
In tema di applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, Legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*

SOMMARIO: 1. Primi spunti di riflessione sul rapporto tra norma sul depotenziamento dei vizi formali dell'atto ed attività vincolata oppure discrezionale dell'Autorità amministrativa. – 2. (*Segue*). Profili comparatistici: l'esperienza nel sistema amministrativo tedesco. – 3. La norma sulla “sanatoria” dei vizi formali e procedurali dell'atto va inserita nel quadro della c.d. “amministrazione di risultato”. Le ricadute in ambito tributario di questa ricostruzione. – 4. Il difficile, ma necessario discrimine tra atto invalido ed atto irregolare. – 5. Le applicazioni dell'art. 21-*octies*, comma 2, L. n. 241 del 1990, nella giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione. Considerazioni critiche.

Il lavoro pone al centro dell'attenzione l'applicabilità alla materia tributaria dello speciale regime di sanatoria che la legge n. 241 del 1990, all'art. 21-*octies*, dopo la novella attuata nel 2005, prevede oggi per l'atto amministrativo in generale. Questa sanatoria riguarda i casi di atto amministrativo adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma, qualora per la natura vincolata del provvedimento, il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato. Dopo un'attenta disamina della disciplina, anche in termini comparatistici con ordinamenti stranieri, il lavoro giunge alla conclusione che la disposizione in questione non è applicabile agli atti impositivi di natura tributaria, per la centrale ragione che in questo ambito l'interesse del ricorrente alla invalidazione dell'atto ha natura oppositiva, e non pretensiva. Ne deriva la conclusione che l'utilità dell'invalidazione dell'atto è sempre presente, anche nei casi in cui la sua difformità rispetto al paradigma di legge si riduca a vizi meramente procedurali o di forma. L'unica possibilità di irrilevanza del vizio di forma in atti tributari è semmai da ravvisare nelle ipotesi, da ritenersi eccezionali, in cui la difformità riguardi elementi accessori dell'atto, che non rivestono carattere essenziale circa il suo scopo primario.

*The present work focuses on the applicability to tax regulation of the special regime of amnesty that the law n. 241 of 1990, in art. 21-*octies*, after the novella implemented in 2005, provides today for the administrative act in general. This regularisation concerns*

* Questo scritto riproduce la relazione (opportunamente rivista) svolta in occasione del Convegno su “*Per un nuovo ordinamento tributario*”, tenutosi a Genova il 14-15 ottobre 2016.

administrative acts adopted in violation of procedural or formal provisions, when due to the constrained nature of the act its content could not have been different from that adopted. After a careful review of the framework, also in comparative terms with foreign legal systems, the work reaches the conclusion that the provision in question is not applicable to tax acts on the ground that in this context the applicant's interest in the invalidation of the act is founded on an oppositional, and not pretensional, nature. This examination leads to the conclusion that the usefulness of the invalidity of the act is always present, even in cases where its discrepancy with respect to the legal paradigm is reduced to merely procedural or formal defects. Possibility of irrelevance of the formal defect in tax actis rather present, exceptionally, only in those cases in which discrepancy concerns incidental elements of the act, which are not essential for its primary purpose.

1. Primi spunti di riflessione sul rapporto tra norma sul depotenziamento dei vizi formali dell'atto ed attività vincolata oppure discrezionale dell'Autorità amministrativa. – Le brevi riflessioni che si esporranno riguardano l'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990 risultante dalla novella del 2005 (1), e segnatamente il primo periodo del comma 2 della disposizione, secondo il quale “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”. Il fine è quello di vagliarne la riferibilità anche alle dinamiche di attuazione del prelievo tributario, alla stregua di principio generale di depotenziamento dei vizi meramente formali dell'atto amministrativo.

Questa problematica entra nel più ampio quadro della disamina delle ricadute e degli effetti che le norme per così dire di principio contenute nella L. n. 241 del 1990 hanno nella materia tributaria, stante l'assenza, in quest'ultima, di analoghe disposizioni sull'efficacia e l'invalidità degli atti impositivi.

Sul piano metodologico e quindi in via preliminare, occorre anzitutto chiedersi se la disposizione in esame – finalizzata evidentemente, seppure in casi da ritenersi eccezionali (2), a rendere ininfluenza, ai fini della validità dell'atto e della piena esplicazione dei suoi effetti, la presenza in esso di ele-

(1) Il riferimento è alla legge 11 febbraio 2005, n. 15, che ha integrato la legge 7 agosto 1990 n. 241 sul procedimento amministrativo con l'inserimento del nuovo Capo IV-*bis* che disciplina l'efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo.

(2) Ancorché nella giurisprudenza amministrativa i casi di applicazione dell'art. 21-*octies*, comma 2, non sono affatto eccezionali.

menti di difformità rispetto allo schema legale – sia propriamente predicabile nell’ambito dei provvedimenti amministrativi solamente nei casi in cui l’esercizio della relativa potestà è a carattere vincolato. Ossia, in altri termini, se la funzione discrezionale sia di per sé astrattamente insuscettibile di vedere in alcun modo compresso, in virtù di una disciplina di depotenziamento dei vizi formali e procedimentali, il principio di legalità che sta alla base della modalità di espressione della potestà, e ciò per la ragione che in questo tipo di atti non è altrettanto astrattamente concepibile alcun contenuto normativamente predeterminato del provvedimento; e non è pertanto possibile sottoporre il vizio in questione alla c.d. “prova di resistenza” circa la sua ininfluenza rispetto al contenuto del provvedimento in concreto adottato.

Appare infatti evidente che, in caso di risposta affermativa, valendo la norma ad esprimere un principio di carattere propriamente assiologico si predisporrebbe con più facilità ad essere applicata a tutte le attività di carattere vincolato della pubblica amministrazione, e segnatamente alla materia tributaria, quale espressione appunto di principio.

Si ritiene che le cose non stiano in questi termini.

Alla base della scelta del legislatore di introdurre nelle norme sul procedimento amministrativo la disposizione qui in esame, di depotenziamento dei vizi formali e procedimentali del provvedimento nei casi ivi considerati, non vi è una considerazione di carattere assiologico. Essa è piuttosto il risultato della scelta, per così dire di metodo, e quindi di una scelta pragmatica, del criterio della c.d. “efficienza causale” del vizio sul contenuto dispositivo del provvedimento, criterio che caratterizza ormai da decenni l’attività amministrativa come esercizio di una funzione di risultato (3). Inquadramento per il quale l’attività amministrativa è apprezzata in ragione delle conseguenze pratiche che con i suoi provvedimenti determina nella realtà sociale, piuttosto che sulla base della conformità dei suoi atti a parametri formali. E così, di riflesso, anche nel processo amministrativo questa evoluzione e diversa impostazione

(3) Tra i molti, cfr. L. R. PERFETTI (a cura di), *Le riforme della l. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, Padova, 2008; M. IMMORDINO – A. POLICE, *Principio di legalità e amministrazione di risultati*, Torino 2004. Sottolineano come la dequotazione dei vizi formali si ponga in relazione all’idea dell’amministrazione di risultato ma anche come questa tendenza non possa portare a sacrificare il rispetto dei caratteri fondamentali del principio di legalità D. SORACE, *Il principio di legalità e i vizi formali dell’atto amministrativo*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 418- 425; G. CORSO, *Il principio di legalità*, in M. A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Milano, 2011, 20.

dell'efficacia e validità dell'atto amministrativo ha fatto registrare una costante tensione a riempire di sostanza la tutela giurisdizionale nei confronti degli atti dell'autorità, emancipando il giudice amministrativo dal ruolo meramente cassatorio. È dato noto che il giudizio amministrativo ha assunto sempre più la struttura di un giudizio che non accerta soltanto la conformità dell'atto alla norma, ma provvede soprattutto a verificare la fondatezza della pretesa sostanziale del ricorrente verso l'Amministrazione e la legittimità delle sue aspettative, maturate nel rapporto con l'Amministrazione.

Se ne ha conferma, sia indirettamente per comparazione; che direttamente, attraverso l'esegesi dell'art. 21-*octies* in esame, per quanto subito si dirà.

2. (Segue). *Profili comparatistici: l'esperienza nel sistema amministrativo tedesco.* – Quanto al profilo di carattere comparatistico, la disposizione sulla dequotazione dei vizi formali, qui in esame, presenta evidenti punti di contatto con norme presenti in altri ordinamenti (4). E, segnatamente, presenta molti punti di contatto con l'art. 46 della legge sul procedimento amministrativo tedesco del 1976. Questa disposizione ha avuto in quell'ordinamento una storia tormentata, a dimostrazione evidente delle forti incertezze che in ogni ordinamento giuridico presentano il trattamento dei vizi di forma e del procedimento nell'azione amministrativa e le cautele che necessariamente s'impongono, onde evitare che il depotenziamento dei vizi formali dell'atto finisca col rappresentare una facile scorciatoia per l'amministrazione nell'emanazione di provvedimenti privi dei requisiti di forma richiesti dalla legge a garanzia del destinatario dell'atto. Ebbene, in quel diverso contesto ordinamentale i primi progetti della legge sul procedimento amministrativo formulavano la disposizione, poi confluita nel richiamato art. 46, in modo tanto ampio da comprendere sia gli atti vincolati che gli atti discrezionali. A fronte dei dubbi sollevati da questo primo impianto, la legge del 1976 formulò la norma in modo più circoscritto, limitandola agli atti vincolati (“quando nessuna altra decisione nel caso concreto avrebbe potuto essere adottata”). Per giungere, infine, all'attuale formulazione della disposizione, secondo cui “non può essere chiesto l'annullamento di un atto amministrativo, se la violazione procedurale non

(4) Per un sintetico richiamo ad essi si rinvia a L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib. 2010, I, 751.

abbia influito in maniera evidente sull'oggetto della decisione" (5). Con un ritorno, come appare evidente, all'estensione dell'ambito di applicabilità della norma sul depotenziamento dei vizi formali anche agli atti a contenuto discrezionale. Una modificazione questa prevalentemente ispirata dall'esigenza (di "risultato" dell'azione amministrativa) di semplificare e rendere più veloci – per quanto è stato osservato dalla dottrina (6) – le autorizzazioni di impianti industriali e la predisposizione di infrastrutture come strade, aeroporti, linee ferroviarie.

