



*Incontro di Studio*  
**L'azione amministrativa nel progetto di revisione  
della legge n. 241/1990**

Pescara 30 maggio 2003

RELAZIONE

**Procedimento amministrativo e procedimento tributario: le  
prospettive di revisione della legge n. 241/1990**

Lorenzo del Federico  
Straordinario di Diritto Tributario  
nell'Università di Chieti- Pescara

**Sommario: Premessa –1) La legge n. 241/1990 ha rafforzato la concezione del procedimento tributario come *species* del procedimento amministrativo –2) Le ricadute della riforma della legge n. 241/1990 sull'azione impositiva –3) Il depotenziamento dei vizi formali e l'interesse oppositivo del contribuente - Conclusioni**

**Premessa**

L'emanazione della legge n. 241/1990 ha suscitato interesse in quella parte della dottrina tributaria più sensibile all'approccio giuspubblicistico alla fiscalità. Viceversa la dottrina che pone al centro della materia il rapporto Fisco creditore-contribuente debitore, e che quindi tende a valorizzare in ottica paritetica l'obbligazione tributaria, ha sofferto l'impatto della legge generale sul procedimento amministrativo, compiacendosi della emarginazione della materia tributaria, legislativamente affermata dall'art. 13 della legge (cui originariamente si tendeva ad

attribuire ampia portata limitativa), e nei fatti comprovata dalla pressoché totale assenza dei tributaristi dal dibattito che ha portato all'elaborazione della legge.

Comunque durante tutti gli anni novanta le ricadute della legge n. 241/1990 sull'azione impositiva sono rimaste per lo più inesplorate, tranne che per quanto riguarda il delicato settore del contraddittorio e della partecipazione del contribuente all'accertamento tributario (e quindi, stranamente, proprio laddove la legge n. 241/1990 era certamente inapplicabile).

L'approvazione dello Statuto del contribuente, di cui alla legge 27.7.2000, n. 212, ha ridestato interesse per la legge generale sul procedimento amministrativo, esplicitando inequivocabilmente l'opzione legislativa in favore della "procedimentalizzazione" delle procedure tributarie, e della "provvedimentalizzazione" degli atti impositivi (v. part. artt. 6, 4 co., 7, 1 co.).

La riforma oggi in itinere coglie quindi la dottrina tributaria, la giurisprudenza e la prassi in una fase molto delicata, in cui la metabolizzazione della legge n. 241/1990 sta per essere faticosamente compiuta; pertanto i cambiamenti rischiano di creare una forte reazione di chiusura e di ripiegamento nel particolarismo tributario. Invero proprio nel momento in si arriva a recepire la legge 241/1990 come legge di garanzia, il trend si inverte ed essa viene revisionata per affermare la così detta amministrazione di risultato, mediante il superamento della logica della mera attuazione ed esecuzione della legge, ed il depotenziamento dei vizi formali, e quindi promuovendo nella sostanza un ridimensionamento delle garanzie per gli interessi oppositivi che caratterizzano la posizione dei contribuenti a fronte degli atti impositivi.

### **-1) La legge n. 241/1990 ha rafforzato la concezione del procedimento tributario come species del procedimento amministrativo**

Certo è che la riforma della legge 241/1990 assume notevole rilevanza anche per quanto riguarda il procedimento tributario.

Infatti, ad oltre dieci anni dall'entrata in vigore della legge generale sul procedimento amministrativo, può dirsi ormai acquisita la consapevolezza della rispondenza del procedimento tributario al più ampio genere del procedimento amministrativo, con la conseguenziale applicabilità della legge n. 241/1990 anche nell'ambito del diritto tributario, sia pure con taluni limiti, primi tra tutti quelli esplicitati dall'art. 13, secondo cui le disposizioni relative alla partecipazione al procedimento amministrativo (capo II, artt. 7-12) non si applicano ai procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano. Pertanto gli artt. da 1 a 6 e da 14 a 28 contengono principi ed istituti applicabili indistintamente ad ogni procedimento amministrativo, compresa la species del procedimento tributario, salve alcune incompatibilità implicite e ferma restando per taluni istituti la sostanziale estraneità alla materia tributaria (si pensi alla conferenza dei servizi).

