

VIOLAZIONE DI LEGGE E (EVENTUALE) INVALIDITÀ DELL'ATTO TRIBUTARIO IMPOSITIVO: SPUNTI SUL RAPPORTO TRA DIRITTO SOSTANZIALE E PRINCIPIO DEL "GIUSTO PROCESSO"

di **Mario Cicala***

La recente sentenza n. 18488 del 18 settembre 2015 della sezione tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Piccininni Rel. Olivieri) colloca in un quadro sistematico, ed in certo senso "blinda", l'opinione tradizionalmente accolta nella giurisprudenza della Corte di Cassazione secondo cui i vizi di cui all'art. 42 del DPR 600/1973 possono dar luogo alla dichiarazione giudiziale di nullità dell'atto impositivo solo se tempestivamente e specificamente dedotti dal contribuente con il ricorso introduttivo del processo tributario.

Nel caso di specie, veniva in considerazione la nullità di cui al 1° e 3° comma del citato art. 42 secondo cui "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"; e "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, di cui al presente articolo".

L'affermazione secondo cui questo tipo di nullità, per difetto dei requisiti soggettivi del funzionario che sottoscrive l'atto, sarebbe rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, avrebbe infatti determinato, per logica coerenza, la applicazione della medesima disciplina a tutti i vizi previsti nell'art. 42 e quindi anche delle invalidità derivanti dalla omessa "indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta"; della omessa o insufficiente motivazione "in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato"; etc...

Con una conseguente radicale modifica di indirizzi giurisprudenziali consolidati, ed in fondo una trasformazione della natura dell'intervento giudiziario sull'atto amministrativo, oggi strettamente vincolato all'esame di quanto puntualmente dedotto dal ricorrente, e che invece avrebbe potuto coinvolgere profili non indicati nel ricorso, ancorché pur sempre compresi nell'oggetto del giudizio. Insomma, si sarebbe compiuto un passo assai rilevante verso la così detta "civilizzazione" del processo tributario, cioè l'assimilazione del processo tributario al processo civile; e forse più che di un formale ricorso introduttivo si sarebbe potuto parlare di un "reclamo".

Una così radicale modifica di prospettive e soluzioni consolidate era ben difficile potesse emergere così all'improvviso -come un fulmine a ciel sereno- con conseguente grave pregiudizio per l'Erario.

Ma la sentenza in questione non si limita a confermare un insieme di tradizionali risposte giudiziarie, le inquadra intelligentemente –e con ampia e documentata motivazione - in una visione organica, che segna un netto distacco, in primo luogo, dalle prospettazioni processualciviltiche; e fin qui nulla di nuovo. È mia personale convinzione che l'applicazione delle visioni processualciviltiche in materia tributaria trovi un limite non solo giuridico, ma anche politico, nella esigenza di attribuire rilievo ed efficacia immediata agli atti amministrativi di accertamento, relegando la fase giudiziaria ad un ruolo successivo ed eventuale.

Diritto processuale e diritto sostanziale sono due facce di una medesima medaglia e dunque è logico che il diritto processuale civile risponda alle esigenze del diritto civile sostanziale, ed il processo tributario sia compenetrato al diritto sostanziale tributario¹.

La motivazione della sentenza non si limita però a questa elementare constatazione; si spinge oltre e costruisce il diritto tributario ed il conseguente processo come figure speciali nell'ambito della realtà amministrativa. In cui non si applicano neppure le limitate e circoscritte norme che prevedono la nullità dei comuni atti amministrativi e la sua valutazione in sede giurisdizionale. Di guisa che la annullabilità viene nella sostanza a costituire la sola possibile sanzione dell'atto di accertamento fiscale illegittimo. Salve restando le improbabili ipotesi di inesistenza giuridica dell'atto, come nei casi di scuola dell'avviso di accertamento emesso dall'ufficiale postale o dal parroco.

La particolare tutela di cui godono le pretese tributarie comporta poi che nella prassi non trovi applicazione il primo comma dell'art. 21 octies (relativo alla annullabilità del provvedimento), introdotto nella legge 241/1990 dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14, comma 1 (unitamente all'intero capo 4bis dal titolo "efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo, Revoca e recesso"). E quindi non si considerano, in linea di principio, automaticamente invalidi (cioè annullabili) tutti gli atti amministrativi "adottati con violazione di legge" (cfr. da ultimo la sentenza della Corte 19052 del 25 settembre 2015)². Ma si richiede che la sanzione di nullità-annullabilità sia prevista da una specifica disposizione di legge, o costituisca la logica conseguenza della lesione di un qualche diritto del contribuente,

¹ Sono lontani i tempi in cui si diceva che il codice di procedura civile è il (mero) regolamento di attuazione del codice civile. Oggi si avverte sempre più nettamente come un diritto sprovvisto di strumento processuale di effettività sia "telum imbelles sine ictu".

² Di conseguenza mi parrebbe inapplicabile anche il secondo comma del medesimo articolo secondo cui "non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato". Tale secondo comma viene però talvolta richiamato in giurisprudenza, ad esempio proprio nella sentenza 18488.

ad esempio di una violazione del suo domicilio o del suo diritto al contraddittorio in sede amministrativa. Di conseguenza, è abbondante la giurisprudenza che in applicazione del principio della (tendenziale) tassatività delle cause di nullità degli atti tributari esclude che la nullità possa derivare da un consistente insieme di violazioni di legge.

A questo punto, parrebbe logico proporre una sistematica riflessione sui rapporti fra il processo tributario quale plasmato dalla prassi e il principio secondo cui ogni processo deve risultare “giusto”, come prescrive l’art. 111 della Costituzione; che si ispira all’art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell’ Uomo recepita dall’art. 9 della Costituzione Europea secondo cui “l’Unione aderisce alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali” (e quindi posto sotto lo “scudo” anche degli artt. 11 e 117, 1° comma Cost.).

In buona sostanza: può dirsi “giusto” un processo squilibrato a vantaggio di una delle due parti, in cui ad esempio sono rilevabili d’ufficio solo le decadenze in cui sia incorso il contribuente?, in cui non è rilevabile d’ufficio alcuna illegittimità commessa dalla Amministrazione ed invece (almeno fino alla entrata in vigore delle norme delegate) è rilevabile d’ufficio l’abuso di diritto, fonte di obblighi tributari (così ancora la sentenza della sezione tributaria della Cassazione n. 18355 del 18 settembre 2015)?; in cui le violazioni di legge in cui sia incorsa la Amministrazione assumono rilievo solo in tassative limitate ipotesi? In cui la raccolta degli elementi probatori (ed in particolare delle dichiarazioni di persone informate dei fatti) è appannaggio, pressoché esclusivo della parte pubblica?

Con questi interrogativi, reali e non retorici, concludo le mie poche prime frettolose osservazioni scritte - come suol dirsi - “sul tamburo”.

30 settembre 2015

**Presidente Sez. Tributaria Corte Suprema di Cassazione – Componente Comitato Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti*