amministrativamente
Rivista di diritto amministrativo

La motivazione dell'atto di accertamento tributario e la legge 18 giugno 2009, n. 69*

di Raffaele Santoro

Sommario

1. La legge 11/02/2005, n. 15 in generale. 2. La legge n. 15 del 2005 e la legge 18/06/2009 n. 69: incidenza nel diritto tributario; 2.1. La nozione di motivazione nel diritto tributario paragrafo; 3. Natura giuridica atto impositivo; 4. Regime della invalidità degli atti amministrativi nel diritto tributario: applicabilità nel diritto tributario; 5. Conclusioni.

Il presente lavoro non può non partire se non dall'analisi della modifica della legge 7 agosto 1990, n. 241 nell'ambito del diritto amministrativo evidenziandone le principali novità per poi rilevare i possibili risvolti nel diritto tributario e, in particolare, sull'obbligo di motivazione degli atti impositivi alla luce anche delle disposizioni dettate dallo Statuto del contribuente.

La legge 11 febbraio 2005, n. 15 ha integrato le norme della legge n. 241/1990 e le due normative non possono non considerarsi la espressione della logica evoluzione del diritto amministrativo in conseguenza anche delle novità provenienti dalla giurisprudenza, dalla regolamentazione recente della legge 21 luglio 2000, n. 205 nonché dalle recenti disposizioni del codice del processo amministrativo di cui al d. lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

Le principali innovazioni introdotte dalla legge n. 15/2005 sono molteplici e qui interessa il disposto degli artt. 21 *septies* ed *octies* che sono quelle modifiche oggetto del presente lavoro prima di rispondere al quesito se tali ultimi articoli siano o meno applicabili nel diritto tributario.

I principi generali dell'azione amministrativa enunciati nell'art. 1, comma 1 della legge n. 241/1990 ossia la economicità, efficacia e pubblicità si arricchiscono con la legge n. 15/2005 del fondamentale canone della trasparenza che in precedenza si era costretti ad enucleare in via interpretativa quale espressione dell'intento di orientare in senso maggiormente democratico l'esercizio dei pubblici poteri disgelandone i meccanismi e rendendone partecipi i cittadini.

Inoltre una delle modifiche interpolative introdotte nel comma 1 citato è il riconoscimento dei Principi dell'ordinamento comunitario nell'ambito di quei criteri fondamentali che devono sovrintendere al corretto esercizio del potere amministrativo.

La legge n. 15/2005, con le sue innovazioni, si colloca nella prospettiva di accelerare l'attività amministrativa evitando inutili ripetizioni o stasi nei procedimenti decisionali od esecutivi.

In tale ambito, si pongono anche gli artt. 21 *septies* ed *octies* che individuano opportunamente le due categorie della nullità e dell'annullabilità definendo, con riferimento alla prima, nullo il provvedimento che:

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

a) difetti degli elementi essenziali;
b) sia stato viziato da difetto assoluto di attribuzione;
c) sia stato adottato da violazione od elusione del giudicato;
d) attenga ad una delle ipotesi in cui è tassativamente definito tale dalla legge.

L'art. 21 *septies*, pur procedendo alla qualifica della nullità, non precisa la nozione di elementi essenziali del provvedimento onde permangono dubbi ed incertezze sui contorni della nullità senza, tra l'altro, precisare quale autorità giurisdizionale debba interessarsene e, soprattutto, con quali effetti.

L'art. 21 *octies*, comma 1, definisce l'annullabilità come il vizio di incompetenza, violazione di legge ed eccesso di potere ed il secondo comma dispone che i provvedimenti non possono essere annullati per violazione di norme sul procedimento **"quando per la natura vincolata del provvedimento sia palese che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".**

Tali disposizioni normative valorizzano il Principio processualistico del raggiungimento dello scopo quale espressione della più generale esigenza di conservazione del provvedimento dandosi seguito a precise indicazioni di origine europea come l'art. 230, comma 2 del Trattato dell'Unione nel testo vigente, ove prevede la violazione delle forme sostanziali in quanto il processo di europeizzazione o, meglio, di comunitarizzazione dei diritti nazionali è una logica conseguenza, come ben noto, della ratifica del Trattato istitutivo della Comunità risalente al 1957 e dei successivi Trattati modificativi nonché delle norme contenute in regolamenti e direttive costituenti tutti una "specie di legge quadro" all'interno e nel rispetto della quale operano gli ordinamenti degli Stati membri.

Invero se tali ultime norme vogliono, da una parte, favorire la maggiore speditezza ed efficienza dell'attività pubblica, dall'altra, non deve ridotto o, meglio, pregiudicato il principio del contraddittorio procedimentale e la connessa garanzia dell'art. 24 Cost.

L'art 21 *octies* rinviene un logico e naturale corollario nel successivo art. 21 *nonies* a tenore del quale i provvedimenti illegittimi possono essere annullati di ufficio per ragioni di interesse pubblico salvo la possibilità di convalidarli entro un meglio definito termine ragionevole.

Appare evidente come sia tutt'altro che chiaro come possa ritenersi non possibile un differente contenuto di un atto vincolato[1] se non mediante un esame caso per caso del tipo di atto, della relativa funzione, del suo porsi al termine di uno svolgersi di azioni per poi confrontare il tutto con il contenuto.

Sul primo profilo, cioè la giurisdizione, vi è una curiosa sentenza 6 luglio 2004, n. 204 della Corte Costituzionale che ha voluto porre dei paletti piuttosto stringenti alla giurisdizione esclusiva, mentre la legge n. 15/2005 la dilata e crea nuove, inedite e persino significative, sul piano dell'intensità e dell'ampiezza, zone di giurisdizione esclusiva. Infatti, l'art. 19, comma 5 della legge n. 241/90, attribuisce al giudice amministrativo esclusivo il sindacato in tema di DIA: in un tempo nel quale la DIA è stata generalizzata o comunque amplificata, è un sindacato trasversale che non riguarda più una materia compiuta, conchiusa, ma una materia sostanzialmente non complessa, ossia trasversale; l'art. 21 *quinquies* sulle conseguenze patrimoniali della revoca sul piano delle indennità che vengono riconosciute dal giudice amministrativo, anche laddove della legittimità della revoca non si discuta: quindi è una giurisdizione che concerne una controversia

---

* Il lavoro è stato sottoposto ad una preventiva valutazione da parte di due referee anonimi.

[1] Cfr. G. BACOSI e F. SEMESTRE, *La legge n. 15 del 2005: ecco il nuovo volto della "241"*, passim.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

meramente patrimoniale non consequenziale ad un provvedimento, o meglio ad un provvedimento illegittimo, ossia al suo annullamento, ma al contrario consequenziale ad un atto che si assume legittimo.
Ugualmente, l'art. 25 comma 5 nella legge n. 241/90, come riscritto dal d.lgs. 31/08/1998, n. 80 che qualifica *expressis verbis* come esclusiva la giurisdizione del giudice amministrativo in tema di accesso come, infine, l'art, 21 *septies* comma 2 della legge n. 241/90, che in chiave ricognitiva qualifica come esclusiva la giurisdizione del giudice amministrativo in tema di nullità del provvedimento per violazione o elusione del giudicato.
Insomma la legge n. 15/2005 si fida della giurisdizione amministrativa amplificandola e che rivisita il *self restraint* derivato dalla sentenza 204/2004 della Corte Costituzionale.
La legge n. 15/2005 ha amplificato anche i poteri del giudice amministrativo e dilatato l'intensità del sindacato creando scenari inediti, da questo punto di vista, che hanno anticipato le norme del recente processo amministrativo che hanno sancito la definitiva modifica del perimetro dell'oggetto del giudizio amministrativo superando l'antico limite che vuole il sindacato del giudice amministrativo esclusivamente diretto al mero annullamento con salvezza del potere amministrativo e prevedendo nuove norme che valicano questi angusti confini.
L'art. 21 *septies* medesimo, nel codificare la nullità, implicitamente, attribuisce al giudice amministrativo la cognizione di un'azione dichiarativa di accertamento qual è l'azione di accertamento della nullità in tema di interessi pretensivi, ove la giurisdizione è del GA, indipendentemente dalla nullità del provvedimento amministrativo come la disciplina del silenzio che , giusta il nuovo art. 2 comma 5 della legge n. 241/90, attribuisce al giudice amministrativo il potere-dovere, di accertare la fondatezza della pretesa dell'istanza in tema di silenzio; infine, ma in realtà in principio, all'art. 21 *opties* comma 2 della legge n. 241/1990, che nel qualificare come non annullabile un provvedimento violante norme procedimentali o formali che non abbiano influito sulla sostanza della decisione, quindi sulla bontà del risultato finale, evidentemente attribuiscono - non so se in modo incidentale o principale - al giudice amministrativo il potere-dovere di verificare se ogni qualvolta venga dedotto un vizio formale la pretesa del privato sia fondata o non sia per avventura palesemente infondata, al punto tale da rendere inutile, eccessivo, persino dannoso il provvedimento giudiziale di annullamento.
Il quadro nel quale ci muoviamo è in definitiva un quadro nel quale il legislatore amplia la giurisdizione ed espande i poteri del giudice amministrativo .
In questo quadro emerge chiaramente l'idea che il giudice non debba limitarsi all'annullamento del provvedimento con salvezza dei poteri non essendo più un giudice dell'atto, ma del rapporto. Infatti, da un giudizio estrinseco e paritetico sull'atto che non definisce *totalmente* la sostanza della controversia, si passa ad un giudizio che è tale e definitivo sul rapporto che definisce anche in modo sostanziale. Quindi anche nel diritto amministrativo sostanziale e processuale, alla luce dell'esigenza di dare certezze economiche e quindi risposte definitive e non meramente interlocutorie, è riconosciuto il principio chiovendiano secondo cui quando il privato ha torto, ha interesse ad avere torto subito e completamente; quando invece ha ragione, ha interesse ad avere ragione subito e completamente. L'idea di fondo è allora che il giudizio amministrativo, salvo eccezioni, debba essere un giudizio finale che definisca in modo conclusivo la sostanza del rapporto in quanto anche il privato non può accontentarsi dell'annullamento dell'atto con una riedizione negativa del potere cassato dal giudi-

ce in prima battuta, ma al contrario preferisce una sconfitta immediata ad una vittoria apparente. In questo quadro si innesta l'art. 21 *opties* , comma 2 , della legge n. 241/90, ossia la norma che in modo più plastico e trasforma l'oggetto del giudizio amministrativo, ritenendo non annullabili i provvedimenti affetti da vizi formali ininfluenti sulla sostanza e quindi sulla bontà della decisione.