Su tale base legislativa si sono radicate e consolidate le varie teoriche tributarie che tendono a valorizzare il ruolo del procedimento d'imposizione, rispetto al rapporto

tributario, e la natura provvedimentoale degli atti impositivi (accertamento, ruolo ecc.), rispetto ad una loro funzione meramente liquidatoria, nell'annosa dialettica potere impositivo-obbligazione ex lege.

Non è certo questa la sede per riesumare il risalente conflitto tra teorie costitutiviste, incentrate sul provvedimento impositivo, e teorie dichiarativiste, incentrate sull'obbligazione tributaria, vale giusto la pena ricordare le più strenue argomentazioni, ancora oggi, invocate per giustificare il particolarismo tributario, e la problematica sussunzione del procedimento tributario al procedimento amministrativo, e degli atti tributari al genus del provvedimento amministrativo.

Partendo dalla innegabile assenza di discrezionalità nel procedimento tributario di accertamento per quanto concerne la determinazione del tributo, si giunge a sovraesporre la natura vincolata della funzione impositiva, anche a scapito di quei significativi margini di discrezionalità pur rinvenibili in alcuni peculiari segmenti dell'azione impositiva (modalità dell'istruttoria, accertamento con adesione, modalità della riscossione ecc.). L'assenza di discrezionalità giustificerebbe una netta differenziazione tra procedure tributarie e procedimento amministrativo, rendendo per lo più inapplicabili alla materia tributaria le categorie, i principi e gli istituti della legge 241/1990.

Per quanto riguarda la natura provvedimentoale ed autoritativa degli atti di accertamento parte della dottrina la circoscrive esclusivamente al profilo della loro efficacia preclusiva, cioè dell'attitudine a consolidarsi se non impugnati tempestivamente nello stringente termine di decadenza di sessanta giorni, dovendosi escludere la loro natura strictu sensu provvedimentoale sul piano dei contenuti, in quanto tali atti esprimono manifestazioni di giudizio e non di volontà.

In altra, e più diffusa prospettiva, si rileva che agli atti impositivi può attribuirsi natura provvedimentoale soltanto in termini descrittivi, giacché sul piano tecnicamente più rigoroso della teoria del provvedimento amministrativo l'assenza di discrezionalità propria di tali atti dovrebbe comportarne la qualificazione come meri atti e non come veri e propri provvedimenti amministrativi.

Si tratta di argomentazioni deboli e fuorvianti, ancorché vischiosamente ricorrenti nel dibattito dottrinale, nella giurisprudenza e nella prassi.

In questa sede è inopportuna una confutazione nel merito, invero superflua laddove uscendo dal particolarismo tributario ci collochi nella più ampia e variegata prospettiva del diritto amministrativo, che ben conosce procedimenti e provvedimenti caratterizzati dall'esercizio di poteri vincolati, così come utilizza categorie complesse, ad es. quella delle decisioni amministrative, atta a riassorbire agevolmente gran parte degli atti impositivi.

Certo è che la tesi che riconduce il procedimento tributario al procedimento amministrativo, e che riconosce la natura provvedimentoale dell'accertamento tributario, del provvedimento sanzionatorio, del ruolo e degli altri atti impositivi è assolutamente prevalente.

L'entrata in vigore della legge 241/1990 ha contribuito a rafforzare tale orientamento, rendendo evidente per un verso che la "procedimentalizzazione" dell'azione impositiva (o meglio l'acquisita consapevolezza di tale risalente fenomeno)

costituisce una garanzia per il contribuente il quale, ad es., potrà impugnare il provvedimento impositivo anche per i vizi degli atti istruttori, e per altro verso che la partecipazione del contribuente alle procedure tributarie ed il rinnovato interesse per il contraddittorio possono offrire proficue forme di gestione del rapporto tributario, cui tuttavia debbono affiancarsi le irrinunciabili garanzie, immanenti all'esercizio di ogni funzione amministrativa.