3. *La norma sulla "sanatoria" dei vizi formali e procedurali dell'atto va inserita nel quadro della c.d. "amministrazione di risultato". Le ricadute in ambito tributario di questa ricostruzione.* – Ma anche l'esegesi dell'art. 21-octies della L. n. 241 del 1990 conferma la matrice non propriamente assiologica – nel senso sopra indicato – della norma sul depotenziamento dei vizi formali del provvedimento amministrativo, se solo si pongono a confronto i due alinea del comma 2. Se il primo alinea della disposizione è chiaramente riferibile ai soli atti a contenuto vincolato (7), è opinione prevalente che la disposizione del secondo alinea, per cui "Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato", consentirebbe al contrario di estendere senz'altro il raggio d'azione dell'illegitti-

(5) Per un dettagliato riepilogo delle vicende relative all'art. 46 della Legge tedesca sul procedimento amministrativo cfr. D. U. GALETTA (a cura di), *La legge tedesca sul procedimento amministrativo*, Milano, 2002. Ma si veda anche, su questo profilo di comparazione, D. SORACE, *Il principio di legalità*, cit., 409.

(6) A quanto si legge nello studio di E. SCHMIDT-ABMANN, *Illegittimità degli atti amministrativi per vizi di forma del procedimento e la tutela del cittadino*, in *Dir. Amm.* 2011, 477. Ma si veda anche, nella stessa Rivista, A. BUONFINO, *La disciplina della nullità provvedimento nel sistema amministrativo tedesco: spunti per un'analisi di diritto comparato*, ivi, 2014, 777.

(7) Se è vero che, in un primo momento, la giurisprudenza aveva iniziato ad estenderne la portata applicativa anche agli atti discrezionali (TAR Sardegna, Sez. I, 25 maggio 2005 n. 1170), è altrettanto vero che la posizione è rimasta sostanzialmente isolata e superata dalla giurisprudenza successiva, per quanto accorta dottrina non abbia mancato di sottolineare le contraddizioni scaturenti dalle diverse delimitazioni degli ambiti applicativi dei due periodi del comma 2 dell'articolo 21-octies (cfr. L. FERRARA, *La partecipazione tra "illegittimità" e "illegalità". Considerazioni sulla disciplina dell'annullamento non pronunciabile*, in *Dir. amm.* 2008, 103 ss.; ID., *L'allegazione dei fatti e la loro prova nella disciplina dell'annullabilità non pronunciabile: problematiche processuali e trasformazioni sostanziali*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 229 ss.).

mità non caducante anche ai provvedimenti a carattere discrezionale (8).

Se ne deduce che l'ispirazione di fondo della norma in esame ha le proprie radici nella logica dell'"amministrazione di risultato" di cui appena si diceva, il cui scopo è quello di accentuare la prevalenza della correttezza sostanziale dell'azione amministrativa sulla sua rispondenza allo schema formale di legge. Più precisamente, nel privilegiare il risultato dell'azione amministrativa rispetto alla regolarità formale del comportamento adottato, nel privilegiare la legittimità sostanziale del provvedimento adottato rispetto alla sua conformità allo schema di legge (9), si entra nella prospettiva del tendenziale scadimento delle impugnazioni limitate a censure di carattere formale, nei casi in cui il ricorrente non abbia alcun interesse alla caducazione di un atto che l'Amministrazione dovrebbe puramente e semplicemente reiterare.

Ma, a ben vedere, questa situazione di carenza d'interesse si ha nei casi in cui il provvedimento è destinato ad ampliare la sfera giuridica del destinatario; ossia quando l'interessato ha diritto ad ottenere una qualche utilità giuridicamente apprezzabile dall'agire dell'Amministrazione; come accade allorquando egli faccia valere interessi c.d. "pretensivi", a fronte dei quali, sul piano dell'interesse ad agire, può trovare più facilmente giustificazione il depotenziamento dei vizi formali e procedurali dell'atto se l'utilità in questione è stata ugualmente raggiunta.

Lo strumento tecnico qui considerato non ha, invece, pari giustificazione nei casi in cui l'interessato, attraverso il ricorso, voglia porre nel nulla un provvedimento che limita il suo patrimonio giuridico (azionando, quindi, interessi c.d. "oppositivi"). In questi casi, infatti, come è stato opportunamente osservato proprio in relazione alla problematica in esame, "l'annullamento appare di per sé capace di offrire una concreta utilità al ricorrente, e l'eventualità della successiva reiterazione del provvedimento impugnato, al di là della sua stessa incertezza, non compromette affatto tale immediata attitudine della pronuncia caducatoria" (10).

(8) Cfr. Cons. St., VI, sent. n. 2127/2015; Cons. St., V, sent. n. 1060/2015; Cons. St., III, sent. n. 3586/2014; Cons. St., V, sent. n. 3141/2014; Cons. St., V, sent. n. 2257/2012; Cass., SS.UU., sent. n. 14878/2009.

