



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## I vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina<sup>1</sup>

di Samantha Buttus

SOMMARIO: Premessa - 1. I vizi del provvedimento amministrativo tributario dopo la legge n. 15 del 2005 - 1.1 Nullità (art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990) - 1.2 Annullabilità - 1.2.1 Specificamente sul vizio di motivazione - 1.3 Irregolarità - 1.4 Vizi degli atti istruttori - 1.5 Violazione del contraddittorio - 1.6 I vizi dell'accertamento con adesione - 2. I vizi degli atti nel processo tributario (vizi e motivi di ricorso) - 2.1 I vizi e l'oggetto del processo: rilevanza dei vizi degli atti ai fini della delimitazione dell'ambito della cognizione del giudice tributario e del tipo di pronuncia - 2.2 La regola dei "vizi propri" - 2.3 La mancata notificazione di atti impugnabili e la loro successiva impugnabilità - 2.4 Rilevanza dei vizi ai fini dell'individuazione della parte legittimata passiva - 2.5 Classificazione dei motivi deducibili - 3. I vizi degli atti e l'autotutela

### *Premessa*

● Prima di trattare dei vizi dell'"atto impositivo" (spesso usato come sinonimo di avviso di accertamento, ma anche per indicare qualsiasi atto impugnabile dell'amministrazione finanziaria), sarebbe opportuno intendersi sulla stessa accezione di "atto impositivo", nella consapevolezza che nella dottrina tributaria si dibattono contrapposte teoriche in ordine alla natura degli atti amministrativi di attuazione dei tributi.

Cosicché, nell'ottica cd. dichiarativista, tutti gli atti amministrativi avrebbero efficacia meramente dichiarativa di obbligazioni tributarie già sorte *ex lege*; mentre in quella costitutivista, l'amministrazione finanziaria agirebbe attraverso provvedimenti ad efficacia costitutiva.

L'atto impositivo, quindi, sarà, a seconda della teorica adottata, un mero atto con il quale viene accertata un'obbligazione legale già sorta con il manifestarsi del presupposto, ovvero un provvedimento che, emesso a conclusione del procedimento amministrativo di applicazione del tributo, costituisce l'obbligazione tributaria.

Tuttavia, in base alla giurisprudenza della Suprema Corte (che, seppur in minima parte, si citerà nel prosieguo) sembra potersi ritenere che "atto impositivo" sia quell'atto che esprime

---

<sup>1</sup> Il presente lavoro è stato redatto in occasione del Convegno "Vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento" svoltosi in data 13 novembre 2012 presso la Corte di Cassazione.

una **pretesa tributaria definita nell'an e nel quantum**, tanto da doversi ritenere atto impugnabile avanti gli organi della giurisdizione tributaria.

1. *I vizi del provvedimento amministrativo tributario dopo la legge n. 15 del 2005*

● Premesso che secondo una certa dottrina, l'uso del termine "vizio" dell'atto sarebbe equivoco e, piuttosto che rinviare alle figure dell'invalidità dell'atto amministrativo, esprimerebbe l'infondatezza nel merito della pretesa dell'ente impositore (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 37 e 120), nella trattazione dei vizi degli atti tributari non può non operarsi un rinvio alle previsioni della legge n. 241 del 1990, così come novellata dalla legge n. 15 del 2005 e, quindi, distinguere tra **nullità, annullabilità e mera irregolarità**; un tanto, ancorché il legislatore fiscale, nel prevedere "espressamente" la sanzione processuale dell'atto che viola la norma tributaria, faccia di preferenza, se non esclusivamente, riferimento alla nullità (per la dottrina favorevole all'applicabilità del nuovo regime dei vizi all'atto tributario, senza pretese di completezza: 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, 729 ss.; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, 2010, Milano, 220 ss.; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 357 ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2012, 68 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 178; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 211 ss.; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 156 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario", dopo la riforma sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 88 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 489 ss.; per quella contraria: S. MULEO, *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 535 ss.; R. LUPI, *Un'ipotesi limitata alle vicende "autoesplicative"*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 541 ss.; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 101 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 335, ma si veda, ID., *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A.*

Micheli, Napoli, 2010, 18, ove l'Autore comunque pare ammettere l'operatività delle norme e dei principi del diritto amministrativo in materia tributaria).

- Per la riconducibilità dell'accertamento tributario al **procedimento amministrativo**: Cass., sez. trib., 23 gennaio 2006, n. 1236, in *Dir. prat. trib.*, II, 2006, 731 ss., con nota di A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*.