Un problema è preliminare: l'art. 21 *septies* ed *octies* sono una norma processuale o sostanziale? Connessa è anche una questione terminologica, nel senso che il legislatore non afferma che il provvedimento affetto da vizi ininfluenti sia un provvedimento legittimo, ma al contrario, nell'assunto della illegittimità del provvedimento per violazione di una regola, la cui cogenza non è messa in discussione, puntualizza che il provvedimento non è annullabile.

Quindi si è in presenza di una norma sostanziale con effetti processuali, che tuttavia non incide sulla qualifica del provvedimento in termini di illegittimità, ma incide sul profilo della sanzione in quanto il provvedimento illegittimo, per il quale il legislatore ritiene che la sanzione dell'annullamento sia una sanzione eccessiva, una sanzione inutile, una sanzione persino dannosa per il privato, è quello per il quale vi sia la certezza che dall'annullamento del provvedimento poi conseguirebbe un provvedimento, questa volta anche formalmente legittimo, di reiezione. In questo senso– fa irruzione anche nel diritto amministrativo il principio privatistico, tutto sommato consolidato e tradizionale, della distinzione tra regole del comportamento e regole dell'atto, cioè disposizioni la cui violazione comporta una qualificazione in termini di illiceità del comportamento complessivamente inteso e regole la cui violazione comporta invece la sanzione dell'invalidità – annullabilità del provvedimento amministrativo.

La nuova normativa ritiene che l'annullabilità dell'atto illegittimo della Pubblica Amministrazione, sia una sanzione eccessiva, inutile, persino dannosa nel caso di provvedimento che non sia stato inciso dalla violazione della regola procedimentale; pur restando ferme le altre sanzioni e quindi un'ipotesi di responsabilità della Pubblica Amministrazione per scorrettezza procedimentale e formale che abbia cagionato un danno ed un pregiudizio al privato. Sarebbero ingenerose[2] quelle critiche che alla norma sono state rivolte sul piano dell'incompatibilità con i principi costituzionali o con i principi comunitari, siccome norma che incide negativamente

[2] Cfr. F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo,* Milano, 2012, passim. In effetti la nullità dell'atto amministrativo non può descriversi applicando in maniera pedissequa le esperienze civilistiche derivanti dall'art. 1325 c.c.(cfr. F. D'ALESSIO, *Diritto amministrativo*, Torino, 1939, passim) ed elementi indefettibili dell'atto amministrativo attualmente devono considerarsi quanto afferisca alla forma ed al contenuto del documento impendendo, in presenza di anomalie, la riconducibilità del medesimo ad una P.A. oppure rendendo intellegibile il dispositivo. A questo punto, occorre ricordare ,tra le altre, la sentenza Tribunale amministrativo regionale veneto sez. III 3 luglio 2009, n. 2103 che ,sempre anticipando le norme del 2010 relative al codice del processo amministrativo, ritiene che soltanto dopo la valutazione del giudice sia possibile se il vizio dell'atto comporti o meno il suo annullamento. In effetti con propria sentenza il Tribunale amministrativo regionale Calabria Catanzaro, sez. II, 1 luglio 2009, n. 680, ritiene che l'atto amministrativo ex art. 21 *octies* resterebbe illegittimo sul piano sostanziale, ma non sarebbe annullabile in sede processuale stante il difetto di interesse del ricorrente ad eliminare un atto destinato alla ripetizione, soprattutto, se di natura vincolata senza considerare come il ricorrente possa conseguire un vantaggio anche dall'annullamento di atto illegittimo anche se reiterabile. E' prevalente la tesi c.d. sostanziale la quale, nell'ambito di una riqualificazione dei vizi invalidanti ex legge 15 del 2005 limitati a quelli incidenti sulla decisione finale, ritiene altre anomalie del provvedimento amministrativo irrilevanti ai fini dell'annullamento come , tra gli altri, affermato dalla sentenza del Consiglio di stato, sez. VI, 23 settembre 2009, n. 5671.

sull'effettività della tutela e quindi sul diritto di azione, sul diritto di difesa del cittadino perché consente all'Amministrazione di salvare i provvedimenti illegittimi in quanto si tratta, al contrario, di una norma di garanzia del cittadino che, nella logica dell'effettività e della sostanzialità della tutela, evita che questi subisca la beffa di una vittoria apparente, alla quale consegua l'esercizio del potere e successivamente una sentenza, questa volta anche formalmente, oltre che sostanzialmente, sfavorevole.

La norma, se interpretata con tutte le potenzialità, è una norma che nella sostanza amplia il numero delle tutele ed è coerente con le esigenze di effettività e di pienezza della tutela giurisdizionale.

I problemi applicativi di fondo sono due: il primo è capire cosa intenda il legislatore quando, nella prima parte del secondo comma, riferisce: "sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato". Cosa si intende in, particolare per provvedimenti vincolati? Il concetto di vincolo è un concetto dinamico e non statico; è un concetto che va verificato anche alla luce dell'autovincolo nel fluire dell'azione amministrativa.

Il provvedimento vincolato, nella logica della norma, non è solo un provvedimento vincolato *ab origine* sul piano del diritto, vale a dire un provvedimento che in base alla norma strettamente intesa non poteva che essere quello, ma anche un provvedimento vincolato per effetto di un autovincolo, in quanto l'Amministrazione con un precedente atto regolamentare, un bando di gara, una *lex specialis* di un concorso o di una gara, un atto generale, un atto specifico nell'ambito del procedimento, abbia consumato la sua discrezionalità dando delle regole che impongono un vincolo che nella legge *ab origine* non c'era. Le procedure concorsuali ed in particolare di appalto sono, da questo punto di vista, uno di esempi sostanzialmente ampio.

Si intende anche un vincolo pattizio**,** alla luce dell'art. 11 della legge n. 241/1990 per cui è evidente che se l'Amministrazione si obblighi con il privato in sede di accordo ad adottare un certo provvedimento amministrativo, questo provvedimento, pur se *ab origine* discrezionale, diventa un provvedimento vincolato. E' chiaro che quello è un provvedimento discrezionale *ab origine con* un vizio di natura formale, ma è altrettanto chiaro che se nel ricorso l'istruttoria non è messa in discussione, le valutazioni discrezionali non sono toccate da alcuna censura avendosi un vizio formale che non incide su una discrezionalità già consumata e quindi su un esito finale sostanzialmente di carattere vincolato.

A questo punto è necessario comprendere cosa intenda il legislatore quando si riferisce ai vizi formali per delineare i medesimi in quanto per i vizi procedimentali nessuno dubita sulla loro qualificazione ed identificazione. E' ovvio, persino banale, che non può riferirsi a vizi di carattere strutturalmente non invalidanti già nell'impostazione precedente, quindi a mere regolarità formali quali, per esempio, la illeggibilità della sottoscrizione ad un vizio della intestazione, ma si riferisca a vizi formali che prima della legge erano invalidanti, quindi vizi formali pesanti, non vizi formali già tradizionalmente irrilevanti. Questi vizi non possono essere che sostanzialmente principalmente due: motivazione e competenza.

In ordine alla incompetenza la giurisprudenza amministrativa si è pronunciata in senso negativo, nel senso di ritenere che il vizio di incompetenza non sia un vizio formale in quanto esso attiene al profilo sostanziale dell'investitura e che di conseguenza se l'atto sia affetto da incompetenza relativa, pur laddove si tratti di un atto completamente vincolato, l'atto vada comunque annullato per restituire la questione all'Organo incompetente che sia stato defraudato del suo onere.

In relazione alla motivazione se si vuol essere conseguenziali al principio della procedimentalizzazione della volontà, si deve accogliere una concezione, per così dire, "procedimentale" della motivazione, enucleandola, cioè, dalle esteriorizzazioni emergenti negli atti preparatori del provvedimento, pur sempre nella misura in cui a loro volta documentino e/o enuncino circostanze di fatto rilevanti, od in atti e/o fatti che con esso abbiano una connessione. Questo ordine di idee sembra essere in linea con chi ha tracciato la distinzione tra processo decisionale e provvedimento, potendosi dire che "le scelte discrezionali attengono propriamente alla decisione, e non attengono quindi al provvedimento, il quale è, come tale, sempre uguale a se stesso, tanto nel caso che sia preceduto alla decisione tanto nel caso che sia direttamente applicativo della legge o di altri atti vincolanti. Il provvedimento, in questa prospettiva, assume il ruolo di "riepilogo" della decisione, se non soltanto della sua formalizzazione"[3]. È possibile, ora, riguardare il tema della motivazione dal punto di vista del contenuto e dell'oggetto, così come si ricavano da una corretta interpretazione dell'art. 3, legge n. 241/90, che, fornendo la descrizione normativa del contenuto della motivazione, consente, in prima battuta, di desumere, per implicita presupposizione logica, il contenuto [4]del provvedimento, inteso come rappresentazione del fatto storico. Il contenuto del provvedimento, a sua volta, dovendo contenere l'individuazione e descrizione dei fatti da manifestarsi (i presupposti in relazione alle risultanze istruttorie), presuppone e impone, sul piano sostanziale, l'oggetto del provvedimento, offrendo, quindi, riprova della partecipazione dei presupposti di fatto alla fattispecie normativa del provvedimento[5]. Se oggetto del provvedimento sono i fatti e i presupposti, l'eventuale loro difetto o vizio si rifletterà sulla fattispecie dell'atto che, per il principio di convenienza dell'effetto giuridico al fatto produrrà una mera illegittimità anziché l'inesistenza dell'atto stesso.

Se il contenuto della motivazione (nonché del provvedimento) altro non è che mera descrizione(fatto manifestante) di fatti storici ,allora non si vedono ragioni valide per ritenere escluse le altre descrizioni emergenti dagli atti procedimentali dal novero dei fatti manifestativi. Quindi la necessità, per l'interprete, o per colui che è chiamato a sindacare in legittimità l'atto, in coerenza con il dettato dell'art. 3 cit., di ripercorrere l'iter procedimentale per ricostruire sia l'intera "manifestazione"[6] (contenuto del procedimento, atto finale compreso), sia l'intero fatto manifestato (l'oggetto del potere esercitato).

Infatti, il contenuto della motivazione, che l'art. 3 cit. obbligatoriamente riferisce ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche, in stretto collegamento e relazione "alle risultanze dell'istruttoria", non potrà che interpretarsi come codificazione di una direttiva interpretativa

[3] v. F.LEDDA, *La concezione dell'atto amministrativo e dei suoi caratteri*, in *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza* a cura di U. ALLEGRETTI, A. ORSI BATTAGLINI e D. SORACE, Rimini, 1987, p. 784 e p. 792.