(9) Per riprendere la distinzione tra legalità e legittimità del provvedimento su cui insiste R. TASSONE, *Contributo sul tema dell'irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1993, 2.

(10) Così R. TASSONE, *Vizi formali e vizi procedurali*, in Giustamm. 2016, 5. Osserva, sul punto, D. SORACE, *Il principio di legalità*, cit., 395, che "per i titolari di interessi oppositivi può essere assai conveniente, non solo in teoria, ottenere l'annullamento di un atto poiché –

Riprendendo considerazioni già altrove svolte (11), nella materia tributaria per quanto riguarda gli atti dell'Amministrazione che sono esercizio del potere impositivo, per usare la felice espressione del Benvenuti (12), "la lite condotta dentro il processo non ha altra emergenza che non sia quella, appunto, processuale". Prima del compimento dell'atto, esiste un potere vincolato dell'autorità amministrativa che deve dar vita al provvedimento; la posizione del contribuente si risolve tutta nell'interesse alla rimozione dell'atto, qualora esso non corrisponda, per forma o contenuto, allo schema di legge.

Si conclude, pertanto, confortati dalla prevalente dottrina tributaria (13), con l'escludere l'applicabilità alla materia tributaria della di-

dato che il nuovo atto, almeno secondo il diritto vivente, non può avere efficacia retroattiva – comunque gli effetti indesiderati si verificherebbero più tardi e, addirittura, potrebbero non più verificarsi, dal momento che non si può escludere che l'atto non venga reiterato"; ad esempio, per intervenuta decadenza. Si veda, per il medesimo approdo, L. DEL FEDERICO, *I rapporti fra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di G. Marongiu*, Torino, 2012, 250; e ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea: Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 239, per il quale "il passaggio dell'amministrazione come mera esecuzione della legge, all'amministrazione di risultato, convince laddove l'amministrato esprime un interesse pretensivo, all'arma laddove l'amministrato esprime un interesse oppositivo". Va dato conto, tuttavia, che la giurisprudenza amministrativa, facendo leva sull'assenza nel testo della norma di distinzioni tra situazioni oppositive e situazioni pretensive, non ha accolto la distinzione indicata nel testo e condivisa dalla parte largamente preponderante della dottrina (*contra* tuttavia V. CERULLI IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubbl.*, 2004, 216), e applica abitualmente l'art. 21-*octies*, comma 2, anche agli atti fronteggiati da situazioni chiaramente oppositive (fra le molte, Cass., SS.UU., sent. 25.6.2009, n. 14878; Cons. St., III, sent. n. 3791/2015; Cons. St., IV, sent. n. 3414/2014).

(11) Cfr. F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano 2003, 103.

(12) F. BENVENUTI, *Giudicato (diritto amministrativo)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1969, vol. XVIII, 897, nota 14.

(13) Si vedano: A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.* 2011, I, 150 ss, ove l'applicabilità della disposizione in esame è stata esclusa per i casi di violazione delle norme sul contraddittorio procedimentale in campo tributario, con particolare riguardo al contraddittorio previsto dall'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 2006, 358, ove l'A. partendo dal presupposto che il rapporto tra le due normative di principio (quella generale del procedimento amministrativo, di cui alla L. n. 241 del 1990, e quella di settore, contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente, L. n. 212 del 2000) va risolto caso per caso, osserva che è tendenzialmente da escludere l'applicabilità alla materia tributaria dell'art. 21-*octies*, comma 2, in tutti i casi in cui "dovesse vanificare alcuna delle garanzie dotate di "copertura" statutaria (esempio inevitabile: la rilevanza del difetto di motivazione dell'atto impositivo, art. 7 dello Statuto)". Rileva anche per l'A. (364) la circostanza che la sanzione di nullità è prevista dalle norme tributarie in alcuni casi (es.: art.

sposizione di cui al comma 2, primo periodo dell'art. 21-*octies* L. n. 241 del 1990.