### 1.1 Nullità (art. 21-septies della legge n. 241 del 1990)

- Introdotto dall'art. 14 della legge n. 15 del 2005, l'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990 costituisce un'assoluta novità innanzi tutto del diritto amministrativo che sino al marzo del 2005 non conosceva un'espressa definizione normativa della nullità del provvedimento, da intendersi come vizio radicale, tale da rendere l'atto **inidoneo a produrre qualsivoglia effetto**.

Oggi, "è 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".

In ambito tributario, già prima della novella legislativa, la (anche espressa) nullità veniva confinata ad ipotesi marginali, assimilabili a casi di **inesistenza dell'atto**, in quanto carente di uno dei suoi requisiti essenziali, abnorme, emesso in difetto assoluto di attribuzione o da organo territorialmente incompetente: Cass., sez. I, 24 maggio 1984, n. 3191; Cass., sez. I, 27 marzo 1987, n. 2998; Cass., sez. I, 26 giugno 1992, n. 8017.

L'atto emanato fuori termine è illegittimo e non affetto da carenza di potere, quindi il vizio deve eccipirsi dal ricorrente come motivo di ricorso.

- Il dibattito si è acceso in ordine alla possibilità di ipotizzare **un'autonoma azione di nullità** avanti le Commissioni tributarie non soggetta a termini decadenziali.

Favorevole, almeno in un primo tempo, F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 75.

Più dubitativo, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 2, I, 361, il quale ritiene che un'azione autonoma di accertamento della nullità non sia facilmente coordinabile con la struttura del processo tributario, propendendo per l'ipotesi interpretativa che concepisce la nullità come "deducibile senza i rigori tipici, soprattutto quanto a termini decadenziali e alle conseguenti preclusioni, della tutela costitutiva impugnatoria, ma pur sempre traducendola in un motivo

di ricorso proposto contro un atto dichiarato impugnabile che assuma, a suo presupposto, l'atto nullo. In sostanza, sarebbe solo derogata la regola dei «vizi propri» di cui al terzo comma dell'art. 19 D.Lgs. 546/92, senza che l'azionabilità della nullità comporti un accertamento indiscriminato al processo, nelle forme di una tutela di puro accertamento svincolata dall'impugnativa di un atto, che, quanto meno a partire dalla revisione delle commissioni tributarie, non ha mai trovato cittadinanza nel processo tributario". (ID., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 72 ss.)

- La giurisprudenza di legittimità ha richiamato l'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990, per decidere in ordine alla validità di un avviso di accertamento emesso nel **mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto**.

Nella sentenza 3 novembre 2010, n. 22320 (in adesione a Corte Cost. 24 luglio 2009, n. 244), la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva annullato un avviso di accertamento emesso prima dello spirare del termine di 60 giorni, per non avere verificato se, nella motivazione dello stesso atto, fosse contenuto un riferimento specifico a eventuali ragioni di urgenza che giustificassero la deroga al termine.

Questo il principio di diritto affermato: "L'avviso di accertamento, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 1, della l. n. 212 del 2000, non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, «salvo casi di particolare e motivata urgenza». La sanzione di invalidità dell'atto - prevista in via generale dall'art. 21 *septies* della l. n. 241 del 1990 e con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'i.v.a. rispettivamente dagli art. 42, commi 2 e 3, d.P.R. n. 600 del 1973 e dall'art. 56, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972 - consegue, quindi, solo quando l'avviso medesimo non rechi motivazione sull'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione".

E, ancora, nella stessa sentenza: "L'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla «particolare urgenza» dell'avviso di accertamento risulta espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dalla l. n. 241 del 1990, art. 21 *septies* (ove tale sanzione è prevista per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione), nonché, con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'i.v.a., rispettivamente al d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e d.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, ove si prevede che l'avviso di accertamento deve essere

motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato”.

Comunque, in Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4687 (in *Riv. giur. trib.*, 2012, con nota di S. GINANNESCHI, *Esclusa l'applicabilità del termine dilatorio all'avviso di recupero del credito d'imposta connesso all'incremento dell'occupazione*), si nega che il termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto possa applicarsi all'avviso di recupero del credito d'imposta per l'emersione dell'occupazione, ancorché si tratti comunque di un atto espressivo di una pretesa tributaria definita.

Successivamente, si registrano pronunce contrastanti:

- dapprima, Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18906, nella quale, rivalutando la garanzia del contraddittorio procedimentale e prescindendo da una specifica previsione di invalidità, la Suprema Corte ha sancito l'illegittimità dell'accertamento emanato prima dello scadere del termine di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto;

- quindi, Cass., sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21103 (entrambe in *Riv. giur. trib.*, 2011, 1023 ss., con commento di A. RENDA, *L'impossibilità di esercitare il diritto al contraddittorio anticipato non determina l'invalidità dell'atto impositivo*), ove, invece, la Suprema Corte ha statuito che la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del stesso termine non ne comporti in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tale senso.