## **-2) Le ricadute della riforma della legge n. 241/1990 sull'azione impositiva**

Le relazioni precedenti hanno messo in luce i tratti essenziali del progetto di revisione della legge n. 241/1990 (sui quali v. pure la Relazione al D.D.L.), si considerino in particolare: -la riaffermazione del principio di legalità sul quale si fonda tutta l'azione amministrativa; -il riconoscimento della possibilità per le pubbliche amministrazioni di utilizzare gli strumenti di diritto privato, anche nel perseguimento dei propri fini istituzionali, ed anzi la preferenza per l'uso di questi strumenti, quando la legge espressamente non lo vieti, al fine di privilegiare, dovunque possibile, un modello paritario, non gerarchico e non statalista, nei rapporti fra i cittadini e le amministrazioni; -la compressione dell'area delle invalidità giuridiche degli atti amministrativi mediante l'individuazione di vizi a carattere meramente formale non invalidanti.

Vanno ora esaminate le possibili ricadute sull'azione impositiva di tali interventi, chiarendo in primo luogo che il progetto di revisione non tocca l'art. 13 della legge n. 241/1990, secondo cui le disposizioni contenute nel Capo III della legge, "partecipazione al procedimento amministrativo", non si applicano ai procedimenti tributari.

Resta quindi confermato che tutti gli altri Capi della legge n. 241/1990, ab origine, e domani così come verranno modificati dalla novella in itinere, debbono trovare applicazione, per quanto compatibili, anche in materia tributaria.

In tale ottica assume particolare interesse il rafforzamento dei principi generali di cui all'art. 1, 1 co.. Tale norma, certamente applicabile alla materia tributaria, attribuisce fondamentale rilievo ai principi di imparzialità, proporzionalità, legittimo affidamento, efficacia, efficienza, economicità e pubblicità, nonché ai principi dell'ordinamento comunitario.

In particolare l'interesse del tributarista è attratto dall'introduzione nel nostro ordinamento del principio di proporzionalità, che probabilmente già aveva una qualche rilevanza nell'ambito dell'eccesso di potere, ma che oggi viene ad essere potenziato e reso di generalizzata applicazione, potendo rilevare, secondo l'esperienza comunitaria che lo ha portato a compiuta maturazione, anche per l'esercizio di poteri vincolati.

Significativa anche la previsione del passante legislativo che consente l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi dell'ordinamento comunitario, e quindi per es. anche di quel principio del contraddittorio, ampiamente recepito, sin dal 1990, nel Capo III della legge, ma oggi rilevante per l'intera attività amministrativa anche a

prescindere dall'applicabilità degli artt. 7-12 di cui al cit. Capo III. Pertanto per la materia tributaria, ferma l'inapplicabilità delle specifiche disposizioni del Capo III sulla "partecipazione al procedimento amministrativo", dovrà comunque trovare applicazione il principio del contraddittorio, sia pure senza i formalismi e le minuziose disposizioni legislative degli artt. 7-12; d'altro canto in tale prospettiva si era già collocato lo Statuto del contribuente.

Venendo ai punti caratterizzanti la riforma, la riaffermazione del ruolo fondamentale del principio di legalità non pone particolari questioni sul versante tributario.

Il principio secondo cui <<non esistono poteri amministrativi impliciti>>, in quanto <<i poteri sono solo quelli previsti dalla legge>> (di cui è menzione nella Relazione al D.D.L.) è sempre stato puntualmente recepito dalla dottrina tributaria, dalla giurisprudenza e dalla prassi, consentendo di raggiungere un livello di certezza del diritto e di garanzia del contribuente che almeno sotto questo profilo si è dimostrato pari, se non superiore, a quello del diritto amministrativo.

Altresì scarso interesse suscita per la materia tributaria la facoltà delle pubbliche amministrazioni di utilizzare gli strumenti di diritto privato, anche nel perseguimento dei propri fini istituzionali.

Infatti la funzione impositiva, per sua natura marcatamente autoritativa in quanto volta ad assicurare il finanziamento delle spese pubbliche mediante il trasferimento, per lo più coattivo, delle risorse dall'economia dei privati all'economia pubblica, non può proficuamente e significativamente utilizzare gli strumenti del diritto privato. Nell'azione impositiva gli strumenti di diritto privato sono inevitabilmente destinati a svolgere un ruolo del tutto marginale. L'imposizione tributaria nasce come tratto essenziale della sovranità e si esprime mediante potestà marcatamente autoritative; l'imposizione tributaria è destinata a conservare queste sue specificità, nonostante il generale progressivo attenuarsi delle connotazioni autoritative dell'azione amministrativa, decisamente avvalorato dalla novella in questione.