42 del dpr. n. 600 del 1973) proprio per le tipologie di vizi che l'art. 21-*octies* tende a collocare all'estremo opposto, cioè tra le imperfezioni dell'atto per le quali è esclusa l'annullabilità, il che chiaramente fa propendere per l'inapplicabilità della norma in questione alla materia tributaria; per S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.* 2007,495, l'applicabilità della norma alla materia tributaria sarebbe esclusa dalla sua natura processuale, regolatrice dei poteri del giudice amministrativo, e come tale non adattabile al processo tributario, stante la norma (art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 546 del 1992) di rinvio al processo civile per le eventuali eterointegrazioni. Proprio quest'ultimo profilo, della natura processuale della norma in esame, è contrastato dall'opinione di MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 2014, 342, il quale invece ritiene si tratti non di una regola processuale, ma piuttosto di una norma che incide sul perfezionamento dell'atto in relazione al procedimento. Ad avviso di questo A. (p. 367) l'art. 21-*octies* comma 2, non crea una nuova tipologia d'invalidità, ma attua una ponderazione della rilevanza del vizio rispetto alle funzioni dell'atto, spingendo così l'interprete a quella che viene chiamata l'*analisi funzionale* della difformità dell'atto rispetto al suo modello. Si tratta dunque di una posizione che non escluderebbe, in via di principio, l'applicabilità di questa disposizione alla materia tributaria. Guardando alle recenti monografie sull'invalidità degli atti impositivi, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 153 se pure è dell'avviso che la regola del non annullamento dell'atto, ex art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, si inserisce nella logica dell'"amministrazione di risultato", ritiene, non condivisibilmente per quanto si è detto nel testo, che questo può verificarsi soltanto nei casi di provvedimenti amministrativi a carattere vincolato. È tuttavia del parere l'A. (p. 156) che la disposizione in esame debba ritenersi inapplicabile in ambito tributario per le garanzie apprestate dallo Statuto dei diritti del contribuente, che costituiscono norma speciale rispetto alla disposizione in esame (per quanto essa sia disposizione successiva alla L. n. 212 del 2000). Ed in questo senso viene ripresa la posizione espressa da A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 355. Di S. ZAGÀ si veda anche *Le regole del depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi vincolati ed il vizio di motivazione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.* 2013, 463. Nella monografia sull'argomento, F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, 880, esprime la propria propensione a ritenere non applicabile alla materia tributaria l'art. 21-*octies* qui in esame. Ciò per la considerazione che la regolamentazione positiva dell'invalidità in materia tributaria è indipendente da quella che interessa il diritto amministrativo generale. Pertanto, non sarebbe per l'A. necessario né ragionevole isolare un frammento di tale regolamentazione (anzi, più precisamente il periodo d'un comma di tale articolo, il primo periodo del comma 2 dell'art. 21-*octies*) per ritenerlo applicabile in un settore che per il resto è caratterizzato da una completa specialità. Osserva L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente, Studi in onore di G. Marongiu*, Torino, 2012, 226, che l'applicazione alla materia tributaria della norma sul depotenziamento delle irregolarità formali dell'atto di cui all'art. 21-*octies* in esame, "sarebbe estremamente dirompente in quanto condurrebbe ad un mancato annullamento di ogni atto irrituale, formalmente invalido o caratterizzato da illegittimità istruttorie, ma che presenti una corretta ricostruzione dell'imponibile o dell'imposta".

4. *Il difficile, ma necessario discrimine tra atto invalido ed atto irregolare.*
– Le conclusioni cui si è appena giunti, circa l’inapplicabilità alla materia tributaria della norma sul depotenziamento dei vizi formali dell’atto, non devono tuttavia riflettersi nella considerazione che qualunque difformità del provvedimento rispetto al suo schema legale ne determini inevitabilmente l’annullabilità.

Per le osservazioni che seguono può essere opportuno muovere dalla considerazione (14) che la mancanza di specifica sanzione legislativa del comportamento difforme dalla norma non ne esclude affatto l’invalidità, giacché il fine delle leggi amministrative è sempre quello di assicurare il normale esercizio delle pubbliche funzioni e la regolarità degli atti che ne sono espressione. E tuttavia, deve anche osservarsi a bilanciamento di questo principio, che “l’invalidità costituisce un costo per l’ordinamento: un costo per la riduzione di certezza, per l’infrazione del bene di stabilità dei rapporti. Tale costo può (deve) essere sopportato ove il vizio abbia una consistenza tale da potere incidere sul rapporto e sulla corretta genesi dell’effetto tipico; ove invece la difformità non abbia ricadute funzionali, appare eccessivo richiedere la caducazione dell’atto. Anche in materia tributaria esiste una propensione ordinamentale alla conservazione degli effetti dell’atto, come espressione del principio di certezza” (15).

Questa necessità di bilanciamento tra i due opposti e confliggenti interessi, di certezza e stabilità del rapporto e rispondenza dell’atto al modello di legge, è alla base dell’individuazione di situazioni di comportamento difforme dallo schema legale e tuttavia tali che l’atto non ne risulti invalidato.

In una parola, delle irregolarità formali che, non dando luogo ad annullabilità, non determinano alcuna reazione dell’ordinamento riguardo agli effetti del provvedimento adottato (16).

(14) Formulata da E. MARELLO, *I fondamenti sistematici*, cit., 328 ss.; ID., *Per una teoria unitaria dell’invalidità nel diritto tributario*, in Riv. dir. trib. 2001, I, 379 ss.

(15) Così E. MARELLO, *I fondamenti sistematici*, cit., 365.

(16) Si veda F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. Trib. 2005, 1448, che sottolinea che la figura della (mera) irregolarità è ben nota alla dottrina e alla giurisprudenza, “basti citare...la mancanza di indicazioni circa l’impugnazione del provvedimento. È insomma rimesso alla discrezione dell’interprete il giudizio sulla gravità del vizio e sul suo valore invalidante. Un criterio-guida sta nel ritenere invalidante la violazione di norme procedurali dettate a garanzia del “contribuente”; e non invalidante la violazione di norme rispetto alla cui osservanza non sia configurabile alcun interesse del ricorrente”. Per questo Autore, è sempre invalidante negli atti tributari il difetto di motivazione del provvedimento, “perché la motivazione non attiene alla forma, ma al contenuto dell’atto”.

La differenziazione tra le due ipotesi di vizio dell'atto qui in esame è ben presente nella giurisprudenza del Consiglio di Stato. Si legge in una delle numerose sentenze intervenute a questo riguardo (17) che nel caso dell'art. 21-*octies*, comma 2, la violazione continua ad integrare un vizio di legittimità, che non comporta tuttavia l'annullabilità dell'atto a causa di valutazioni, attinenti al contenuto del provvedimento, effettuate *ex post* dal giudice, il quale accerta che il provvedimento non poteva essere diverso. Ed invece il vizio consistente nella irregolarità c.d. "mera" opera *ex ante*, ed è degradato a vizio non invalidante già sul piano sostanziale. In altri termini, in questi casi l'incapacità del vizio di incidere sul contenuto dell'atto si coglie già in astratto attraverso un'attività di interpretazione e di ricostruzione della *ratio* della disposizione che prescrive la formalità, senza necessità di verificare in concreto le conseguenze della sua inosservanza (18).

Questa ibrida e nient'affatto facilmente perimetrabile categoria della mera irregolarità formale dell'atto ha il suo fondamento normativo nella regola del raggiungimento dello scopo, che nel processo civile trova espressione nel comma 3 dell'art. 156 del c.p.c. (19)

Potrà sembrare un fuor luogo il richiamo ad una norma che disciplina gli effetti degli atti processuali per individuare il fondamento della medesima regola riguardo ad atti procedimentali, ma è l'esame della giurisprudenza amministrativa a suggerire questo accostamento tra le difformità non invalidanti l'atto amministrativo ed il principio generale desumibile dall'art. 156, comma 3, di cui s'è detto. (20)

(17) Cfr. Cons. St., VI, 17.10.2006, n. 6194, che può leggersi in Urban. e app. 2007, 58, con la nota di R. GISONDI, *L'art. 21-octies della legge 241/1990 fra atto e processo amministrativo*.

(18) Che l'art. 21-*octies*, comma 2, primo periodo, sia estraneo rispetto al problema della "irregolarità" è stato fin dall'inizio chiarito anche dalla parte prevalente della dottrina (G. BERGONZINI, *Art. 21-octies della legge n. 241 del 1990 e annullamento d'ufficio dei provvedimenti amministrativi*, in Dir. amm., 2007, 231 ss.; F. FRACCHIA - M. OCCHIENA, *Teoria dell'invalidità dell'atto amministrativo e art. 21octies, legge n. 241 del 1990: quando il legislatore non può e non deve*, in Giust. amm., 2005; *contra* F. LUCIANI, voce *Irregolarità del provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 3283; ID., *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in V. CERULLI IRELLI - L. DE LUCIA (a cura di), *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009, 4 ss.).

(19) Soluzione non predicabile, invece, per i vizi di legittimità di cui all'art. 21-*octies*, comma 2. Il che sottolinea la marcata differenza tra le due situazioni (cfr. Cons. St., VI, n. 6194/2006, cit.).

(20) Si leggano le perplessità, in ordine al rapporto instaurato tra le due figure, di R. TASSONE, *Contributo sul tema dell'irregolarità*, cit. 64, per cui l'atto "irregolare" (al pari di quello valido) è geneticamente "idoneo allo scopo"; mentre la regola di cui all'art. 156,

Questa giurisprudenza (21) esprime un fondamentale empirismo applicativo del criterio del raggiungimento dello scopo, proprio al fine di preservare quell'interesse alla stabilità del rapporto, conseguente all'emanazione dell'atto, il cui sacrificio non apparirebbe ragionevole a fronte della lieve difformità dell'atto rispetto al modello legale (22).

comma 3, c.p.c è destinata ad operare *ex post* all'esito dell'indagine sul concreto verificarsi del "raggiungimento dello scopo". Perplesità che, tuttavia, l'A. supera ritenendo che in fondo si tratta del medesimo fenomeno che "manifestandosi in tempi –e perciò con meccanismi- diversi, dà vita all'una e all'altra figura".

(21) Si vedano, a titolo esemplificativo, Cons. St., VI, 28.01.2016, n. 283 (nella cui motivazione si legge: "La sanatoria per il raggiungimento dello scopo di atti invalidi è infatti principio generale che, enunciato espressamente per gli atti processuali dall'art. 156, comma 3, c.p.c., è applicabile per analogia a tutti gli atti amministrativi"); e Cons. St., VI, n. 6194/2006, cit.