Col che, con l'ordinanza 11 maggio 2012, n. 7318 (in *Riv. giur. trib.*, 2012, con commento di F. TUNDO, *Validità dell'avviso di accertamento emesso "ante tempus": i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite*), la questione è stata rimessa alle sezioni unite.

● Con riguardo alla terza ipotesi di nullità, pare che la sede per far valere un simile vizio sia il giudizio di ottemperanza: G. RAGUCCI, *La giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di elusione e violazione del giudicato*, in *Giust. trib.*, 2007, 201 ss.; S. BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario. Studi introduttivi*, Roma, 2010, 490 ss.

### 1.2 Annullabilità

● Ai sensi dell'articolo 21-*octies*, comma 1, della legge n. 241 del 1990, prima norma di natura sostanziale che codifica i vizi che conducono all'annullamento dell'atto amministrativo, è annullabile il provvedimento amministrativo **emanato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza**.

- La dottrina non è unanime in punto configurabilità del **vizio di eccesso di potere**, anche con riguardo al provvedimento tributario.

In senso favorevole: A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, 228; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 129-130; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 28; F. BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1080; C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, 160 ss., 321; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 70-71.

- Il capoverso dell'art. 21-*octies* della legge n. 241 del 1990, con norma di cui la maggior parte degli amministrativisti ritiene la **natura processuale** (M. RENNA, *Obblighi procedurali e responsabilità dell'amministrazione*, in *Dir. Amm.*, 3/2005, 573; V. ANTONELLI, *La convalida del provvedimento annullabile e la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Cons. di Stato*, 2005, 2220; F. LACAVA, *L'invalidità del provvedimento amministrativo dopo la legge 15/2005: nullità ed annullabilità*, in *Amministrazione in cammino*, 11), statuisce che “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”.

In giurisprudenza, Cons. di Stato, sez. VI, 16 maggio 2006, n. 2763, ha distinto la non annullabilità dell'atto per irregolarità formale (“il provvedimento amministrativo affetto da vizio formale minore è un atto *ab origine* meramente irregolare”), da quella che, ai sensi dell'art. 21-*octies* della legge n. 241 discende da una ricostruzione fatta *ex post* dal giudice, da cui risulti che anche in assenza di vizi il contenuto del provvedimento sarebbe stato in ogni caso uguale (“sulla base dell'art. 21-*octies* il provvedimento non è annullabile non perché assoggettato ad un diverso regime di invalidità o irregolarità, ma perché la circostanza che il contenuto non possa essere diverso priva il ricorrente dell'interesse a coltivare un giudizio, da cui non potrebbe ricavare alcuna concreta utilità”).

La norma ha, dunque, sancito il **depotenziamento dei vizi meramente formali**, codificando il **principio del raggiungimento dello scopo (amministrazione di risultato)**, in accoglimento di un orientamento consolidato della giurisprudenza amministrativa, sistematicamente compatibile a fronte di atti lesivi di interessi pretensivi, ma di più dubbia giustificabilità con riguardo ad atti lesivi di interessi oppositivi (L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, 2010, Milano, 239).

Sulle categorie degli interessi pretensivi ed oppositivi nel sistema processuale tributario, C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 202 ss.

L'applicabilità della norma in ambito tributario sembra incompatibile con l'orientamento giurisprudenziale volto a sostenere che in presenza di un vizio formale o procedimentale, il giudice tributario debba pronunciare l'annullamento dell'atto, senza poter proseguire nell'esame del merito: Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916 (*infra*, per ulteriori citazioni).

Ai fini dell'applicabilità dell'art.21-*octies*, secondo comma, occorre discriminare tra **illegittimità sempre rilevanti** e **illegittimità** che, alle condizioni disciplinate, debbono essere considerate **innocue**, tanto che l'atto, pur invalido, non viene annullato dal giudice adito (tra l'altro, si segnala quella dottrina che - ritenendo che tra gli atti elencati nell'art. 19 del dlgs. n. 546 del 1992 possano enuclearsi alcuni che non hanno natura provvedimento - auspica che le nozioni delle irregolarità procedimentali - e della conseguente "invalidità derivata" del provvedimento finale - non vengano evocate per le tutele esperibili nei riguardi dei suddetti atti, nei cui confronti le tutele esercitabili avrebbero natura dichiarativa e non dovrebbero essere soggette a termini decadenziali: S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 823).

- Generalmente, si qualifica come **vizio formale** (e/o procedimentale) la violazione di norme che riguardano l'*iter* formativo dell'atto, la motivazione, il rispetto dei termini, la competenza, la sussistenza dei presupposti di legittimazione al potere impositivo; mentre la violazione di norme che disciplinano il dispositivo dell'atto, invece, dà luogo ad un **vizio sostanziale** (o di contenuto), vizio che si ripercuote sull'*an* e/o sul *quantum* dell'imponibile e dell'imposta.

Il **vizio motivazionale**, nell'ipotesi di omessa motivazione, tuttavia, genera una causa di nullità, come già visto sopra.

Comunque, per la dottrina unanime, non è un vizio sanabile, in quanto afferente il contenuto dell'atto (con argomentazioni diverse, giungono ad analogo risultato, S. MULEO, *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2005, 535 ss. e R. LUPI, *Un'ipotesi limitata alle vicende "autoesplicative"*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2005, 541 ss.).

- La giurisprudenza è incline a ritenere la nullità (sempre intesa in chiave generica di annullabilità) dell'avviso di accertamento che non riporti l'**aliquota applicata** (quindi, violazione non sanabile): Cass., sez. trib., 27 giugno 2005, n. 13810, in *GT - Riv. giur. trib.*,

12/2005, 1103 ss., con nota di C. LAMBERTI, *La mancanza di indicazioni precise ed analitiche rende nullo "in toto" l'avviso di accertamento.*

Più recentemente, Cass., sez. trib., 24 luglio 2009, n. 17362: "L'avviso di accertamento ai fini i.r.pe.f., che contenga solo l'indicazione dell'aliquota minima e massima applicata, viola il principio di precisione e chiarezza delle «**indicazioni**» che è alla base del precetto dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/73, ed incorre, pertanto, nella sanzione di nullità disposta dal comma 3 dello stesso articolo, solo se contemplante un richiamo insoddisfacente alla tabella delle aliquote allegata a un testo normativo di non immediata applicazione, o perché integrata da altra norma o perché modificata da successiva norma a sua volta non richiamata nell'avviso", nonché Cass., sez. trib., 21 aprile 2011, n. 9192: "In tema di riscossione delle imposte sul reddito, ai sensi dell'art. 25 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 (nel testo vigente *ratione temporis*, anteriore alla sostituzione operata con il d.lg. 26 febbraio 1999 n. 46), **la mancata indicazione**, nella cartella di pagamento notificata al contribuente, **degli elementi previsti da tale norma**, tra i quali l'aliquota applicata, in quanto determini l'impossibilità di effettuare il necessario controllo sulla correttezza della imposizione, comporta la nullità della cartella medesima e la conseguente illegittimità della riscossione del tributo in essa iscritto; pertanto, nessuna nullità sussiste nel caso in cui la mancata indicazione dell'aliquota avvenga con riferimento a redditi oggetto di tassazione separata che, essendo sottoposti ad aliquota unica, la rendono facilmente individuabile con un semplice calcolo matematico tra l'imponibile e l'imposta applicata".

In giurisprudenza si segnalano: Cass., sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4516, secondo la quale "La cartella esattoriale che ometta di indicare il **responsabile del procedimento**, se riferita a ruoli consegnati agli agenti della riscossione in data anteriore al 1° giugno 2008, pur essendo in violazione dell'art. 7, comma 2, lett. a, l. 27 luglio 2000 n. 212, non è affetta né da nullità, atteso che l'art. 36, comma 4 ter, d.l. 31 dicembre 2007 n. 248, convertito dalla l. 28 febbraio 2008 n. 31, ha previsto tale sanzione solo in relazione alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008, né da annullabilità, perché, essendo la disposizione di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000 priva di sanzione, e non incidendo direttamente la violazione in questione sui diritti costituzionali del destinatario, **trova applicazione l'art. 21-octies l. 7 agosto 1990 n. 241**, il quale, allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedurali non influenti sul diritto di difesa, prevede la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora, per la natura vincolata del

provvedimento, come nel caso di cartella esattoriale, il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

Conforme, Cass., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8613, ove si statuisce che “In tema di atti tributari, l'art. 7 comma 2 lett. a) l. 27 luglio 2000 n. 212, il quale dispone che per qualsiasi atto dell'Amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione - e, quindi, anche per le cartelle esattoriali - si debba «tassativamente» indicare il responsabile del procedimento, non comporta, nel caso di omissione di tale indicazione, la nullità dell'atto, non equivalendo la predetta espressione ad una previsione espressa di nullità, come confermato anche dall'art. 36 comma 4 *ter* d.l. 31 dicembre 2007 n. 248, conv. nella l. 28 febbraio 2008 n. 31 - norma ritenuta dalla Corte Cost., con sent. n. 58 del 2009, non in contrasto con gli art. 3, 23, 24, 97 e 111 Cost. - che, nell'introdurre specificamente la sanzione di nullità per le cartelle non indicanti il nome del responsabile del procedimento, fissa la decorrenza di tale disciplina dall'1 giugno 2008, precisando, con portata interpretativa, che «la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse» (si vedano, anche Cass., sez. trib., 14 maggio 2010, n. 11722; Cass., sez. trib., 5 maggio 2010, n. 10805).

#### 1.2.1 *Specificamente sul vizio di motivazione*

- Nella risalente concezione dell'atto impositivo quale *provocatio ad opponendum* (Cass., 19 giugno 1980, n. 3898; Cass., sez. un., 4 gennaio 1993, n. 8; Cass., sez. un., 18 luglio 1996, n. 6471; Cass., sez. un., 20 marzo 1998, n. 2943), il vizio motivazionale appare svalutato: l'atto, infatti, è considerato mero “veicolo di accesso” al processo la conseguenza che l'obbligo di motivazione appare soddisfatto ogni volta che l'amministrazione finanziaria abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*.

- La giurisprudenza ha ritenuto che il riferimento al p.v.c. sia adempimento sufficiente ad integrare un'adeguata motivazione, quand'anche l'amministrazione finanziaria si limiti ad una acritica motivazione per relationem: Cass., sez. trib., 27 luglio 2008, n. 18053; Cass., sez. trib., 11 maggio 2009, n. 10680; Cass., sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13486; Cass., sez. trib., 20 novembre 2009, n. 24507; Cass., sez. trib., 28 gennaio 2010, n. 1817.

- E' prevalente la giurisprudenza che, nonostante il disposto dell'art. 3 della legge n. 241 del 1990, reputa che l'amministrazione finanziaria non sia tenuta all'allegazione delle **prove**

del credito tributario vantato, dovendo indicare le prove su cui l'atto si fonda solo nella eventuale successiva fase del giudizio: Cass., sez. I, 27 ottobre 1995, n. 11222; Cass., sez. I, 22 agosto 1996, n. 7759; Cass., sez. I, 3 gennaio 1997, n. 11; Cass., sez. I, 21 gennaio 2000, n. 658; Cass., sez. trib., 1 agosto 2000, n. 10052.

### 1.3 Irregolarità

- L'omessa **indicazione della commissione tributaria competente** a decidere il ricorso è considerata quale mera irregolarità, ovverosia vizio non invalidante: Cass., sez. trib., 15 maggio 2003, n. 7564 (ma v. già Cass., sez. trib., 15 marzo 2002, n. 3865) e, successivamente, Cass., sez. trib., 6 ottobre 2003, n. 14482, nonché Cass., sez. trib., 24 novembre 2004, n. 22197.

Tuttavia, secondo Cass., sez. trib., 19 marzo 2008, n. 7339, il contribuente non sarebbe esonerato dall'impugnazione dell'atto.

Si segnala anche Cass. sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293, per la quale non assume "alcun rilievo la mancanza della formale dizione «avviso di liquidazione» o «avviso di pagamento» o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell'atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile" (successive conformi, Cass., sez. trib., 15 giugno 2010, n. 14373; Cass., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25591).

### 1.4 Vizi degli atti istruttori

Copiosa la giurisprudenza che si è occupata della rilevanza sull'atto impositivo dei vizi dell'attività e degli atti istruttori dell'amministrazione finanziaria.

- Per l'**inutilizzabilità** delle prove illegittimamente raccolte: Cass., sez. trib., 6 marzo 2001, n. 3852; Cass., sez. trib., 8 giugno 2001, n. 7791, in *il fisco*, 2001, 13847; Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 351; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230 e Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Rass. trib.*, 2002, 646, con nota di R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*; Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Boll. Trib.*, 2003, 467, con nota di F. ARDITO; Cass., sez. trib., 1 aprile 2003, n. 4987, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 621; Cass., sez. trib., 01 ottobre 2004, n. 19690, in *Giust. civ., Mass.*, 2004, 10; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2005, n. 20253, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 7/8.

In dottrina, per tutti: M. NUSSI, *Note sui mutati rapporti fra processo penale e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 830; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 324; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 397 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2011, 214.

- Per l'insussistenza in ambito tributario di una disposizione sull'inutilizzabilità delle prove irregolarmente acquisite, Cass., sez. trib., 17 dicembre 2001, n. 15914 e Cass., sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383, in *Rass. trib.*, 2002, 648 con nota di R. LUPI; Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 282 con nota di S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*.