[4] v. F.G. SCOCA, *La teoria del procedimento dalla sua formazione alla legge sul procedimento*, in *Le trasformazioni del diritto amministrativo* .Scritti degli allievi per gli anni ottanta di M.S. GIANNINI, a cura di S. AMOROSINO, Milano, 1995, p. 290 e p. 291.

[5] v. D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939, passim; A.E. CAMMARATA, *Il significato e la funzione del fatto nell'esperienza giuridica, in Formalismo e sapere giuridico*, Milano, 1963, p. 267, in *Annali dell'Università di Macerata* V, 1929; G. GUARINO, *Potere giuridico e diritto soggettivo*, in *Rass. dir. pubbl*, 1949, I, p. 238 ; R. SCOGNAMIGLI, *Fatto giuridico e fattispecie complessa*, in *Riv. trim. dir. proc. civ*. 1962, p. 433 e ss; A.CATAUDELLA, *Fattispecie (voce)*, in *Enc. dir.*, vol. XVI, 1967, p. 392 e ss.

[6] v. A. FALZEA *Efficacia giuridica voce*, in *Enc dir*., vol. XVI, 1965, p. 456.

sostanziale, rivolta essenzialmente a desoggettivizzare l'esercizio del potere, vale a dire a sottrarre alla P.A. qualsiasi possibilità di filtrare i fatti mediante la mera affabulazione semantica. Si sottrarrà, in tal modo, all'Amministrazione la possibilità di plasmare i fatti attraverso l'uso sapiente e scaltro di formali espressioni letterarie (c.d. schermo motivazionale) [7]strumentali alla formale (dunque, apparente) valorizzazione o alla messa in ombra di alcuni fatti, entrati a far parte dell'istruttoria, a scapito di altri. In sostanza il legislatore, con il chiaro riferimento "alle risultanze dell'istruttoria", ha voluto mettere in evidenza che i presupposti di fatto (oggetto del provvedimento) sono tutti quelli emersi in istruttoria, proprio perché il concreto perseguimento del fine pubblico, la non irragionevolezza della scelta, anche in sede di sindacato di legittimità, dovranno e potranno in via oggettiva essere desunti dal rapporto di congruità tra quanto emerso in istruttoria (fatti c.d. "ufficialmente" noti) e la decisione finale, a prescindere dalla corretta (o non) esternazione formale dell'iter logico seguito [8]. In altri termini, la ragione sufficien-te [9] del provvedimento non dovrà ricavarsi dall'esternazione formale del valore che la P.A. attribuisce ad un certo fatto, ma, sul piano strettamente logico-oggettivo, sarà rivelata dal fatto stesso.

Conseguenza di tanto è che le stesse figure sintomatiche dell'eccesso di potere non saranno, per così dire, eludibili con una motivazione formale successiva – come pure certe amministrazioni hanno tentato di fare – ma potranno essere superate soltanto attraverso la ricostruzione di idonei motivi oggettivati nel procedimento ed opportunamente evidenziati con una motivazione formale chiarificatrice, nonché con un atto difensivo di mera agevolazione interpretativa, ovvero attraverso la ricostruzione logico-interpretativa del giudice confermandosi il ruolo centrale del processo anche alla luce del recente codice di rito del 2010.

È in questa logica che si inquadra l'intima valenza del diritto di partecipazione al procedimento previsto dalla legge n. 241/90 ed in particolare dall'art. 10, lett. b), secondo cui "i soggetti di cui all'art. 7 e quelli intervenuti ai sensi dell'art. 9 hanno diritto b) di presentare memorie scritte e documenti, che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento", da ricostruirsi come diritto dell'interessato a contribuire alla determinazione del "fatto" presupposti, mediante la rappresentazione di interessi c.d. secondari. Tale partecipazione permette una "integrazione della conoscenza", che, una volta entrata a far parte del patrimonio di conoscenza dell'Amministrazione, si obbiettiva e viene assistito dalla garanzia della tutela giurisdizionale, "circa la quale problema delicato è soprattutto quello dei limiti del sindacato del giudice am-

[7] v. F. BASSI, *L'eccesso di potere per difetto di motivazione* in *Scritti per M. Nigro* , vol. III, Milano, 1966 p. 73 e p- 74 [7] v. F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrativa* Torino, 1967, p. 500, che pone sullo stesso piano sia i fatti conosciuti che quelli acquisiti al procedimento anche se non valutati dall'organo che provvede.; v. LEGGE TORCHIA, *Procedimento e processo dopo la legge 7 agosto 1990 n. 241 : tendenze e problemi*, in *La trasparenza amministrativa due anni dalla legge 7 agosto 1990 n. 241 passim* ; v. anche A. VALORZI, *Dalla procedura amministrativa al processo giurisdizionale* Padova, 1999, p. 175 e ss.

[8] v. F. LEVI L'attività, cit., p. 554 e ss. p. 97 v. E. CASETTA, *Profili della evoluzione dei rapporti tra i cittadini e pubblica amministrazione* in *Riv. trim. dir. amm.* 1993, p. 10; S. COGNETTI, *La tutela delle situazioni soggettive tra procedimento e processo. Le esperienze di pianificazione urbanistica*", Perugia, 1987, passim, nonché S. COGNETTI, *L'obbligo di ponderazione degli interessi nei processi di pianificazione in Germania* Milano, 1986, p. 292.

ministrativo sull'idoneità dell'intervento ad innescare il dovere "di tenerne conto" [10] .

È stato osservato che l'istante o interventore, con la propria attività di prospettazione di fatti o motivi, "può disporre e dispone del problema amministrativo" contribuendo a determinare la materia che dovrà essere sottoposta ad esame critico. Così operando egli non suscita questioni autonome o distinte, ma produce un mutamento in quel medesimo problema che l'Amministrazione sarebbe comunque tenuta ad affrontare siccome attinente al proprio compito, poiché "le informazioni pertinenti dell'interessato concorrono ad individuare in modo vincolante gli oggetti di un'indagine che si configura come "agire d'ufficio" per definizione doveroso; e che tale dovrebbe reputarsi anche in difetto d'una prescrizione esplicita come quella formulata nell'art. 10, lett. b), ultimo inciso, della legge ove il dovere reso attuale da quelle informazioni sarebbe da ricollegare appunto alla stessa nozione dell'ufficio"[11] Corollario della nostra proposta ricostruttiva è che ogni fatto entrato a far parte dell'acquisizione procedimentale, da qualsiasi parte provenga, sostanzia i c.d. fatti ufficialmente noti in cui si oggettiva (o non) l'interesse pubblico concreto. È proprio l'ingresso del fatto nel procedimento a fargli acquisire rilevanza giuridica e renderlo, dunque, limite e misura del sindacato sotto forma di eccesso di potere, a prescindere dalla più o meno estesa e/o corretta formulazione letteraria della motivazione.

Di qui la conferma della codificazione della dequotazione dei tratti formali della motivazione e la totale aderenza ad essa dell'orientamento giurisprudenziale c.d. sostanzialista[12].

In conclusione, sulla scorta della nostra ricostruzione ermeneutica dell'art. 3 della legge n. 241/90, i risultati conseguiti dimostrano che il contrasto tra previsione espressa dell'obbligo di motivazione ex art. 3 della citata legge n. 241/90, da un lato, e la teorica della dequotazione dei tratti formali della motivazione, unitamente alla ritenuta ammissibilità della motivazione successiva, dall'altro, così come rilevato nei suoi termini essenziali nelle considerazioni introduttive, è smentito. Non solo, detta smentita è coerente con la evoluzione storica dell'istituto della motivazione in relazione al sindacato di legittimità per eccesso di potere, nella cui scia devono collocarsi la legge n. 241/90 e la sua interpretazione. In conclusione il vizio formale comprende ogni violazione formale che non incida sulla sostanza

[10] v. S. COGNETTI, *La tutela*, cit.

[11] v. F. CAMMEO nota a sentenza Cons. di Stato Sez.V.6 giugno 1924, in *Giur. It.*, 1924, III, vol. 182 e ss.

[12] V. F.CAMMEO nota sentenza. cit. Quanto esposto nel testo sembra essere confermato dalla sentenza del Consiglio di stato, Sez. IV, 09 ottobre 2012 n. 5257 ove il divieto di integrazione giudiziale della motivazione non ha carattere assoluto in quanto non sempre i chiarimenti resi nel corso del giudizio valgono quale inammissibile integrazione postuma della motivazione. E' il caso degli atti di natura vincolata di cui all'art. 21 *octies* legge n. 241/1990 nei quali la P.A. può dare anche successivamente l'effettiva dimostrazione in giudizio della impossibilità di un diverso contenuto dispositivo dell'atto,oppure quello concernente la possibilità di una successiva indicazione di una fonte normativa non menzionata in precedenza nel provvedimento quando questa ,per la sua notorietà,ben avrebbe potuto e dovuto essere conosciuta da un operatore professionale. In tali ipotesi, ovvio, la ritenuta presunta integrazione postuma della motivazione non esiste in quanto si tratta di aspetti formali non incidenti ,in nessun modo, sul contenuto della medesima. Infatti l'art 3 comma 1 della legge n. 241/1990 l'atto amministrativo deve indicare i presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato l'adozione in relazione alle risultanze della istruttoria. In conseguenza sussiste il difetto di motivazione solo quindi non è assoluto possibile ricostruire il percorso logico giuridico seguito dalla P.A. ed appaiono indecifrabili le ragioni sottese alla determinazione assunta.

della decisione, non indice di una cattiva decisione sostanziale:decisiva è poi la *ratio* della norma ossia quella di evitare vittorie inutili e di definire in modo compiuto la vicenda contenziosa ove non ci sia la preclusione della discrezionalità non consumata, senza strascichi amministrativi inutili per tutti, ebbene detta esigenza non può che deporre nel senso della non annullabilità del provvedimento quante volte il provvedimento medesimo, pur se adottato da un organo perfettamente incompetente, sia un provvedimento perfettamente giusto ed anzi assolutamente vincolato nella logica legislativa. [13]
Tutto ciò dimostra come la c.d. irregolarità non invalidante si basa su ragioni di economia dell'azione amministrativa che impongono la necessità di non disperdere energie umane e denaro pubblico ossia di evitare di procedere ad un annullamento di provvedimenti affetti da vizi formali ,l'interesse sostanziale perseguito sia stato comunque raggiunto ed una rinnovazione del procedimento , disposta al fine di formare un atto privo dei predetti vizi formali , condurrebbe alla adozione di un atto finale dallo stesso contenuto sostanziale [14].A questo punto, dopo aver evidenziato alcuni spunti innovativi della legge n. 15/2005 in generale e, poi, con specifico riferimento all'obbligo di motivazione confrontando la nuova normativa e quella della legge n. 241 /1990, appare necessario analizzare le ripercussioni della legge n. 15/2005 in campo tributario.