Viceversa ai fini tributari assume notevole interesse il depotenziamento dei vizi meramente formali dell'atto amministrativo, sul quale ci si soffermerà nel prossimo paragrafo.

Tuttavia si rileva criticamente, sin da ora, che il progetto di riforma, nonostante la lunga e virtuosa maturazione, l'ampio dibattito che lo ha accompagnato e gli ottimi propositi che lo animano, non ha tenuto in debito conto la peculiarità dei procedimenti limitativi della sfera giuridica dei privati, si pensi ai procedimenti ablatori, ai procedimenti sanzionatori e disciplinari, ai procedimenti tributari ecc.

Esclusivamente il comma 3-bis, che la riforma si propone di aggiungere all'art. 2 della legge n. 241/1990, si preoccupa di stabilire che <<salve diversa disposizione di legge, il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei destinatari, fermo restando il termine per la sua adozione, acquista efficacia con la comunicazione ovvero con l'accertata impossibilità di procedervi>>.

Tale norma per un verso è significativa giacché la legge di riforma mostra di attribuire una qualche rilevanza ai provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari (pur trascurando poi le peculiarità di tale categoria di provvedimenti sotto altri profili ben più significativi), e per altro verso assume specifico interesse

tributario in quanto potrebbe contribuire a risolvere l'annosa problematica della rilevanza esterna delle iscrizioni a ruolo dei tributi, indipendentemente dalla notifica della cartella di pagamento (v. ad es. l'art. 17, D.P.R. 29.9.1973, n. 602).

Qualche altra norma di rilievo ai fini dei provvedimenti limitativi si rinviene poi in quello che sarà l'art. 21 bis, a proposito della così detta autotutela esecutiva (esecutorietà): -in caso di inadempimento i provvedimenti produttivi di obblighi o limitazioni della sfera giuridica dei terzi possono essere eseguiti coattivamente, <<senza necessità di previa pronuncia giurisdizionale>>, soltanto laddove ciò sia previsto dalla legge e, comunque, nei modi e nei termini indicati nel provvedimento; - ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato (v. soprattutto il D.P.R. 29.9.1973, n. 602, ed il D. Lgs. 26.2.1999, n. 46).

Tuttavia la soluzione offerta al problema dell'esecuzione delle obbligazioni pecuniarie risulta essere alquanto frettolosa giacché: - attribuisce lo stesso regime dei vantaggi esecutivi e dei privilegi esattoriali propri dei crediti dello Stato a tutti i crediti vantati dalle varie pubbliche amministrazioni, in ciò ponendosi in controtendenza con la giurisprudenza costituzionale che tende a circoscriverne l'applicabilità; -fa riferimento alle disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato, trascurando il fatto che sussistono regimi differenziati per i crediti tributari, per quelli previdenziali, e per quelli patrimoniali.

In via interpretativa si potrebbe intendere il rinvio come implicitamente selettivo, nel senso che per ogni tipo di credito si applica il corrispondente regime. Si ricorda comunque che in numerose sentenze la Corte Costituzionale aveva posto in evidenza l'irrazionalità di quelle norme che per la riscossione di entrate tributarie non rientranti nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie e per le entrate non tributarie rinviavano alla disciplina della riscossione delle imposte dirette e quindi al D.P.R. n. 602/1973, i cui artt. 52-54 (vecchio testo) ponevano notevoli restrizioni al diritto di difesa del contribuente (13.12.1995, n. 318; 21.11.1995, n. 437; 18.7.1997, n. 239).

Nel complesso resta comunque confermata la sensazione della scarsa attenzione riservata ai provvedimenti limitativi della sfera giuridica dei destinatari.

Per rendersi conto della ratio di tale fenomeno è utile risalire alla matrice culturale e politica della riforma ed alle esigenze applicative cui essa tenta di dare adeguata soluzione.

