidenza l'oggettiva difficoltà ad applicare in ambito tributario la regola del depotenziamento dei vizi formali e procedurali, in quanto la funzione impositiva non è una funzione strettamente vincolata, così come richiesto dalla disposizione in esame.

Difatti, la funzione impositiva è senza dubbio una funzione vincolata e non discrezionale perché manca di una valutazione comparativa di interessi pubblici e privati contrapposti; ciò non di meno, si caratterizza «in senso acquisitivo e valutativo di fatti (invece che di interessi), in vista dell'adeguamento del contenuto del provvedimento alle peculiarità delle situazioni nelle quali si manifesta l'interesse pubblico che deve essere tutelato».⁵⁹

In altri termini, il concetto di "vincolatezza" che circoscrive l'ambito applicativo dell'art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, L. n.241 del 1990, è qualcosa di diverso dalla "vincolatezza" di un atto tributario, il quale non è quasi mai un "atto seriale", risultato di una meccanica applicazione di una (chiara) norma di legge, bensì un atto il cui contenuto è, di regola, il risultato di una complessa attività dell'Amministrazione finanziaria di acquisizione e valutazione di fatti fiscalmente rilevanti e di conseguente sussunzione della fattispecie concreta (così ricostruita e valutata) nella fattispecie impositiva astratta tipizzata dalla norma.⁶⁰

Non può che conseguire, quindi, la non operatività in ambito tributario della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (ex art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, L. n.241 del 1990), fatta eccezione, semmai, per quelle ipotesi marginali e rare di atti amministrativi tributari (comunque, non attuativi di

⁵⁹ In questi termini S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 318.

⁶⁰ Sul tema cfr. R. LUPU, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, p. 840.

tributi armonizzati) che, sotto il profilo contenutistico, risultino essere effettivamente a carattere “vincolato” (nel significato poco sopra descritto), ossia a carattere “meccanico” ed “automatico” (*id est* “atti seriali”), in quanto completamente privi di una qualsiasi attività valutativa⁶¹ da parte dell’Amministrazione finanziaria.⁶²

Infine, vi è un ulteriore (e connesso) argomento decisivo che impedirebbe l’operatività in ambito tributario della regola del “non annullamento” dell’atto per vizi formali e procedurali: l’esito negativo del giudizio processuale in merito alla non incidenza del vizio sul contenuto dispositivo dell’atto (c.d. “prova di resistenza” o regola della “uguaglianza di risultato”).

In dottrina è stato (condivisibilmente) evidenziato come la regola della “uguaglianza di risultato” (necessaria, ai sensi della disposizione in esame, ai fini del “non annullamento” per vizi formali o procedurali di un atto “vincolato”) sarebbe configurabile soltanto alla presenza (contestuale) di due condizioni: «in primo luogo, che si versi in una situazione di incontrovertibilità fattuale e giuridica della vicenda tale da determinare l’inevitabilità degli effetti dichiarati o prodotti dall’atto (...); in secondo luogo, che emerga che l’amministrato non potrebbe comunque ritrarre dall’eliminazione dell’atto utilità certe e definitive riguardanti l’oggetto del contendere». ⁶³ Come giustamente osservato dal citato Autore, si tratta di due condizioni che raramente ricorrono in ambito tributario, tanto «per la frequente presenza di fattispecie ad alta complessità di accertamento sotto il profilo sia fattuale che giuridico» quanto «per l’operatività del termine di

⁶¹ Privi non solo di un’attività valutativa di fatti, ma anche di un’attività “valutativa” di norme, visto e considerato che ad una “controvertibilità” dei fatti fiscalmente rilevanti si accompagna spesso anche una non meno rilevante “controvertibilità” in punto di interpretazione delle norme giuridiche da applicare.