2. La legge n. 15 del 2005 e la legge n. 69 del 2009: incidenza nel diritto tributario

Il primo problema che occorre analizzare è quello circa l'applicabilità della nuova normativa contenuta nella legge. 15 del 2005 nel diritto tributario anche alla luce del carattere vincolato degli atti impositivi nonché della specificità delle tutele previste dallo Statuto del contribuente.
Infatti è inutile il riferirsi alla analisi del testo normativo ove , nel definire le aree della disciplina non applicabile al diritto tributario, vengono espressamente dichiarate quelle norme relative alla partecipazione nel procedimento ed al diritto di accesso agli atti in quanto ,la funzione di legge generale di principio sul procedimento sull'attività amministrativa e sul rapporto amministrativo svolte dalla legge n. 241 del 1990, pare assolta in diritto tributario dalla legge n. 212 del 2000.
Pertanto si deve rispondere ad un quesito ulteriore afferente il rapporto tra la normativa generale e quella specifica di settore. A tal proposito le aree regolamentate dalle due normative non sono sovrapponibili se non in misura parziale in quanto la legge n. 212 del 2000 disciplina le indicazioni destinate a condizionare i rapporti tra contribuente e fisco in diversi aspetti afferenti i procedimenti attuativi dei singoli tributi senza delineare una normativa compita e generale sui procedimenti tributari.
Quindi appare necessario, dopo aver elencato brevemente le novità previste dalla legge n. 15 del 2005 e le considerazioni della dottrina amministrativistica e processualamministrativistica, procedere a fornire una risposta circa la possibilità di applicare o meno pedissequamente le nuove norme nel diritto tributario.
Al fine di conseguire una soluzione bisogna esaminare , in via preliminare, i rapporti tra diritto fiscale e diritto amministrativo nonché quelli afferenti alla natura del procedimento impositivo.
La norma tributaria incide notevolmente sull'assetto economico per cui la considerazione

[13] v. F. CARINGELLA, *Corso di,* cit., passim.
[14] cfr. M.V. LUMETTI, in AA.VV., *L'atto amministrativo di legittimità e nuove anomalie dopo la legge n. 15 del 2005* Rimini, p. 386 e ss.;

di tale realtà economica è fondamentale non soltanto per interpretare[15] le regolamentazione fiscale,ma anche in fase di individuazione delle sue finalità, del suo operare per cui già tale considerazione pone una differenza tra il diritto tributario e quello amministrativo.
Infatti ogni tributo produce effetti economici e, in tal senso, non deve riferirsi soltanto al suo aspetto meramente monetario, ma anche ai costi che l'attuazione fiscale produce ed in tal senso si pone la norma dello Statuto del contribuente che prevede un termine massimo per l'espletamento dell'attività di verifica onde non limitare lo svolgimento dell'attività economica della persona assoggettata a controllo.
Gli studiosi[16] hanno evidenziato nel tempo che il diritto finanziario rappresenti una disciplina dotata di una autonomia scientifica dal diritto amministrativo sia per un criterio metodologico di quantità ossia per espansione teorica sia per qualità in quanto ruota intorno ad un unico filo conduttore che è il fattore economico. La separazione tra diritto finanziario e diritto amministrativo è, a mio avviso, la matrice o,meglio,la esatta spiegazione della autonomia scientifica anche del diritto tributario in quanto esso usufruisce di una metodologia unitaria la quale rivendica la propria specificità proprio dal suo incidere sulla realtà economica e rifiutando tale amalgama di studio si rischia la distruzione del diritto fiscale in tante discipline tecniche orbitanti intorno ad altre discipline giuridiche fondamentali per affinità[17].
In effetti il diritto tributario ha acquisito da molteplici materie delle regole[18], delle metodiche di studio che sono state adattate alla specificità della realtà economica coinvolta dall'azione tributaria per cui questa rielaborazione costituisce la metodologia tributaria ed in seguito si delineerà anche la nozione di discrezionalità tributaria.
La distinzione tra il diritto tributario ed il diritto amministrativo appare anche da alcune considerazioni relative al non completo inquadramento della nozione di procedimento impositivo e di accertamento in quello di carattere amministrativo[19].
In effetti l'attività di accertamento ha carattere procedimentale allorquando sfoci in un atto finale per rimanere una semplice fattispecie a formazione progressiva se non vi sia un atto conclusivo[20]. Le peculiarità dell'attività fiscale

[15] v. A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria* in *Trattato di diritto tributario*, a cura dello stesso AMATUCCI, Padova, 1994, tomo II, p. 547 e ss. spec. p. 579, nonché A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965.
[16] v. G. INGROSSO, *Diritto Finanziario*, Napoli, 1954, passim.
[17] v. A. AMATUCCI, *La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario* in *Dir. prat. tribut.* 2005, I, p. 263 e ss.
[18] v. M. INGROSSO, *Divisione e classificazione nella scienza giuridica finanziaria*, Napoli, 1977, passim.
[19] A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica in un procedimento Amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. tribut.*, 2006, II, p. 731 e ss.
[20] V. tra gli altri R. SANTORO, *La motivazione dell'atto di accertamento tributario*, Napoli, 1996, p. 27 e ss. ove si evidenzia come l'attività di accertamento tributario può inquadrarsi in una fattispecie a formazione progressiva che . soltanto nella ipotesi di esistenza di un atto conclusivo, si qualificherebbe procedimento il quale potrebbe definirsi amministrativo per essere il risultato dell'esercizio di un Potere pubblico, ma non nel senso di essere inquadrato pienamente nella nozione di procedimento amministrativo in quanto l'essere un procedimento non significa essere necessariamente un procedimento amministrativo con tutto quello che consegue. Si tratta di un procedimento "amministrativo" tributario e non di un procedimento amministrativo speciale in quanto l'agire in maniera procedimentale non significa necessariamente lo svolgimento di un procedimento amministrativo:il diritto amministrativo non è il monopolista del termine procedimento. v. A.

hanno indotto a qualificare l'attività di accertamento un procedimento amministrativo speciale, ma ciò è erroneo in quanto la particolarità o specialità consiste proprio nella sua originalità ossia nell'essere qualificabile come procedimento tributario il quale, pur appartenendo al tipo procedimentale amministrativo, è autonomo proprio considerando la particolarità della realtà economica sulla quale incide e la necessità di attuare le specifiche norme fiscali in quanto la effettiva interpretazione, la piena conoscenza ed attuazione della norma tributaria nell'ambito del procedimento tributario sono realizzabili soltanto valutando esaurientemente, nell'ambito delle finalità perseguite,il significato e le conseguenze economiche che si celano nell'interno del procedimento amministrativo tributario rappresentandone la specificità[21]. Infatti, ai fini della individuazione del reale grado di pressione fiscale, occorre non soltanto analizzare le aliquote,ma anche la effettiva incidenza economica dei tributi la quale dipende necessariamente dalla più o meno complesso svolgersi del procedimento amministrativo tributario.

Tali argomentazioni esposte poco sopra evidenziano l'autonomia scientifica del diritto tributario dal diritto amministrativo per cui ciò potrebbe giustificare la non applicabilità della nuova normativa contenuta nella legge n. 15/2005 e nella legge n. 69/2009 in campo tributario, ma ciò non è possibile in quanto la recente disciplina si riferisce alla regolamentazione dell'azione amministrativa e, quindi, anche di quella tributaria la quale è tale in quanto risultato di esercizio di un potere pubblico.
Pertanto le ragioni esposte sono necessarie ,ma non sufficienti a fornire una risposta ai quesiti posti nel presente lavoro per cui occorre delineare il concetto di motivazione nello specifico tributario al fine di precisare se il suo difetto integri un vizio formale o sostanziale nonché successivamente, se l'atto impositivo abbia carattere vincolato.

2.1. La nozione di motivazione nel diritto tributario

La nozione di motivazione, in campo filosofico, esprime l'azione determinante del motivo quali siano i limiti che si pongano a tale determinazione e ciò significa che tale concetto è unitario e rappresenta ogni forma con la quale debbano essere resi palesi i motivi che hanno originato una decisione del soggetto quale espressione della libertà di scelta del medesimo[22].
Tali considerazioni sulla nozione di motivazione nella filosofia sono sufficienti, ai nostri fini, per osservare che la motivazione ha un contenuto non omogeneo ,ma, in relazione ai diversi atti cui è riferita , risponde a varie prospettive. In primo luogo è necessario distinguere, come già in sede filosofica, la motivazione dai motivi che,

SANDULLI, *Il procedimento*, in *Diritto amm. generale*, in *Trattato di diritto amministrativo* a cura S. CASSESE, tomo II, Milano, 2003, p. 1036; lo stesso ALDO M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, ristampa inalterata, Milano, 1964 p. 5, scrive "Essi si riscontano in ogni campo del diritto pubblico e del diritto privato .Ciò è dovuto sopra tutto al fatto che in ogni campo del diritto, dovunque sia dato riscontrare quello che con espressione molto generica si suole designare come il fenomeno della collaborazione di più agenti a un risultato giuridico". Pertanto la specialità dell'attività procedimentale tributaria consiste proprio nell'elemento qualificante come tributario il procedimento distinguendolo da quello amministrativo avente carattere genere e diverso.

[21] v. W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in *Trattato di* …..cit. tomo III, p. 69 e ss.; v. A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 2006; v. D. BIRK *Lineamenti del procedimento tributario nella repubblica federale Tedesca*, in *Riv. dir. tribut*. 1995, I, p. 1003 e ss.