Sono ben noti i rilievi critici di base:

-attualmente le norme concernenti l'azione amministrativa sono troppe; ogni passaggio procedimentale è minuziosamente regolato; sono previste in genere troppe fasi per giungere ad un determinato risultato; tutte tali norme sono cogenti;

- ciò comporta che ogni violazione di norme nell'ambito di un'azione amministrativa dà luogo ad invalidità degli atti giuridici relativi, con un dispendio di attività, di tempo ed anche di mezzi finanziari, del tutto ingiustificato, trattandosi in molti casi di violazioni di carattere meramente formale che non toccano gli interessi degli amministrati;

-tale situazione intralcia l'esercizio dell'azione amministrativa; l'amministrazione si impantana nei vincoli del formalismo legalitario, mostrandosi incapace di gestire efficacemente i suoi compiti;

- è quindi improcrastinabile il passaggio dall'amministrazione come mera attività di attuazione ed esecuzione della legge, all'amministrazione di risultato, volta all'assolvimento dei valori e dei servizi che le sono stati attribuiti;

-laddove il cittadino ha diritto ad ottenere qualcosa dall'amministrazione, deve poter ottenere il bene che gli spetta senza necessità di corse ad ostacoli nell'ambito del procedimento amministrativo, o nell'ambito del processo, per contrastare le pretese dei controinteressati, sostanzialmente infondate ma rese forti dall'ancoraggio a prescrizioni formali.

In tale prospettiva il depotenziamento dei vizi formali e la conseguenziale valorizzazione dell'amministrazione di risultato, risultano condivisibili per i procedimenti ed i provvedimenti ampliativi della sfera giuridica dei privati, nonché per quelli di governo del territorio, di gestione dei servizi pubblici ecc., ma suscitano qualche perplessità per quanto riguarda i procedimenti ed i provvedimenti direttamente limitativi della sfera giuridica dei privati.

Insomma il passaggio dall'amministrazione come mera esecuzione della legge, all'amministrazione di risultato, convince laddove l'amministrato esprime un interesse pretensivo, allarma laddove l'amministrato esprime un interesse oppositivo.

### **-3) Il depotenziamento dei vizi formali e l'interesse oppositivo del contribuente**

Per quanto riguarda il tema della nuova disciplina dei vizi degli atti, rinvio all'apposita relazione, limitandomi ad evidenziarne l'applicabilità alla materia tributaria, per poi svolgere taluni rilievi critici rispetto alla peculiare situazione dell'interesse oppositivo del contribuente.

In primo luogo ci si deve chiedere se gli artt. 21 quinquies e 21 sexies, che contengono tale nuova disciplina possano risultare applicabili ai provvedimenti impositivi.

Posto che si tratta di un nuovo Capo IV bis della legge n. 241/1990, si dovrebbe propendere per l'applicabilità, non solo in ragione della invariata formulazione letterale dell'art. 13 (v. retro), ma anche per la sostanziale compatibilità tra tale nuova tipologia dei vizi e l'esperienza legislativa tributaria, in cui frequentemente si rinvenivano espresse previsioni di nullità (in merito si rinvia allo specifico intervento).

Qualche problema è posto dal secondo comma dell'art. 21 quinquies, laddove si afferma che <<le questioni inerenti alla nullità dei provvedimenti amministrativi in violazione o elusione del giudicato sono attribuite alla giurisdizione esclusiva e di merito del giudice amministrativo>>. Tuttavia si deve ritenere che il mancato riferimento alla giurisdizione tributaria, per le analoghe questioni relative ai provvedimenti impositivi, non possa assumere rilevanza preclusiva, altrimenti si dovrebbe giungere a ritenere inapplicabili tali disposizioni anche alle controversie sui

provvedimenti sanzionatori di cui alla legge n. 689/1981, devolute come è noto alla cognizione dell'AGO, a tacer poi di altre e più complesse problematiche per tutti quei variegati provvedimenti amministrativi le cui controversie sono devolute alla cognizione dell'AGO o della giurisdizione contabile. D'altro canto sarebbe agevole superare la criticità letterale aggiungendo dopo il sostantivo "giudicato" l'aggettivo "amministrativo", in piena conformità con la ratio e l'inquadramento logico sistematico della norma.