- Per l'**invalidità derivata** dell'avviso di accertamento in considerazione dell'illegittimità degli atti istruttori: Cass., sez. I, 8 novembre 1997, n. 11, II, 282036, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 1118; Cass., sez. I, 27 luglio 1998, n. 7368, in *Rass. trib.*, 1998, 1383; Cass., sez. I, 27 novembre 1998, n. 12050, in *il fisco*, 1999, 6161; Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2775, in *Foro it.*, 2001; Cass., sez. trib., 29 settembre 2001, n. 15209, in *il fisco*, 2002, 1165; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230, in *Riv. dir. trib.*, 2002; Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Rass. trib.*, 2003, 2088; Cass., sez. trib., 18 luglio 2003, n. 11283, in *Corr. trib.*, 2003, 3245.

Ma, si veda anche Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315, ove la Suprema Corte ha statuito che “Gli eventuali vizi degli ordini di verifica, in quanto atti della sequenza procedimentale, potranno tuttavia essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugnò il provvedimento che conclude l'iter di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo, gli ordini di verifica ipoteticamente lesivi di diritti soggettivi del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e le connesse compressioni dei propri diritti anche costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica, etc.) saranno autonomamente impugnabili dinanzi al giudice ordinario, nessun elemento potendosi ricavare dall'art. 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva”. (In applicazione del principio, la Suprema Corte ha confermato la sentenza del Consiglio di Stato che aveva dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in ordine al ricorso del contribuente avverso ordini di

verifica, disposti da Ufficio ispettivo Regionale dell'Agenzia delle Entrate, all'esito dei quali l'Agenzia delle entrate aveva emesso provvedimento impositivo).

Inoltre, nella sentenza a sez. un., 7 maggio 2010, n. 11082, che verrà richiamata anche *infra*, la Corte di Cassazione ha così statuito: “La giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresa l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, per consentire, nel corso di una verifica fiscale, l'esame di documenti e l'acquisizione di notizie relativamente alle quali il contribuente abbia eccepito l'esistenza del segreto professionale. Gli eventuali vizi di tale autorizzazione, in quanto attinente esclusivamente al procedimento amministrativo di verifica tributaria e produttiva di effetti solo nell'ambito dello stesso, potranno essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugni il provvedimento che conclude l'iter di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo - come anche nel caso di adozione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dall'esame dei documenti e/o delle notizie secretati - l'autorizzazione del p.m., in quanto ipoteticamente lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e la connessa compressione dei propri diritti anche costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica), sarà autonomamente impugnabile dinanzi al g.o., nessun elemento di collegamento potendosi ricavare dall'art. 7, comma 4, della l. n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva”.

Conseguentemente, in quest'ottica, i vizi della fase istruttoria sono da considerare “vizi propri” dell'atto impositivo (si veda, *infra*): in tale senso, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 215 ss.; 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, 759.

- Più recentemente, la Suprema Corte sembra orientata a ritenere comunque utilizzabili le prove illegittimamente raccolte, salvo i limiti derivanti da specifiche preclusioni o dalla violazione di **diritti costituzionalmente garantiti**: Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26454; Cass., sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 4001; Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836.

In dottrina, per tutti, G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali"*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 15 ss.

### 1.5 *Violazione del contraddittorio*

- La giurisprudenza più risalente era orientata a non dare alcun rilievo alla violazione delle norme "procedimentali" non puntualmente sanzionate, ritenendo che il contraddittorio non dovesse essere garantito nella fase amministrativa e che le norme in materia prevedessero una **semplice facoltà dell'amministrazione finanziaria**, non già un obbligo a fronte di un diritto del contribuente: il diritto di difesa di quest'ultimo sarebbe stato pienamente garantito in sede giudiziale: *ex multis*, Cass., sez. I, 6 ottobre 1999, n. 11094, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 601; Cass., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9946; Cass., sez. trib., 10 agosto 2000, n. 100060; Cass., sez. trib., 27 ottobre 2000, n. 14200 e Cass., sez. trib., 25 ottobre 2000, n. 14012, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 367 ss., con nota di R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*.

Tuttora, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'amministrazione finanziaria non deve necessariamente attivare una fase pre-contenziosa con il contribuente, al fine di utilizzare i dati ed elementi desumibili dalle indagini bancarie: Cass., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2752.

Si veda, anche Cass., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481, ove viene negata la tutela del diritto al contraddittorio come principio generale del diritto comunitario, in una fattispecie relativa a tributi comunitari, nonostante la giurisprudenza comunitaria (Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa n. C-349/07, *Sopropé*, in *Rass. trib.*, 2009, 570 ss., con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *Riv. giur. trib.*, 2009, 210, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*).

- Tuttavia, la Corte di Cassazione ritiene il **contraddittorio obbligatorio** nelle procedure di accertamento tributario standardizzato che si basano su parametri o studi di settore: Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in *Riv. giur. trib.*, 2006, n. 1047; Cass., sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816; Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 (in dottrina: M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 212 ss.; A. MARCHESELLI, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2010, 251 ss.); nonché nelle procedure doganali: Cass., sez. trib., 11 giugno

2010, n. 14105, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 210, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*).