[22] v. amplius A. SCHOPENHAUER, *Ueber die vierfache Wurzel des Satzes vom zurreichendem*, Grunde, 1813, par. 20, 29 e 36.

irrilevanti nel diritto civile[23], sono importanti nel diritto pubblico ed in quello amministrativo.
I motivi devono essere distinti dai presupposti ossia da quegli elementi eventuali aventi natura eterogenea, in presenza dei quali, si creano le basi perché un procedimento possa sfociare in un provvedimento e, per tali ragioni, la dottrina [24]amministrativa riteneva superflua la motivazione ai fini della legittimità dei provvedimenti amministrativi considerando sufficiente la presenza di un solo motivo, quello principale, il quale, se di facile individuazione, nell'attività vincolata, è di non agevole specificazione in quella discrezionale in cui occorre distinguere il c.d. motivo principale dai cc.dd. motivi secondari i quali favoriscono quelle forma di partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa in procedura. Tali distinzioni servono a distinguere la motivazione dalla giustificazione nel senso che la prima esterna i motivi,mentre la seconda manifesta i presupposti ossia le circostanze di fatto o di diritto su cui si basa la emanazione di un determinato provvedimento amministrativo[25].
Si ritiene[26] che la motivazione debba essere concepita in forma unitaria sia quale esternazione dei cc.dd. presupposti sia dei cc.dd. motivi onde evitare un inutile quanto artefatta distinzione che deriverebbe dal voler applicare nozioni giurisprivatistiche al diritto pubblico fondato su particolari principi in cui si pone in risalto l'interesse pubblico quale interesse dell'intera collettività. In effetti la giustificazione e la motivazione sono concetti giuridici distinti in quanto la prima si rapporta ad un semplice giudizio di esistenza ,mentre la seconda consegue a giudizi ponderati , di opportunità o di altro contenuto.
Pertanto la motivazione[27] è la esposizione delle considerazioni di ordine pubblico, tecnico ed amministrativo che giustificano la emanazione del provvedimento ed in base alle quali la volontà dell'amministrazione si è determinata.
Tale nozione è unitaria e coincide con quella filosofica sopra delineata secondo cui la motivazione costituisce un modo di espressione dei motivi attraverso il quale è possibile individuare l'iter seguito da un soggetto, nell'esercizio della propria libertà, al fine di giungere ad una precisa determinazione appunto mediante la esternazione dei motivi ispiratori dell'attività tributaria.
Il concetto di motivazione per essere pregnante deve essere costituito anche esaminando quale ne sia la sua funzione e quale ne debba essere il contenuto per cui, a tal fine, occorre analizzare le problematiche relative alla presunzione di legittimità, all'onere della prova ed al sistema probatorio in generale[28].
La caduta della presunzione di legittimità ha comportato, quindi, a carico della P.A. l'onere di provare la legittimità dell'atto e della pretesa in

[23] v. F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali*, Napoli, 1979, passim. G. MIRABELLI, *Dei contratti in generale*, Torino, 1981, sub art. 1353, passim; v. G. FERRANDO, *I motivi nella disciplina del negozio giuridico*, in *Vita Not*., 1984, p. 735, che esprime la esigenza,poi accolta da parte della dottrina civilistica, di superare il dogma della irrilevanza, e della stessa autrice v. voce *Motivi* in *Enc. giur*. Roma, 1990; C.M. BIANCA, *Diritto civile. Il contratto*, Milano, 1987, vol. III, p. 434; F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1992, p. 785 e ss.

[24] V., tra gli altri, R. JUSO, *Motivi e motivazione*, Milano, 1963, p. 8 e ss.

[25] V. R. JUSO, *Motivi e*, cit. passim; M.S. GIANNINI, voce *Atti amministrativi* cit. passim; P. VIRGA *Il provvedimento amministrativo* Milano, 1972, p. 207 e ss.

[26] v. G.C. MORETTI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, Padova, 1969, p. 8 e ss.; G. GUARINO, *Dizionario amministrativo*, Milano, 1983, I, p. 167, nonché A.ROMANO-TASSONE, *Motivazione dei*, cit. passim.

[27] Cfr. ZANOBINI, *Corso di diritto* amministrativo, Milano,1958, vol. I, p. 282 e ss.

[28] v. M. FINOCCHIARO, *Un contrasto di giurisprudenza nell'ambito delle sezioni unite(sulla motivazione negli accertamenti tributari* in *Giust. civ*., 1987, I, p. 2870.

esso contenuta nonché la fondatezza di quest'ultima. A questo punto occorre stabilire se l'amministrazione finanziaria possa o debba ,ai fini di evitare un inutile contenzioso, provare già in sede procedimentale la legittimità e la fondatezza della sua pretesa.

A tal fine occorre immediatamente verificare quale sia la nozione di prova e se questa abbia o meno esclusivamente natura processuale e se,in caso di risposta negativa, possa, quindi, collegarsi con l'obbligo di motivazione ed in particolare , utilizzarsi per la ricostruzione di un univoco contenuto di quest'ultima.

La prova esprime l'insieme delle operazioni intellettive necessarie e quindi il procedimento per stabilire un sapere cioè una conoscenza valida[29].

Tale concetto è collegato con i criteri generali di ordine e di logica necessari per scegliere tra le varie circostanze quelle più significative per ricostruire la verità materiale al fine di garantire la effettiva realizzazione del diritto alla prova ed all'accertamento di una specifica realtà[30].

Passando dalla filosofia al particolare della esperienza giuridica occorre precisare che il termine prova ha un duplice significato:sostanziale e processuale.

Infatti, pur se quest'ultima rivesta, senza dubbio, una funzione pregnante nel corso del processo, non si può negare che essa svolga un ruolo rilevante e ben preciso nell'ambito del diritto sostanziale[31]. E' incompleto, quindi, ritenere la prova quale figura esclusivamente processuale[32] in quanto essa tende a sorreggere, sotto il profilo delle disposizioni materiali o sostanziali, la fondatezza dei rapporti giuridici.

Tale ultima configurazione e nozione non processuale della prova comprende tutto ciò che sia necessario per giustificare la esistenza di determinate circostanze della vita reale senza che esista alcun processo[33]. Infatti la mancanza o la insufficiente presenza della prova sostanziale, come individuata, determina la necessità di un giudizio diretto a chiarire, precisare, individuare meglio i limiti delle fattispecie incerte oggetto di contrasti[34] per cui è necessario precostituire la prova nella fase extragiudiziale e questa esigenza di fugare qualsiasi incertezza, in ordine agli argomenti ed alle circostanze posti a sostegno della formazione dei rapporti giuridici, è particolarmente importante nel diritto tributario. In tale prospettiva si pone il potere della P.A. di ricercare ed acquisire, in conformità sempre alla legge, le prove esistenti, relative alla

---

[29] Cfr. fra gli altri MICHAEL ED ADLER *The trial of an Issue of fact* in *Columbia RL* 1934, p.1224 e p. 1462 e ss.; N. BOBBIO *Considerations introductives sur le raisonnement des juristes* in *Riv.dir.civ*., 1955, p. 3 e ss.; A. GIULIANI, Voce *Prova filosofia*, in *Enc.del dir*. e dello stesso autore *Il concetto classico di prova:la prova come argumentum*, in *Jus*, 1960, p. 425 e ss..

[30] Cfr., *amplius*, PERROT, *Le droit et la preuve*, in *Effektiver Rechtssuhutz und verfassangmassige Ordung*, a cura di W. J.HABSCHID, Bielefeld, 1983, p. 91 e ss., nonché TARUFFO, *Il diritto alla prova nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1984, p. 74 e ss.

[31] Cfr. F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1957, p. 370.

[32] Cfr. G. LESSONA, *Trattato delle prove in materia civile italiana*, in *Foro It.*, 1951, p. 164 e ss.; F. CARNELUTTI, *Sistema del diritto processuale civile* Napoli, 1928, p. 674 e ss; G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale* civile, Napoli, 1913-1928, p. 813 e ss.; S. SATTA, *Diritto processuale civile* Padova, 1981, p. 161 e ss.; cfr. L. PEREZUAGA CLAMAGIRAND, *La preuba en el derecho tributario espanol*, Madrid, 1975, spec. p. 36 e ss.

[33] Cfr. E. GOMEZ ORBANAJA, *La preuba preconstitutida* conferenza pronunziata il 21/02/1944 in *Anales de la Accademia Matritense di Notariado* tomo II, 1946 e DR. CESAR ALBINANA GARCIA-QUINTANA, *La preuba en el derecho fiscal impuestos sobre los rentas* in *Memoria de la asociacion espanola de derecho financiero*, Madrid, 1959, p. 144.

[34] Cfr. LUIS PEREZAGUA CLAMAGIRAND, *La preuba*, cit., p. 19 e ss., ove si definisce la prova come elemento o gli elementi in base ai quali si renda certa una situazione dubbiosa.

formazione della effettiva base imponibile, anche nella sfera giuridico-patrimoniale di un altro soggetto quale il contribuente e per il raggiungimento della verità ossia la c.d. *adeguatio rei et intellectus tomista*[35].

Appare evidente come l'attività istruttoria di accertamento tributario rientri nel diritto materiale[36] per cui tutti i dati ,acquisiti dalla P.A. da sola o con la collaborazione del contribuente , costituiscono, senza dubbio, ipotesi di prova sostanziale[37] che è strettamente collegata al contenuto della motivazione.

Quest'ultima apparentemente, in nessun modo, è possibile considerare quale sinonimo della prova sostanziale o della prova in genere in quanto la motivazione costituisce una dimostrazione di quello che viene espresso nel dispositivo del provvedimento tributario ossia il c.d. accertato. Infatti le dimostrazioni sono prove, ma non tutte le prove sono dimostrazioni in quanto quest'ultime sono rappresentate da sillogismi che inducono, partendo da principi primi ed evidenti, ad una conclusione la quale, soltanto, può costituire una prova della esistenza di una o più circostanze[38].

E' a questo punto,da precisare che i sillogismi, costituenti il fulcro delle dimostrazioni, sono composti da argomentazioni intese come qualsiasi ragione o prova od indizio o motivo idonei ad indurre persuasione o convinzione di una determinata realtà[39].

Pertanto il contenuto della motivazione non è costituito da una prova, ma da un insieme di indizi o prove sostanziali od argomentazioni che, costituenti il risultato dell'istruttoria amministrativa tributaria, esprimono logica ossia i passaggi o l'iter seguiti per dedurre da uno o più elementi la esistenza di una probabile o verosimile capacità contributiva. Quindi appare evidente la funzione probatoria[40] del contenuto della motivazione che può costituire una dimostrazione non probatoria soltanto nella misura in cui non si fondi su valide argomentazioni oppure sia caratterizzato da indizi o prove male articolati. D'altronde non è in contrasto con quanto sopra esposto neanche quella parte della dottrina[41] che ritiene essere il contenuto della motivazione soltanto una semplice dimostrazione dei passaggi posti a fondamento del disposto che è rappresentato dall'accertato.

Infatti la P.A., nel descrivere i passaggi argomentativi espone, senza dubbio, le argomentazioni o le prove sostanziali le quali ,come sopra definite, costituiscono,all'interno ben precisi sillogismi, l'iter logico seguito dalla amministrazione finanziaria per individuare il c.d. accertato. In conclusione non esistono molteplici contenuti della motivazione in quanto esso è univoco,

---

[35] SAN TOMMASO D'AQUINO, *Summa Theologica* I, p. 16.