⁶² A tal proposito può essere utile segnalare due interessanti pronunce della Corte di cassazione – Cass., Sez. trib., ord. n.21446 del 17 ottobre 2011 (in *Riv. dir. trib.*, 2012, pp. 88 e ss., con commento di F. FARRI, *Sull’applicabilità dell’art. 21-octies della legge n.241/1990 agli atti tributari, cit.*) e Cass., Sez. trib., sent. 21 marzo 2012, n.4516 – le quali rappresentano i primi interventi della Sezione tributaria della Suprema Corte sulla questione in esame relativa all’applicabilità agli atti impositivi della disposizione di cui all’art. 21-octies, co. 2, primo periodo, L. n.241 del 1990.

⁶³ In questi termini cfr. F. FARRI, *op. ult. cit.*, p. 93.

decadenza dell'azione accertatrice che viene ad incidere sulla seconda delle condizioni sopra menzionate». ⁶⁴ Difatti, anche in quelle rare ipotesi in cui ci si trovi in presenza di un atto tributario effettivamente "vincolato" nel suo contenuto (nel senso che è stato adottato "meccanicamente" dall'Ufficio senza che sia stato necessario il compimento di alcuna attività valutativa di fatti o di norme), la sola sussistenza di una situazione di incontrovertibilità fattuale e giuridica della pretesa impositiva e/o sanzionatoria ivi fatta valere non dovrebbe bastare per il "non annullamento" di tale atto (ai sensi dell'art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, L. n.241 del 1990) tutte le volte in cui l'Ufficio sia già decaduto dal potere di rinnovamento dell'atto (in via di autotutela sostitutiva) per decorso dei termini di esercizio dell'azione di accertamento, questo perché in tale ipotesi l'amministrato ritrarrebbe dall'annullamento dell'atto impositivo viziato un'utilità certa e definitiva in relazione al bene della vita conteso (da intendersi nel senso della definitiva conservazione del bene stesso a fronte delle pretese dell'Amministrazione finanziaria). ⁶⁵

Si può, quindi, concludere affermando che, in presenza di atti amministrativi tributari attuativi di tributi armonizzati emessi in violazione dei diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (ex art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, L. n.241 del 1990) è destinata a non trovare applicazione perché in evidente contrasto con le regole normative sovraordinate di cui agli artt. 41, della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE e 1, co. 1, L. n.241 del 1990. Del pari, in presenza di atti amministrativi tributari attuativi di tributi non armonizzati emessi in violazione delle garanzie procedurali all'uopo previste (simili alle garanzie procedurali "contenute" nel diritto euro-unitario ad una buona amministrazione), è possibile giungere alla medesima conclusione se si condivide l'impostazione secondo cui anche l'area tributaria non attuativa del diritto euro-unitario risulterebbe "contagiata" dai "principi amministrativi

⁶⁴ In questi termini cfr. F. FARRI, *op. ult. cit. loc.*

⁶⁵ In questi termini cfr. F. FARRI, *op. ult. cit.*, p. 126.

europei". Tuttavia, anche qualora non si condivida questa impostazione, in ogni caso, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali è destinata a non operare in virtù del principio di specialità delle norme tributarie e, in particolare, di quelle statutarie, che hanno introdotto garanzie formali e procedurali a tutela del contribuente (anche per effetto dell'"influenza" dei "principi amministrativi europei"), oltre che in ragione dei seguenti (incontestabili) dati giuridici: *i*) l'atto amministrativo tributario quasi mai è un "atto seriale", *ii*) all'Amministrazione finanziaria potrebbe essere precluso l'esercizio del potere di rinnovamento dell'atto viziato per decorso dei termini di accertamento.⁶⁶

⁶⁶ Cfr. F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, Legge n.241 del 1990, agli atti impositivi, cit.*, p. 265, secondo cui deve escludersi l'applicabilità alla materia tributaria della disposizione in esame anche perché «la posizione del contribuente si risolve tutta nell'interesse alla rimozione dell'atto, qualora esso non corrisponda, per forma o contenuto, allo schema di legge».