### 1.6 I vizi dell'accertamento con adesione

A completezza dell'indagine, dovrebbe indagarsi anche in ordine ai profili di invalidità dell'atto conclusivo del procedimento di accertamento con adesione, il quale, a prescindere dalle tesi in ordine alla sua natura, comunque manifesta la pretesa impositiva.

Nell'economia del presente lavoro, si limita il rinvio a E. MARELLO, *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giust. trib.*, 2008, 438 ss., anche per ulteriori citazioni dottrinarie e giurisprudenziali.

## 2. I vizi degli atti nel processo tributario (vizi e motivi di ricorso)

### 2.1 I vizi e l'oggetto del processo: rilevanza dei vizi degli atti ai fini della delimitazione dell'ambito della cognizione del giudice tributario e del tipo di pronuncia

- Le contrapposte teoriche ricordate in premessa comportano, altresì, una diversa concezione della natura e dell'oggetto del processo tributario: per l'indirizzo dichiarativista, qualsivoglia vizio dell'atto darebbe luogo a una vera e propria nullità dello stesso, che il contribuente potrebbe far valere in giudizio al fine di ottenere una pronuncia di accertamento negativo della pretesa tributaria: pur potendosi adire il giudice esclusivamente tramite il veicolo dell'atto (non normativo), l'oggetto del processo è il rapporto d'imposta, l'obbligazione tributaria (P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 36; ID., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 749 ss.).

Mentre, per sommi capi, la dottrina costitutivista (pur con notevoli diversificazioni) ricostruisce il processo tributario come un vero e proprio processo di impugnazione-annullamento, avente ad oggetto l'atto impugnato, costitutivo di effetti obbligatori in capo al contribuente (per tutti, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 196 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 592 ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 76 ss.).

- Tuttavia, secondo autorevole dottrina (C. CONSOLO, *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, *Riv. dir. proc.*, 2000, 1045 ss.; ID., *Processo tributario, (natura e oggetto)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, dir. da Cassese, V, 4610), i vizi degli atti inciderebbero sull'**oggetto stesso del processo**: i vizi formali e il vizio di motivazione

darebbero luogo ad un processo di annullamento; i vizi ccdd. di merito, determinanti l'infondatezza in fatto o in diritto della pretesa fiscale, darebbero invece origine ad una decisione sostitutiva di accertamento del debito.

La giurisprudenza più recente sembra in linea con simile impostazione, sostenendo che se il Giudice accerti la sussistenza di vizi formali debba “limitarsi” a statuire l'annullamento dell'atto impugnato, potendo vagliare il merito, solo in ipotesi contraria. Da ultimo, Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11935, dove la Suprema Corte ha affermato che: “Il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario - come nel caso in cui vi sia **difetto assoluto o totale carenza di motivazione** - il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dall'art. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, di acquisire aliunde i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso”. (si vedano, tra le altre, Cass., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21446; Cass., sez. trib., 10 aprile 2009, n. 8765; Cass., sez. trib., 16 marzo 2009, n. 6364; Cass., sez. trib., 3 agosto 2007, n. 17127; Cass., sez. trib., 12 luglio 2006, n. 15825).

- Ad ogni buon conto, sembra assodato che l'ambito della cognizione (e della decisione) del giudice, il *thema controversum*, l'oggetto del giudizio sia quello circoscritto dai **vizi propri dell'atto dedotti nei motivi di ricorso, nei limiti della motivazione**, non potendo il giudice, *ex officio*, annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio: tra le tante, Cass., sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19337; Cass., sez. trib., 3 agosto 2007, n. 17119; Cass., sez. trib., 3 aprile 2006, n. 7766; Cass. sez. trib., 18 giugno 2003, n. 9754; Cass., sez. trib. 26 agosto 2002, n. 12520 ; Cass., sez. trib., 29 agosto 2002, n. 12657.

Tant'è che incorre in vizio di **ultrapetizione** il giudice che fondi la propria decisione su motivi non dedotti o dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la *ratio decidendi*: Cass., sez. trib., 20 settembre 1996, n. 8387.

In linea con tali principi, i motivi di appello non possono denunciare vizi dell'atto impositivo impugnato diversi da quelli esposti nel giudizio di primo grado: Cass., sez. trib., 4 settembre 2011, n. 11369; Cass., sez. trib., 18 giugno 2003, n. 9754

Inoltre, la riconducibilità dell'ambito della *cognitio* innanzi tutto alla motivazione dell'atto impugnato porta ad escludere l'ammissibilità di domande riconvenzionali (Cass., sez. trib., n. 2225/2011; Cass., sez. trib., 22 settembre 2006, n. 20516; Cass., sez. trib., 30 ottobre 2002, n. 15317) o di eccezioni di compensazione della pretesa vantata dall'amministrazione finanziaria con eventuali crediti del ricorrente.