[36] Cfr. BETTERMAN–MELICHAR, *Das Verwaltungsverfahren Veroffentlichungen der Vereiningung der deutschen Staatsrechtslerehrer* Heft 17, 195, p. 118 spec. p. 120 nota 1; F. MAFFEZZONI, *La prova nel processo tributario*, in *Bollegge Tribut*., 1966, p. 1677, spec. p. 1677-1678; F. FAVARA, *La istruttoria amministrativa per l'accertamento*, in *Riv. dir.fin*., 1984 ,I, p. 241 e ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Milano, 1990, passim.

[37] Cfr. P. BADURA, *Il procedimento amministrativo*, p. 259 e ss., spec.pp. 275-276 in AA.VV., *La codificazione del procedimento nella Repubblica Federale di Germania*, in quaderno n. 2 del 1979 della rivista a cura del Formez *Problemi di amministrazione pubblica.*

[38] Cfr. ARISTOTELE, *I topica* I, 100 a 27.

[39] Cfr. SAN TOMMASO D'AQUINO, *De Veritate*, q. 14 a 2 ob 14.

[40] Cfr. F. GUICCIARDI, *Rilevi sulla prova nell'accertamento delle imposte dirette*, in *Dir. prat. tribut*.1961, I, p. 341 e ss., spec. p. 342.

[41] cfr. R.LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette alla Iva*, in *Riv. dir. fin.*,1987, I ,p. 274 e ss. spec. p. 289, e dello stesso autore *Alcune chiavi di lettura per due sentenze in tema di motivazione,prova ed esperienza comune nell'accertamento del reddito di imposta* in *Riv .dir. tribut*., 1991, II, p. 199 e ss. nonché *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Tratt. dir. tribut*., cit. tomo III , p. 281 e ss.

sufficiente e garantista nella misura in cui recepisca in toto ed articoli logicamente l'intera attività istruttoria compiuta dalla P.A. ,ma ciò non impedisce che formalmente vi siano contenuti differenti in seguito alla specificità delle diverse istruttorie presenti nelle molteplici fattispecie impositive. In ultima analisi quanto affermato consente di individuare i criteri in base ai quali elaborare un contenuto della motivazione, formalmente diverso, ma sostanzialmente congruo onde consentire al contribuente l'esercizio di una puntuale difesa nella eventuale fase contenziosa e costringendo P.A., in seguito alla caduta della presunzione di legittimità a fornire già in sede sostanziale,anche per evitare un inutile processo, le argomentazioni o le prove giustificative sia della legittimità sia del merito dell'atto o della pretesa nel medesimo contenuto.

La ricostruzione del contenuto della motivazione è importante per impedire un eventuale arbitrio della P.A. nell'attività accertativi-valutativa sia al fine di creare un rapporto di fiducia tra fisco e contribuente sia per garantire quest'ultimo consentendogli l'esercizio di un puntuale diritto di difesa *ex* art. 24 della Costituzione.[42]

In tale prospettiva si colloca la problematica relativa all'ammissibilità di un contenuto della motivazione costituita per *relationem* che è inammissibile.

Infatti non basta il richiamo al contenuto del verbale della guardia di finanza oppure la valutazione dell'ufficio tecnico erariale per realizzare una motivazione adeguata, seppur per *relationem*, in quanto la P.A. deve valutare le risultanze di tali atti nell'ambito di argomentazioni critiche.

In effetti la legittimità della motivazione per *relationem* dipenderebbe dalla possibilità concreta da parte del contribuente di conoscere le ragioni addotte dall'ufficio nell'avviso di accertamento. Pertanto quest'ultimo sarebbe illegittimo se vi sia un generico riferimento ad atti o fatti ignoti o difficilmente conoscibili dal contribuente e ciò in base alla considerazione che l'avviso o, meglio, il contenuto della motivazione abbia esclusivamente la funzione di portare a conoscenza del contribuente i fatti appurati dalla P.A. ,ma ciò costituisce un errore. Infatti, come sopra esposto,la funzione del contenuto della motivazione non è quella di esporre i fatti ,ma di evidenziare le argomentazioni o circostanze relative ,prove sostanziali,che all'interno di un costrutto logico ,dimostrino una certa maggiore capacità contributiva.

Pertanto non è sufficiente un rinvio più o meno generico, per esempio al verbale della polizia tributaria per ritenere ammissibile il contenuto *per relationem* della motivazione in quanto, alla fine,occorre che gli atti richiamati siano, come detto sopra, valutati dalla P.A. ossia rientrino nelle argomentazioni costituenti, se strutturate logicamente, il contenuto, avente funzione di prova sostanziale e garantista, della motivazione.

In conclusione il contenuto della motivazione potrà realizzarsi soltanto se e nella misura in cui il rinvio non pregiudichi sia una valida articolazione delle argomentazioni della P.A. sia la fondatezza e la legittimità del risultato rendendo chiare e sostanzialmente provate le circostanze e le pretese di una maggiore capacità contributiva.

Ora, quindi, appare evidente la funzione di garanzia del contenuto della motivazione cui non ne è ammissibile la integrazione in sede contenziosa[43] in quanto il rinvio all'organo giudicante

[42] v. C. C. CESARE, *Motivazione dell'avviso di accertamento e diritto del contribuente alla puntuale difesa*, in *Fisco* 1982, p. 759 e ss.

[43] v. in senso contrario l'art. 37 del TUID del 1958.

per l'apprensione degli elementi necessari al fine di ottenere una congrua motivazione determinerebbe l'abbandono del contribuente al mero arbitrio dell'amministrazione finanziaria.
Tale conclusione è condivisibile anche alla luce dei poteri istruttori delle Commissioni Tributarie in quanto l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 consente di ritenere il processo tributario rispondente ad un modello di stampo"istruttorio" fondato sul principio della domanda e sulla vigenza del principio dispositivo limitandosi il modello inquisitorio ai poteri istruttori conferiti al giudice nei limiti del *petitum* e dei fatti allegati dalle parti.[44] Quindi la fase di acquisizione documentale in sede accertativa è, pur nel rispetto degli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 e degli artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, un momento abbastanza rilevante e ciò favorisce la crescita della importanza garantistica del contenuto della motivazione. Infatti quest'ultimo deve necessariamente riportare tutta l'attività di verifica svolta articolandola in prospettiva del risultato contenuto nella parte dispositiva dell'atto di accertamento o di altro atto impositivo.

Appare rilevante il ruolo del "giusto procedimento"[45] con necessità di favorire il contraddittorio in tale fase in quanto, giustamente, si ritiene[46] che il disposto dell'art. 24 comma 2 Cost. prevedendo "la difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento" utilizzi tale termine con riferimento a qualsiasi tipo di procedimento anche non necessariamente giurisdizionale per cui parimenti importante diviene il contraddittorio[47] e, conseguentemente, il ruolo del contenuto della motivazione che,come esposto sopra , non può non essere costituito che dalla logica esternazione articolata di tutta l'attività istruttoria svolta facendo riferimento non soltanto alle circostanze costitutive, ma anche quelle modificative ed estintive ossia la P.A. deve considerare tutta l'attività di verifica anche se con diversa valutazione.
Infatti oggi i rapporti tributari sono caratterizzati da una posizione di dominio dell'amministrazione finanziaria nei confronti del cittadino che si trova in uno *status subiectionis* e il carattere procedimentale dell'attività di verifica fiscale si coniuga con l'esercizio discre-

---

[44] v. C.TODINI, *I "nuovi"poteri istruttori delle Commissioni tributarie, modifiche normative ed esigenze di "giusto processo"* in *Riv. dir. tribut*., 2006, p. 977; v. M. FANNI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie dopo l'abrogazione del potere di acquisizione documentale*, in *Rass.Tribut*., 2006, p. 1531 e ss. v. A. AMATUCCI, *L'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 /1992 riduce effettivamente i poteri della Commissione Tributaria?*, in *Fisco* 2006, p. 1594; v. T. SCIARPA, *Sulla facoltà dell'esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice di merito*, in *Dir. prat. tribut* 2005, II, p. 333 e ss., spec. p. 347; CIPOLLA, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario ed i nuovi (quanto, forse, ormai tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib*ut 2006, passim.
Per la inutilizzabilità dei poteri istruttori delle commissioni a fini meramente esplorativi v. P. RUSSO, *Il processo tributario* Milano, 2006, passim.

[45] v. A. COLLI VIGNARELLI, *Collaborazion , buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. tribut*. 2006, I, p. 507 e ss.; v. N. CHIECHI e F. CHIECHI, *I diritti del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. L'emanazione dell'atto di accertamento prima dei 60 giorni dalla notifica del p.v. di constatazione*, in *Boll. tribut*., 2004, p. 257 e ss.

[46] v. L. FERLAZO NATOLI, *La tutela del contribuente nel procedimento istruttorio(tra conventio ad excludendum ed uguaglianza costituzionale*, in *Dir. prat. tribut*., 2006, I, p. 577, spec. p. 582 e ss. V., anche, Corte Cost., sentenza n. 2 del 1974, ove la partecipazione deve svolgersi "in condizioni di completa ed effettiva uguaglianza".

[47] Cfr. Cass. n. 6201 del 2005 la quale afferma che il principio del contraddittorio costituisce elemento caratterizzante non solo per la funzione giurisdizionale ,ma nella maggiore parte delle attività dei pubblici poteri cioè prima della notifica dell'avviso di accertamento e quindi nella fase degli atti istruttori o di controllo della dichiarazione tributaria.

zionale della funzione amministrativa e del contemperamento di interessi pubblici e privati[48] .
In conclusione appare evidente che il contenuto della motivazione, dovendo esprimere,tra l'altro, il legittimo svolgersi del contraddittorio in sede procedimentale, rappresenti uno strumento di garanzia del contribuente per cui integri,senza dubbio, un elemento essenziale dell'atto impositivo in quanto, in caso contrario, si realizzerebbe una violazione dell'art. 24 Cost. e il difetto del contenuto della motivazione configurerebbe un vizio sostanziale vitale per l'assetto degli interessi coinvolti nel rapporto giuridico tributario.
A questo punto occorre verificare se l'atto impositivo sia o meno da inquadrare nell'ambito degli atti vincolati.

3. Natura giuridica atto impositivo

Gli atti impositivi hanno natura provvedimentale per la regolamentazione della relativa attività amministrativa senza tener conto della normativa sostanziale del tributo per cui si discorre di provvedimenti anche ove sia prevista l'autotassazione ravvisandone dei non bene individuati momenti di autorità amministrativa [49] per cui si discute, in campo processuale, sulla impugnabilità di nuovi atti quali per esempio gli avvisi bonari o gli avvisi di fermo amministrativo di beni mobili registrati[50].