Sul piano teorico, ed al tempo stesso sul piano applicativo, è palese l'importanza dell'art. 21 sexies, 2 co., per il quale <<non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, quando il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato>>.

Come evidenzia la Relazione parlamentare <<una volta riconosciuto che>> il provvedimento <<ha un contenuto conforme a quanto prescritto dalla legge (il vincitore della gara è effettivamente il soggetto dotato dei migliori titoli, il progetto di costruzione sottoposto a concessione edilizia è effettivamente conforme al piano regolatore, ecc.) la violazione meramente formale o procedimentale non rileva come causa di invalidità. Alla base di tale previsione vi è la convinzione secondo cui la illegittimità "*formale*" assume rilievo, ai fini dell'annullamento, solo quando essa riverbera i propri effetti, diretti o indiretti, sul contenuto del provvedimento. Le ipotesi alle quali ci si riferisce sono, soprattutto, quelle di atti vincolati in cui l'adozione del provvedimento sia doverosa (oltre che vincolata) per l'amministrazione ed in relazione ai quali i vizi procedurali o formali riscontrati non abbiano avuto alcuna influenza sulla correttezza sostanziale del provvedimento>>.

Orbene posto che nel vaglio della validità del provvedimento amministrativo si deve passare dalla mera conformità al paradigma legale alla correttezza sostanziale dell'azione amministrativa, conseguenziale è il mutamento dell'oggetto del giudizio dall'atto al rapporto.

Per la giustizia amministrativa tale fenomeno trova riscontro nelle riforme degli ultimi anni, sussistendo oggi adeguate strutture giurisdizionali ed efficaci strumenti processuali (D. Lgs. 31.3.1998, n. 80; L. 21.7.2000, n. 205).

Viceversa la giustizia tributaria risulta monca ed impreparata, basti pensare all'insufficiente formazione dei magistrati tributari, tutti onorari, alle carenze dell'istruttoria, compressa dal divieto della prova testimoniale, alla frettolosa gestione dei processi, il cui basso livello è inequivocabilmente espresso dalla pessima tecnica redazionale e dai vaghi contenuti argomentativi delle sentenze, ecc. Ma soprattutto preoccupa la persistente concezione marcatamente formalistica degli atti e dei rapporti tributari, si consideri ad es.: -il sistema delle preclusioni procedurali, per cui un documento non esibito nel corso dell'istruttoria procedimentale non può essere prodotto nel successivo giudizio; -la rigidità dei meccanismi impugnatori, che non contemplano forma alcuna di rimessione in termine, nemmeno per errore scusabile; - la rigorosa applicazione delle regole sulla competenza, tale da rendere inammissibili istanze e/o ricorsi rivolti ad ufficio periferico diverso da quello competente, quand'anche appartenente allo stesso apparato amministrativo (il tutto in un contesto di stringenti termini decadenziali); -l'esistenza di notevoli preclusioni per il rimborso

dei tributi, incentrate sulla rigidità formale della dichiarazione, emendabile dal contribuente entro stretti termini e rigide modalità, ancorché il dichiarato risulti difforme dal realmente dovuto; -la disparità dei termini entro cui il contribuente può chiedere il rimborso rispetto ai termini entro cui l'ente impositore può accertare le maggiori imposte.

Certo è che il depotenziamento dei vizi formali assume rilievo prioritario per i provvedimenti vincolati, per cui diventano agevolmente superabili le resistenze di quella parte della dottrina tributaria che tende a distaccare il procedimento tributario dall'alveo del procedimento amministrativo in ragione dell'assenza di discrezionalità nell'imposizione.

Sul piano critico va comunque evidenziato che nella nuova prospettiva dell'amministrazione di risultato al depotenziamento dei vizi formali avrebbe dovuto affiancarsi una maggior rilevanza delle nullità, viceversa limitate al difetto assoluto di attribuzione, alla violazione o elusione del giudicato, ed alle altre, rare, ipotesi specificamente previste dalla legge.

Si sarebbe dovuto parlare semplicemente di carenza di potere, così da ricomprendere tendenzialmente anche i casi di carenza di potere in concreto, in quanto tale categoria, di elaborazione giurisprudenziale è sempre stata circoscritta all'inesistenza del potere, in contrapposizione al cattivo uso del potere, in ottica di salvaguardia degli assetti sostanziali dei rapporti, dei diritti e degli interessi.

La problematica è ben nota in materia tributaria, giacché frequentemente la giurisprudenza (sia pure nelle sole controversie tributarie devolute alla cognizione dell'AGO) utilizza la carenza dello *ius impositionis*, per disapplicare atti impositivi sostanzialmente infondati.

## **Conclusioni**

Le ricadute della riforma della legge n. 241/1990 sull'azione impositiva sono quindi di notevole rilevanza.

Come risulta dal contesto teorico nel quale è maturata la novella, tutto ruota su una nuova concezione del principio del buon andamento dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost., impregnato non più dal formalismo legalitario, ma da finalità di efficienza.

L'azione amministrativa viene ora concepita come servizio, dovendo produrre risultati utili per la collettività. A tal fine essa ha bisogno di una organizzazione efficiente che possa dare luogo ad azioni efficaci, e quindi produttive di risultati utili, in termini pratici e con riferimento agli interessi di vita, di lavoro, di benessere, nonché a quelli economici di tutti i cittadini coinvolti nell'esercizio dell'azione amministrativa. Questa nuova concezione investe l'amministrazione per atti giuridici e l'amministrazione per operazioni, le funzioni ed i servizi.

In tale ottica è palpabile il disagio che si prova passando dall'area degli interessi pretensivi degli amministrati, cui agevolmente si attaglia la filosofia della riforma, all'area degli interessi oppositivi, nella quale spiccano gli interessi oppositivi dei

contribuenti. Ed è disagio profondo e politicamente sensibile, in quanto nella dialettica diritti dei singoli- libertà patrimoniali- interesse pubblico- interesse della collettività, il new deal dell'azione amministrativa favorisce gli interessi pubblici e collettivi. Ne è chiara testimonianza il depotenziamento dei vizi formali e della tutela dei singoli, e la scarsa attenzione mostrata dalla riforma per i procedimenti e provvedimenti limitativi.

Tuttavia anche nell'ambito delle libertà patrimoniali, e quindi, in primo luogo, nel diritto tributario (massima espressione della sovranità e dell'autoritatività), la nuova filosofia dell'amministrazione di risultato, ed il favor per gli interessi pubblici e collettivi, può giustificare il depotenziamento dei vizi formali e della tutela del contribuente, ma a tre condizioni:

-la revisione in ottica sostanzialistica e non più legalistico-formale della disciplina e della gestione dei rapporti tributari;

-la piena maturazione della magistratura tributaria, sotto tutti i profili, ma in particolare dell'indipendenza, della qualificazione e della competenza;

-il rafforzamento della giurisdizione tributaria nell'ottica di una giurisdizione piena sul rapporto.

Prescindendo dalla visuale tributaria, in termini più generali c'è da augurarsi che il Disegno di legge in itinere possa comunque consentire un ampliamento delle ipotesi di nullità, sia in ottica garantistica, sia, soprattutto, nella prospettiva della nuova amministrazione di risultato, in quanto nessuno può desiderare il consolidamento di atti sostanzialmente errati, e quindi avversi agli interessi della collettività, oltre che dei singoli destinatari.

### **Per la bibliografia essenziale sui rapporti tra procedimento tributario e procedimento amministrativo a seguito dell'entrata in vigore della legge 7.8.1990, n. 241 v.:**

AA.VV., L'accertamento tributario, principi metodi, funzioni (giornata di studi per Antonio Berliri), a cura di A. Di Pietro, Milano 1994;

AA.VV., Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo, a cura di C. Preziosi, Roma 1996;

BELLE', Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future, in Rass. trib. 1977, 444;

DEL FEDERICO, Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in Rass. trib. 1999, 1045;

FICARI, Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, in Rass. trib. 2000, 1431;

LA ROSA. Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria, Torino 2001;

SALVINI, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova 1990; ID. , La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre), in Riv. dir. trib. 2000, I, 13;  
SELICATO, L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo, Milano 2001.