(22) Ad avviso di F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti*, cit., 705-707 ss., il cosiddetto principio di "conservazione degli atti" potrebbe trovare uno spazio applicativo unicamente "di fronte a un procedimento per il quale è strutturalmente prevista una certa tipologia di conclusione tale per cui ai singoli atti della sequenza possa essere attribuito anche uno scopo ultimo, in quanto inseriti in una sequenza procedimentale strutturalmente preordinata a concludersi con una decisione di un certo tipo". In altri termini, così come nel processo ogni singolo atto processuale, oltre al proprio scopo (scopo "primo") ha anche lo "scopo ultimo" di far giungere il processo alla sua meta conclusiva (che è la sentenza), anche nel procedimento amministrativo "è strutturalmente prevista una certa tipologia di conclusione tale per cui ai singoli atti della sequenza possa essere attribuito anche uno *scopo ultimo* nel senso anzidetto". Ed invece, per l'A., nel diritto tributario (708-717) la parte maggiormente significativa dell'azione dell'amministrazione finanziaria è articolata non già sulla base di un procedimento unitariamente considerato e finalizzato all'emanazione di un atto di una ben determinata tipologia, come può essere quello processuale finalizzato all'emanazione di una sentenza di merito, ma al più sulla base di collegamenti di segmenti procedimentali distinti, concettualmente autonomi e solo eventualmente dipendenti tra di loro (715), nessuno dei quali "è chiamato a concludersi con atti necessari come può essere la sentenza di merito (o comunque la pronuncia del giudice) nel processo" (715). Una tesi, questa, alla quale non si ritiene di aderire in quanto è proprio l'affermazione dell'autonomia e indipendenza dei singoli moduli procedimentali che realizzano la funzione del prelievo a far ritenere applicabile il criterio del "raggiungimento dello scopo", che è lo scopo del singolo provvedimento, scopo primo ed anche ultimo di quel segmento di attività autoritativa. Anche le obiezioni mosse dall'A. (cfr. p. 730), sono facilmente superabili. Infatti, queste obiezioni muovono dall'assunto che l'atto "irregolare" appartenga al *genus* dell'atto "invalido", a fronte del quale è pertanto ponderata l'applicabilità di una "sanatoria". Nella ricostruzione svolta nel testo la "irregolarità" di cui si discute è difformità dal modello legale "non invalidante", che pertanto non necessita di sanatoria. E si rinvia alle pagine di R. TASSONE, *Contributo sul tema dell'irregolarità*, cit. 65, per inferire che tra la regola del raggiungimento dello scopo (che opera *ex post*) e la valutazione della irregolarità non invalidante (predicabile *ex ante* e in astratto) come caratteristica genetica del provvedimento, "la differenza tra le due figure finisce col ridursi ad una diversità di tempi e tecniche di valutazione giuridica, nell'ambito però di un quadro di valori ordinamentali unitario e coerente".

Se sul piano astratto l'enunciazione del principio in esame non incontra serie difficoltà, è invece sull'individuazione delle singole fattispecie che ne giustificano l'applicazione, che il cammino appare impervio. Addirittura, v'è da chiedersi se si tragga vantaggio dall'eventuale definizione in via normativa delle singole ipotesi di irregolarità, poiché in tal modo si rischia di rendere meno duttile il congegno astrattamente concepito, ostacolandone l'applicazione.

Restando pertanto a livello definitorio, può dirsi che l'irregolarità-non invalidante, può essere tradotta nella tradizionale formula carneluttiana (e quindi di marcata elaborazione processualistica) che la riconduce alla distinzione tra elementi necessari dell'atto, ed elementi semplicemente utili (23). Elaborazione che riecheggia nella formulazione di recente dottrina tributaria (24), che distingue tra: a) elementi attinenti al "contenuto dispositivo" dell'atto, che compongono i requisiti della fattispecie costitutiva dell'effetto in quanto idonei a incidere (direttamente o indirettamente) su aspetti del contenuto dell'effetto stesso; e b) elementi "secondari" o "meramente rappresentativi", che si collegano ad effetti diversi (nella maggior parte, meramente informativi) da quello proprio del "contenuto dispositivo" dell'atto e che pure entrano anch'essi per volontà dell'ordinamento nel contesto fenomenologico (in specie, l'emissione dell'atto-documento) in cui viene manifestato il primo. In quanto tali, essi non sono neppure astrattamente idonei ad interferire sulla dimensione degli altri effetti c.d. costitutivi del dispositivo.

Se ne può tentare una esemplificazione, citando un caso di scuola, nell'assenza nel provvedimento delle indicazioni prescritte dal comma 2 dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (come la mancata indicazione dell'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni o dell'organo presso cui è possibile ottenere il riesame del provvedimento), la cui irregolarità non impedirà all'atto di esplicare i propri effetti costitutivi.

5. *Le applicazioni dell'art. 21-octies, comma 2, L. n. 241 del 1990, nella giurisprudenza tributaria della Corte di cassazione. Considerazioni critiche.* – Non sono state infrequenti le occasioni in cui la giurisprudenza tributaria della

(23) Oppure può farsi ricorso alla distinzione, presente in E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 511, tra forma intrinseca dell'atto e forma estrinseca dell'atto, volta a differenziare gli elementi che compongono l'atto tra il "cosa deve essere" ed il "come deve essere fatto".

(24) Cfr. F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti*, cit., 886 ss.

Corte di cassazione ha fatto applicazione dell'art. 21-*octies*, comma 2. Queste sentenze si prestano a considerazioni critiche.

La prima pronuncia oggetto d'esame (25) ha riguardato il caso di una cartella esattoriale emessa a fronte di un avviso di accertamento per il quale pendeva giudizio. Nell'impugnarla il contribuente aveva lamentato il vizio di errata motivazione. Per quanto, infatti, fosse corretto l'importo iscritto a ruolo, la cartella lo qualificava "definitivo" nonostante fosse pacifico che in quel caso si trattava di riscossione a titolo "provvisorio". Annullata nei due gradi di merito la cartella, la Cassazione accoglieva il ricorso per cassazione dell'Ufficio facendo applicazione dell'art. 21-*octies* in esame. L'indirizzo al quale anche con questa sentenza la Cassazione ha dato continuità è che nessuna carenza di motivazione può essere ravvisata allorché l'atto sia stato impugnato dal contribuente il quale abbia dimostrato, in tal modo, di avere piena conoscenza dei presupposti dell'imposizione, per averli puntualmente contestati; così, nel caso al suo esame: "l'indicazione, erronea, dell'iscrizione a titolo definitivo in luogo di provvisorio, essendo appunto pendente giudizio di cassazione, non era idonea a comportare una effettiva limitazione del diritto di difesa del contribuente". Per giungere, tuttavia, a questa conclusione (che appare condivisibile), non era affatto necessario il richiamo in sentenza alla norma sulla sanatoria dei vizi formali del provvedimento di cui all'art. 21-*octies* della L. n. 241 del 1990.

Analoghe considerazioni possono formularsi riguardo ad un'altra pronuncia della Corte di cassazione (26), concernente il caso di imposta di condono la cui ultima rata era stata pagata dal contribuente in ritardo, per il che l'Ufficio aveva emesso un atto di diniego dell'agevolazione, con la motivazione tuttavia che le somme versate erano inferiori al dovuto. La Corte ha accolto il motivo di ricorso con il quale l'Ufficio aveva invocato l'applicazione dell'art. 21-*octies* della L.n. 241 del 1990, ma in realtà anche in questo caso il richiamo a questa disposizione appare inopportuno in quanto la motivazione dell'ordinanza fa leva sull'assenza, nel caso al suo esame, di margini di incertezza sulla conoscibilità della reale motivazione dell'atto da parte del contribuente, trattandosi di errore materiale palese e riconoscibile.

(25) Il riferimento è a Cass. 31 gennaio 2013, n. 2373, che può leggersi in *Dir. prat. trib.* 2013, 461, con la nota di S. ZAGÀ, *La regola del depotenziamento dei vizi formali*, cit.

(26) Il riferimento è all'ordinanza Cass. 17 ottobre 2011, n. 21446, che si può leggere in *Riv. dir. trib.* 2012, II, 88, con la nota di F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 agli atti tributari*.

La confusione, invece, di cui s'è detto nel paragrafo precedente, tra irregolarità formali-non invalidanti e vizio formale dell'atto per il quale l'art. 21-*octies* dispone la sanatoria, è nota distintiva del filone di sentenze della Corte di cassazione, con cui si chiude questa breve indagine. Esse riguardano l'omissione nella cartella di pagamento dell'indicazione del responsabile del procedimento, con riferimento a ruoli consegnati all'agente della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008 (posto che, a decorrere da questa data, l'omissione in oggetto è espressamente qualificata dalla legge come ipotesi di nullità ai sensi dell'art. 7, comma 2, lett. a) della L. n. 212 del 2000) (27).

In queste pronunce il richiamo al comma 2 dell'art. 21-*octies* della L. n. 241 del 1990 ha in realtà una valenza molto sfumata, in quanto la ragione di fondo per la quale la Corte di cassazione ha ritenuto l'atto in questione non annullabile è ben espressa da Cass. 12 settembre 2012, n. 15221, che ne ha inaugurato il filone (28). Movendo dal carattere innovativo della previsione sanzionatoria introdotta a decorrere dal 1° giugno 2008 dal d.l. n. 248 del 2007, la Corte ha espresso il parere che, prima dell'introduzione di tale disposizione, l'inosservanza della norma dello Statuto dei diritti del contribuente (che prevede l'indicazione nell'atto del responsabile del procedimento) “determinava una mera irregolarità e non anche la invalidità dell'atto tributario”.

Ma a questo punto appare ultronea la successiva considerazione (che si legge ad esempio in Cass. n. 6395/2014, che segue il medesimo indirizzo), che “potrebbe anche trovare applicazione l'art. 21-*octies* della L. n. 241 del 1990”, in quanto questa conclusione dà prova dell'errata commistione tra piani affatto differenti della qualificazione di difformità dell'atto amministrativo rispetto al modello di legge, sul quale si è fin qui indagato con il presente lavoro.

FRANCO RANDAZZO

(27) Si vedano: Cass. 24 giugno 2015, n. 13024; *Id.* 19 marzo 2014, n. 6395; *Id.*, ord. 3 dicembre 2013, n. 27098.

(28) Questa sentenza può leggersi in *Riv. dir. trib.* 2013, II, 313, con la nota di F. FARRI, *Senso e portata delle previsioni espresse di nullità nelle leggi tributarie*.