In effetti è importante rilevare la relazione tra le regole dell'attività di accertamento e la disciplina sostanziale dei tributi per constatare che i poteri impositivi dell'amministrazione finanziaria preesistono al verificarsi dei presupposti di imposta e come tali norme non disciplinino soltanto l'esercizio dei poteri, gli aspetti formali ed il contenuto del provvedimento ,ma anche le norme definitorie della situazione base dell'imposta.
Le funzioni amministrative, invero, preesistono sempre al verificarsi degli eventi che ne legittimano l'esercizio e secondo alcuni[51] la norma strumentale, nello stabilire una funzione può limitarne la libertà e costituire una funzione vincolata anziché una funzione discrezionale. Precisamente la funzione della imposizione, che la finanza adempie, e deve adempiere, applicando la legge tributaria alla situazione base dell'imposta, accertata nei suoi lineamenti reali con la più ampia libertà ed i mezzi più rigorosi di ricerca per cui ogni deviazione dalla legge,come dalla realtà oggetto della imposizione ,rende l'attività fiscale illegittima.
Pertanto l'attività impositiva è vincolata come gli atti relativi,ma, a questo punto, occorre chiedersi cosa si debba intendere per attività vincolata[52].
L'attività della pubblica amministrazione è da ritenersi vincolata ogni qualvolta esistano norme giuridiche che impongono all'amministrazione di compiere quel dato atto o quella data dichiarazione.
La nozione di potere vincolato ha radici nelle società arcaiche ove i possessori di forze magiche ed i rappresentanti di entità superumane esercitano un potere considerato "emanazione

[48] Cfr. S. LA ROSA, *Il giusto procedimento* in *Giur. imp.*, 2004, p .763 e ss.
[49] Cfr. C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale* Padova, 1965, pp. 39 e 40; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, p. 38 e ss.
[50] Cfr. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari e delle comunicazioni di irregolarità* in *Rass. tribut.* 2005, p. 940 e ss.; MARCHESELLI, *Avvisi di mora e diritto di difesa del contribuente nella successione degli atti del procedimento di imposizione*, in *Giur. imp.*, 2005, p. 1317, nota a Cass. 17/02/2005 n. 3231.
[51] Cfr. E .ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, p. 101 e ss.
[52] V. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, ristampa, 1960, p. 187 e ss.

di forze trascendenti" perché coloro che hanno il compito di enunciare la volontà degli Dei ritengono di esprimere una volontà vincolata la quale,in quanto tale, è vincolata quanto più assoluta ed insindacabile è la volontà espressa.
Nel passaggio al pensiero cristiano si è ritenuto che lo spirito cristiano asservito ai disegni della Provvidenza deve essere null'altro che lo strumento, a mezzo del quale garantire la pace in conformità alla volontà divina reso necessario dall'imperfezione della natura umana che lasciata a sé stessa, vedrebbe prevalere il male e l'egoismo[53].
In una tale visione dello Stato il carattere vincolato dell'attività pubblica è in effetti divenuto un espediente di copertura delle tirannie più assolute autolegittimiate dall'invocata conformità ad una volontà superiore la quale può essere o la volontà divina,la volontà generale e quella della maggioranza.
Quanto esposto ci pone sull'avviso nei confronti di quelle dottrine che esaltano il carattere vincolato dell'attività dei pubblici poteri con tutti i rischi che ne derivano sotto il profilo della mistificazione.
In ogni caso la individuazione nell'agire dell'autorità di una quota di attività effettivamente vincolata, ovvero, convenzionalmente assunta come tale ,non può comunque non escludere un margine di opinabilità ed, in primo luogo, si rinviene la tematica della interpretazione[54].
Invero se l'attività giuridica sia vincolata dovrebbe procedersi, per l'applicazione della norma, alla ricostruzione di quello in cui consista la volontà della norma stessa in quanto l'attività di interpretazione è il presupposto logico della sua applicazione.
Nello svolgimento dell'ermeneutica è evidente come, raramente, una norma si manifesti in maniera univoca, di comprensione immediata e non critica[55]: tutto ciò è sufficiente a ridurre la componente di qualsiasi attività "vincolata"in virtù della opinabilità dell'attività di interpretazione.
Il giudice dovrebbe ,poi, verificare l'eventuale ed inconfessata sussistenza di ragioni sviate che abbiano indotto la P.A. a prescegliere, tra più interpretazioni possibili una in particolare[56] per cui è configurabile il vizio di eccesso di potere anche con riferimento all'attività amministrativa vincolata[57].
In campo tributario la relazione tra vincolatezza dell'azione ed indisponibilità del credito si è fortemente indebolita e ciò, soprattutto, per una radicale modifica del diritto positivo come la introduzione della conciliazione giudiziale, dell'accertamento con adesione che hanno introdotto elementi di valutazione amministrativa che consentono di rivedere la posizione dell'amministrazione finanziaria quale mero e quasi meccanico esecutore delle norme di legge.
In definitiva la nozione di vincolatezza in campo tributario deve essere riferita soltanto all' *an* dell'esercizio del potere risolvendosi, semplicemente, nell'impedire l'abdicazione del porre in essere la imposizione ove verificatasi la fattispecie prevista come presupposto di imposta, mentre non deve assolutamente delineare immodificabilità dei risultati raggiunti.

---

[53] Cfr. S. AGOSTINO, *De Civitate Dei* ;SOLARI *La formazione storica e filosofica dello Stato moderno* Napoli, 1974,p,30 e ss.

[54] TARELLO *L'interpretazione della legge* Milano,1980 in *Trattato di diritto civile e Commerciale* Cicu –Messineo.passim

[55] Si ricordi il brocardo in claris non fit intepretatio

[56] v.TARELLO *L'Interpretazione*….cit. p. 67

[57] Cfr.F.M. NICOSIA P*otere ed eccesso di potere nell'attività amministrativa non discrezionale* Napoli, 1991 p.70 e ss.; v. D.DE PRETIS *Valutazione amministrativa e discrezionalità tecnica* Padova, 1995 .p. 243 e ss.

La vincolatezza in campo tributario deve,quindi,considerarsi una pregiudiziale concettuale caduta per cui anche in campo fiscale si può discorrere di discrezionalità.
Quest'ultima non è un giudizio sulla meritevolezza o sulla opportunità, ma contemperamento tra il primario interesse pubblico alla corretta configurazione della fattispecie legale in capo al contribuente ed altri interessi pubblici .In effetti l'"interesse fiscale" non sarebbe più definibile come interesse dell'apparato pubblico al conseguimento del maggior gettito fiscale,ma come interesse ad una corretta ed equilibrata applicazione delle singole norme collegato ad una efficiente ed imparziale esercizio del potere impositivo[58].
Tra la discrezionalità e la vincolatezza si colloca la c.d. discrezionalità tecnica caratterizzata dalla presenza di norme aventi concetti indeterminati ed elastici che richiedono una opera di valutazione da parte dell'amministrazione agente ove la valutazione non riguarda gli interessi, ma la costruzione del fatto sulla base di apprezzamenti soggettivi aventi carattere tecnico.
In campo tributario la discrezionalità tecnica può riguardare soltanto quei momenti in cui l'attività impositiva deve determinare fatti nella loro materialità utilizzando strumenti e metodologie tecniche come per esempio la cassazione di un terreno.
Ai fini della individuazione della discrezionalità dell'attività tributaria occorre distinguere l'attività di valutazione in:
A) "valutazione comparativa" ove si deve contemperare l'interesse pubblico e l'interesse privato
B) "valutazione organizzativa"ove gli elementi di valutazione afferiscono esclusivamente interessi pubblici.
Nell'ambito della seconda rientrano le scelte dei contribuenti e dei periodi di imposta da sottoporre a verifica od i criteri di verifica da utilizzare e secondo alcuni autori [59] si tratterebbe di valutazione organizzativa non ravvisando, a mio avviso erroneamente,alcuna posizione soggettiva tutelabile in quanto le scelte di valutazione organizzativa incidono sul contenuto dell'atto impositivo e come tutta l'attività istruttoria,pur se, come detto, in maniera articolata, deve evincersi chiaramente nel contenuto della motivazione.
L'atto impositivo , in particolare l'avviso di accertamento,non è una neutra e fedele fotografia del presupposto di fatto del tributo in quanto è espressione della discrezionalità tributaria, risultante dalla unione della valutazione organizzativa e comparativa, manifestata nel contenuto della motivazione.
Infatti la configurazione di un vincolo all'attività di accertamento, consistente nella necessità di rispettare il contenuto delle norme sostanziali tributarie, considerate esterne alla disciplina della funzione amministrativa, è, per le ragioni sopra esposte, storicamente datata[60] per cui l'atto

[58] v. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, p. 177; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 254 e ss.

[59] Cfr. G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria* in *Dir. prat. tribut*. 2004, I., p. 1111, e ss. spec., p. 1127 anche se poi, si ammetta la rilevanza di una valutazione comparativa nelle modalità di esercizio del potere istruttorio

[60] Cfr. S. LA ROSA, *Scienza ,politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 558 e ss. nonché dello stesso autore. Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente in *Riv. dir. tribut.*, 2006, p. 735 e ss. spec. p. 742.contra v. S .MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. tribut.*, 2006, p. 33 s ss. spec. p. 40 ove si qualificano i provvedimenti impositivi come espressione

impositivo non è vincolato e la relativa attività da cui promana e consegue non ha carattere vincolato.
Quindi la motivazione integra un elemento essenziale dell'atto impositivo che non è più da considerare un atto vincolato ed allora bisogna analizzare il nuovo regime delle invalidità degli atti amministrativi in relazione al diritto tributario.

4. Regime della invalidità degli atti amministrativi: applicabilità nel diritto tributario

Il problema posto dalla legge n. 15 del 2005 deriva anche dall'assenza di una sistemazione univoca della invalidità del diritto tributario.
Infatti il regime della invalidità degli atti impositivi è caratterizzato da disposizioni contenute nelle legislazione dei diversi tributi che non sono state organicamente strutturate in un unico testo normativo. Infatti i requisiti eterogenei previsti dall'art. 42 del d.p.r. 600 del 1972 ha indotto a qualificare la loro assenza o come ipotesi di nullità o come di inesistenza[61].
Non vi è univocità nei nomina adoperati per l'apparente centralità della nullità viene erosa dai vari formanti opponendo ad essa molteplici figure, quali la validità o la efficacia, attribuendo alla nullità aggettivazioni ambigue derivate da altri settori giuridici ed anche introducendo concetti di instabile collocazione.
La legge n. 15 del 2005 ha previsto,come esposto, molteplici innovazioni in campo amministrativo e quello che è qui rilevante nell'ambito dell'azione amministrativa in generale per interessano anche il diritto tributario.

L'art. 21 *septies* I comma recita *"E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali ,che è viziato da difetto assoluto di attribuzione che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge".*
Ora occorre chiarire il significato di tale disposizione di diritto amministrativo generale riferendola ai provvedimenti tributari e poi vi è necessità di coordinarla con le previsioni speciali delle leggi tributarie in materia.
In diritto amministrativo la nullità non è la conseguenza della violazione di qualsiasi norma imperativa, ma solo delle norme che disciplinano a) gli elementi essenziali del provvedimento; b) l'attribuzione delle competenze; c) il giudicato ed, inoltre, il provvedimento è nullo negli altri casi previsti dalla legge.
In conseguenza di tale norma secondo alcuni autori[62] in campo tributario bisognerebbe, nello stesso modo, distinguere tra nullità ed annullabilità, ma ciò, a mio sommesso avviso,non è necessariamente automatico in quanto, come sopra esposto,il diritto tributario gode di autonomia scientifica rispetto al diritto amministrativo per cui in campo fiscale occorre applicare l'art. 21 *septies* nella parte in cui recita *"è nullo negli altri casi previsti dalla legge".*
Infatti ,come giustamente osservato[63], non si può sostenere che la nullità prevista dalle leggi tributarie corrisponda all'annullabilità del diritto amministrativo anche in considerazione della suindicata autonomia scientifica e delle differenti *rationes materiae* di cui sono espressioni le diversità ravvisabili tra la legislazione ammini-

di c.d. attività amministrativa vincolata dell'Amministrazione finanziaria.

[61] v. G. FALSITTA *Manuale di diritto tributario. Parte* generale, Padova, 1999 p. 579 e ss v. anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, IV ed., Torino 1998, p. 188 e ss.

[62] v. F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. tribut.*, 2005, p. 1445 e ss. spec. p. 1446.

[63] v. F. TESAURO, L'invalidità, cit. p. 1447 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, p. 356 e ss.

strativa e quella fiscale ossia tra la legge n. 241 del 1990 e la legge n 15 del 2005 da una parte e la legge n. 212 del 2000 e, dall'altra parte,le normative dei singoli tributi.
L'art. 21 *octies*, poi, recita "*Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione delle 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 adottato*".
Secondo alcuni autori tale ultima norma interesserebbe il diritto tributario che sarebbe caratterizzato dalla natura vincolata dei suoi atti,ma ciò è erroneo in quanto, come sopra esposto, gli atti impositivi non sono vincolati sebbene espressione di una discrezionalità "tributaria" caratterizzata dalla valutazione comparativa e dalla valutazione organizzativa.
Inoltre la disposizione in esame non può assolutamente riferirsi alla motivazione in quanto,come sopra esposto, la medesima esprime un requisito di garanzia di principi di rilevanza costituzionale come il diritto di difesa *ex* artt. 24 e 113 Cost., l'imparzialità della P.A. *ex* art. 97 Cost. e, infine, l'art. 53 Cost. prevedente il principio di capacità contributiva il tutto integrante il regolare ed equo esercizio della funzione impositiva.
L'art. 21 *octies* nel prevedere ,poi, la non annullabilità dei provvedimenti ,ove si ravvisi palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso,rende evidente come voglia riferirsi ad una mera svista nella trascrizione dei vocaboli con evidente discrasia tra parte motiva e dispositiva o tra parti diverse del medesimo atto: si potrebbe paragonare la ipotesi a quello prevista in diritto civile e denominata "errore di calcolo" ossia dove è palese che, per esempio, due per due non fornisce quale risultato tre, ma quattro. A mio sommesso avviso, devono ritenersi applicabili nel diritto tributario le nuove norme sempre che non sia disposto diversamente per cui la motivazione non è un vizio sanabile sia per l'espresso disposto contenuto nelle singole leggi tributarie sia per quello dell'art. 7 dello Statuto del contribuente che ,quali leggi speciali, prevalgono su norme generali quali quelle degli artt. 21 *septies* ed *octies* .
Ciò prescindendo dalle considerazioni in base alle quali il diritto tributario è scientificamente autonomo dal diritto amministrativo,la motivazione è un elemento essenziale degli atti impositivi la cui mancanza è sanzionata dalla nullità nonché,ma non ultima, la non vincolatezza degli atti impositivi per cui le nuove norme non si possono applicare al diritto fiscale e, comunque, prevalgono, per la specificità la normativa tributaria, le disposizioni specifiche proprie della regolamentazione impositiva in attuazione dei principi propri della disciplina.
In effetti quella specificità fiscale non è un elemento distorsivo di regole ed istituti appartenenti ad altri rami del diritto, ma evidenzia un elemento qualificante tributario.

5. Conclusioni

L'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi si spiega con la maggior tutela che l'attuale stato di diritto ha inteso garantire al cittadino nei confronti della pubblica autorità ex art. 24 Cost., ed in particolare relativamente alla pubblica amministrazione in senso lato ex art. 113 Cost. Tali norme costituzionali devono essere lette alla luce dell'art. 97 Cost. per poter, quindi, da tale coordinamento normativo a livello costituzionale, giungere a ritenere la motivazione , salva espresse eccezioni, confermanti la regola,un requisito essenziale di qualsiasi provvedimento amministrativo. Infatti il cittadino può essere garantito esercitando il diritto di difesa soltanto qualora sia a conoscenza dell'*iter voluntatis* percorso dalla P.A. per emanare un determinato provvedimento amministrativo e così realizzare il disposto dell'art. 113 Cost.

www.amministrativamente.com ISSN 2036-7821

Quanto detto è vero per gli atti che siano il risultato di un'attività discrezionale, esso è vero per gli atti vincolati essendo ritenuti ampiamente discrezionali soltanto gli atti politici e di c.d. alta amministrazione. Ciò, tra l'altro, si pone in correlazione con la funzione garantistica del procedimento amministrativo e la sua evoluzione in procedura.

Un tipico atto vincolato è quello dell'accertamento tributario in relazione al quale occorre stabilire se vi sia o meno un obbligo di motivarlo e se possa o meno applicarsi la regola degli atti amministrativi quali *genus* degli atti tributari.

E' da credere certamente che per gli atti vincolati il difetto di motivazione , quale assenza del richiamo alla norma di legge attuata nella ipotesi concreta, possa configurare una eventuale fattispecie di illegittimità dell'atto amministrativo stesso per falsa applicazione di legge. Inoltre occorre rilevare che, se lo specifico dell'attività vincolata è l'applicazione della norma, appare evidente la importanza della interpretazione della disposizione da attuare in quanto il testo normativo è uno schema entro il quale possono aversi molteplici possibilità di esecuzione ritenute tutte conformi alla norma. Ciò non deve certamente indurre ad una equiparazione tra l'attività discrezionale e quella vincolata , ma pone, altresì, la esigenza di verificare la reale permanenza della distinzione tra l'attività discrezionale e vincolata per cui è configurabile il vizio di eccesso di potere con riferimento all'attività amministrativa vincolata ed il giudice amministrativo o fiscale non dovrebbero limitarsi a sostituire una interpretazione della norma con un'altra,ma verificare se vi siano le ragioni sviate che abbiano indotto la P.A., in un determinato modo. Il vero problema non è tanto se vi sia l'obbligo più o meno generale di motivare l'atto di accertamento tributario quanto quello di stabilire in che cosa esso debba consistere per esistere ed avere una sua specificità senza ridursi ad un astratto principio.

Occorre, quindi, individuare un contenuto univoco del contenuto della motivazione e ciò è possibile soltanto alla luce della funzione del medesimo quale strumento per rendere agevole la puntuale difesa del contribuente in sede contenziosa.

In conclusione, alla luce della necessaria motivazione dell'atto di accertamento quale atto vincolato sia della funzione probatoria e di garanzia del contenuto della motivazione ,la innovazione introdotta dalla legge n. 15 del 2005 in materia di motivazione non può applicarsi in quanto,in caso contrario, vi sarebbe una contraddizione evidente con la funzione e la essenza della motivazione.

In effetti la norma della legge 15 del 2005 confonde il dispositivo con la motivazione per cui essendoci la seconda il primo non può non essere la logica conseguenza della prima. Infatti se si abbia una ipotesi contraria avremo un dispositivo senza motivazione ed allora non ci può essere contraddizione, ma neanche decisione e dispositivo.

La legge n. 69 del 2009, d'altra parte. potrebbe incidere nel diritto tributario relativamente ai tempi, velocizzandoli, dei procedimenti fiscali, ma, come si è esposto sopra,la specificità propria della materia impositiva richiede modalità e fasi di attuazione particolari che soltanto la normativa settoriale è in grado di valutare realizzando disposizioni adeguate. Inoltre la medesima legge n. 69 del 2009 nell'art. 2 prevede che si possano prevedere tempi diversi in conseguenza delle differenti esigenze e delle molteplici finalità in relazione al particolare aspetto di attuazione di ogni tributo per cui, a maggior ragione, ciò è vero ed applicabile nel diritto fiscale caratterizzato, come ricordato, dalla sua autonomia scientifica dal diritto amministrativo.

Quindi l'obbligo di un contenuto congruo della motivazione integra un requisito sostanziale, irrinunciabile dell'atto impositivo e il consentire la modifica o la integrazione successiva delineerebbe, mi si scusi la espressione, un fenomeno di baro o di imbroglio nell'esercizio del Potere impositivo e di tutela del contribuente come il velocizzare in via generale i tempi della fase sostanziale impositiva senza considerare né le esigenze di tutela del soggetto passivo né la specificità del campo tributario.

In effetti, da ultima, la legge n. 69 del 2009, può essere considerato soltanto una conferma dell'orientamento alla velocizzazione dell'attività amministrativa contenuta nello Statuto del Contribuente del 2000 che deve ancora oggi considerarsi la Magna Charta che riesce a coniugare tempi celeri dei procedimenti impositivi e le esigenze di garanzia dei contribuenti al fine di evitare effetti distorsivi sulla realtà economica della fase applicativa dei diversi tributi.

Certamente il rendere rapidi i procedimenti amministrativi e fiscali può avere come conseguenza una superficialità dell'azione, ma di tale evenienza costituisce un efficace baluardo l'obbligo della motivazione.