L'AZIONE AMMINISTRATIVA NEL PROGETTO DI REVISIONE DELLA LEGGE 241/1990 (DDL SENATO N. 1281) – PESCARA 30 MAGGIO 2003

***

intervento

PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO E PROCEDIMENTO TRIBUTARIO.
LE INVALIDITÀ NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO.

CHRISTIAN CALIFANO
Ricercatore di Diritto Tributario
Università di Chieti - Pescara

Il tema dei profili formali dell'invalidità nel diritto tributario, già emerso in relazione ad alcuni aspetti specifici, torna di attualità proprio in relazione al progetto di revisione della Legge 241/1990.

Tale questione infatti, ancora carente di una compiuta definizione di ordine sistematico, incontra oggi nel progetto di revisione la previsione di specifiche disposizioni inerenti la nullità e l'annullabilità dell'atto amministrativo.

Questo approccio al tema dell'invalidità dell'atto amministrativo pone nel diritto tributario una serie di delicate questioni, dovute sia alla presenza di una varietà terminologica utilizzata nell'individuazione delle categorie invalidanti, sia in relazione alla carenza nell'attuale legislazione del trattamento dell'atto invalido.

Nel diritto tributario la problematica della invalidità formale viene infatti spesso ricondotta all'inversa prospettiva di un modello di validità nella definizione dei presupposti, risultando per contro la categoria dell'invalidità espressione di una difformità dal modello legale di riferimento.

La presenza all'interno delle norme di presupposti di "validità" porta pertanto ad interrogarsi sulla portata del concetto di "nullità", laddove il medesimo sia individuato quale forma patologica della validità.

D’altro canto, si rileva come all’espressa previsione di determinate forme di nullità, contenute ad esempio nello Statuto del Contribuente (art. 6, comma 5, ed art. 11, comma 2, della L. n. 212/2000), ed in altre norme di carattere procedimentale (art. 5 bis D.P.R. n. 602/1973; art. 37 bis, comma 4, ed art. 41 e 43 D.P.R. n. 600/1973; art. 42, commi 2 e 3, D.P.R. n. 600/1973; art. 56 e 57 D.P.R. n. 633/1972; art. 16, commi 2 e 7 ed art. 17, comma 1, D.Lgs 472/1997) si contrappongano, in altre norme dell’ordinamento (art. 68, comma 1, D.P.R. 287/1992), le categorie dell’illegittimità e dell’infondatezza degli atti emanati dall’Agenzia delle Entrate.

All’interprete pertanto, di fronte ad una tale varietà di definizioni normative, non rimane che chiedersi se i termini nullità, illegittimità ed infondatezza siano figure invalidanti fra loro equipollenti od invece tra loro autonome, domandandosi al contempo se in tale tentativo sia sufficiente, o necessario, trasporre i concetti propri del diritto amministrativo.

Sul punto peraltro sia la dottrina, sia la giurisprudenza, non paiono aver dato dei contributi univoci.

Per quanto concerne l’apporto interpretativo della giurisprudenza, si rileva come il giudice tributario abbia sino ad ora mancato ad un contributo di ricostruzione sistematica della questione. Ciò probabilmente è dovuto ad un duplice ordine di ragioni: in primo luogo al tipo di cognizione giurisdizionale operato dalle Commissioni tributarie, imperniato sulla valutazione della fondatezza della pretesa erariale nei confronti del contribuente; in seconda istanza alla negazione di una tutela “endoprocedimentale”, basata sull’esplicita esclusione delle norme concernenti la partecipazione del privato per i procedimenti tributari operata dall’articolo 13, comma 2, della L. 241/90.

In tale contesto, pare inoltre opportuno rimarcare come le norme stesse che disciplinano il processo tributario non prevedano un regime tipico dell’invalidità degli atti processuali, classificando tutte le invalidità previste nella categoria generica dell’inammissibilità e lasciando all’interprete il compito di individuare caso per caso

la natura dell'invalidità e trarne le dovute conseguenze sulla disciplina sostanziale dell'atto impositivo.

La dottrina, dal canto suo, ha concentrato maggiore attenzione sull'efficacia giuridica degli atti istruttori illegittimi. In questo quadro, benché non sembri potersi ravvisare una ricostruzione categoriale condivisa, è stato soprattutto rilevato come i vizi degli atti istruttori conducano all'invalidità dell'atto impositivo che si fonda sugli stessi, attraverso la categoria dell'invalidità derivata. Al contempo è stata altresì evidenziata la necessità di una tutela immediata degli atti istruttori viziati, con specifico riferimento agli atti che non confluiscono nel provvedimento impositivo, che invece risulta autonomamente impugnabile.

Per altri versi tuttavia, si rileva come la codificazione normativa della prospettiva dell'invalidità potrebbe comportare qualche problema di ordine sistematico. Infatti la codificazione delle invalidità non consentirebbe, nel diritto tributario, la possibilità di tener conto delle peculiari funzioni degli atti del rapporto tributario.

Se un atto impositivo invalido infatti non consente la produzione di effetti giuridici, tale improduttività impedisce conseguentemente il decorso del termine di impugnazione dello stesso in sede giurisdizionale. Pertanto, la consunzione del termine d'impugnazione non renderebbe lo stesso inoppugnabile.

In mancanza di una tutela immediata dei singoli atti istruttori viziati, e nella logica della tutela giurisdizionale come sede deputata alla valutazione della validità degli atti procedimentali, la codificazione espressa delle invalidità, incentrata sui requisiti dell'atto, impedirebbe al provvedimento viziato di produrre effetti giuridici, non consentendo di conseguenza al giudice tributario di avere di avere una cognizione del rapporto tributario.

In quest'ottica l'atto impositivo improduttivo di effetti non potrebbe fungere da veicolo di accesso alla tutela giurisdizionale, impedendo al giudice tributario una funzione di cognizione sul presupposto, ed al contempo obbligando lo stesso ad una azione autonoma, cioè disgiunta dall'atto, per conoscere del rapporto tra Fisco e contribuente. Queste conseguenze frustrerebbero in maniera evidente l'attuale

assetto del processo tributario, incentrato su una fase preliminare di carattere impugnatorio e su una successiva fase di cognizione sul merito.

Per altri versi, si rileva come il richiamo all'applicazione dei principi generali del diritto amministrativo soffra spesso nel diritto tributario la specificità di previsioni derogatorie, o quanto meno adattative, con un contestuale richiamo al trattamento delle categorie invalidanti che non prevede trattamenti differenziati, nell'assenza di criteri normativi propri del diritto tributario.

Peraltro, la mancanza nella disciplina tributaria di menzioni autonome con riferimento al trattamento dei vizi formali degli atti, obbliga l'interprete a richiamarsi ai principi ed alle categorie proprie del diritto amministrativo. Ciò anche in considerazione del fatto che lo Statuto del contribuente, che costituisce una legge generale sulla tutela nel procedimento tributario, richiama in più punti, ed in maniera esplicita, la Legge 241/90.

Oltre a ciò, il rapporto osmotico tra i settori dell'ordinamento e la procedimentalizzazione dell'azione impositiva dovrebbero poter consentire, in mancanza di una specifica disciplina tributaria dei vizi invalidanti, un recepimento implicito della categoria dei principi del diritto amministrativo.

Bisognerà ad ogni modo valutare, in considerazione della specificità dei procedimenti tributari, i risvolti applicativi scaturenti dall'applicabilità delle categorie della nullità e dell'annullabilità contenute nel progetto di revisione, in una logica che inevitabilmente si attesta in un rapporto da *genus* a *species* fra procedimento amministrativo e procedimento tributario.