Ne risulta ridimensionata la formula sincretista **“impugnazione-merito”**, posto che viene valorizzato il meccanismo impugnatorio per considerare il giudizio circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa avanzata con l'atto impugnato, nei limiti della motivazione e dei motivi di ricorso.

- Con riguardo alla valenza della **motivazione** nell'ambito del processo, che l'amministrazione finanziaria non può modificare nel corso del processo, si segnala Cass., sez. I, 18 giugno 1998, n. 6065: “In tema di contenzioso tributario, qualora, in sede di ricorso avverso l'avviso di accertamento dell'imposta sui redditi, basato sul parametro della accumulazione di risparmio quinquennale, il giudice tributario riconosca l'erroneità o l'inapplicabilità di tale parametro, lo stesso non può procedere, d'ufficio, all'accertamento dei redditi sulla base di un diverso parametro, ma deve accogliere il ricorso del contribuente annullando l'avviso di accertamento” (sempre, nel senso che l'amministrazione finanziaria non possa addurre in giudizio ragioni della pretesa tributaria diverse da quelle esposte nell'avviso di accertamento cfr. Cass. 12 dicembre 2002 n. 17762; Cass. 10 dicembre 1996 n. 10969).

Più recentemente, Cass., sez. trib., 30 novembre 2009, n. 25197, in *Giur. it.*, 2010, 965 ss., con nota di E. MARELLO, *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*.

Tuttavia, non può sottacersi un orientamento che ritiene la motivazione modificabile dallo stesso Giudice. Infatti, secondo la Suprema Corte: “Il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto, non esclude il potere del giudice di **qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale**, nè l'esercizio di poteri cognitori d'ufficio, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque

processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità” (Cass., sez. trib., 21 ottobre 2005, n. 20398, ma si vedano le celeberrime sentenze Cass., sez. un., 23 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057, con le quali la Suprema Corte ha enucleato dall’art. 53 Cost. la clausola generale antiabuso).

Sulla possibilità di modificare la “**ragione giuridica**” del provvedimento impositivo, la dottrina è critica (per tutti, F. TESAURO, *La motivazione degli atti d'accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, 3634 ss.; ID., *Elusione fiscale, introduzione*, in *Giur. it.*, 2010, 1724; A. FEDELE, *Assetti negoziali e forme d'impresa tra opponibilità, simulazione e riqualificazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1123 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 598).

Tra l'altro, in Cass., sez. trib., 10 giugno 2011, n. 12763, 12764 e 12765 (in *Riv. giur. trib.*, 2012, 1053 ss., con nota di M. NUSSI, *L'attività di supplenza del giudice tributario oltre i limiti dell'atto impositivo (nuovi paradossi nell'accertamento del reddito di società di persone)*, la Suprema Corte non si è limitata a (ri)qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale, in applicazione del principio *iura novit curia*, ma si è spinta ben oltre i confini dell'agire amministrativo, individuando in sede giudiziale i soggetti passivi effettivi, prescindendo totalmente dalle risultanze dell'atto impositivo.

- Rimane comunque, ferma l'**inammissibilità di azioni di mero accertamento negativo**: Cass., sez. un., 23 dicembre 2009, n. 27209, pronunciata in un caso in cui il contribuente, ottenuta la restituzione dell'imposta di registro, aveva proposto ricorso al giudice tributario per chiedere il risarcimento del maggior danno derivante dal ritardo nella restituzione, senza impugnare alcun provvedimento, neppure di rifiuto, dell'Amministrazione finanziaria: “La proposizione di un'azione di accertamento nel giudizio tributario, pur essendo estranea al modulo di tale processo, da introdursi necessariamente con l'impugnazione di specifici atti, non dà luogo ad un'ipotesi di difetto di giurisdizione - essendo questa attribuita in via esclusiva e “*ratione materiae*”, e non in considerazione dell'oggetto della domanda - ma all'improponibilità di quest'ultima, che è rilevabile d'ufficio nel giudizio di cassazione, ai sensi dell'art. 382, comma 3, c.p.c., con conseguente cassazione senza rinvio della decisione di merito che si sia pronunciata su di essa, nonostante l'inesistenza di un atto (anche di solo silenzio rigetto) impugnabile”. Si vedano, anche Cass., sez. un., 2 luglio 2008, n. 18037 e Cass., sez. un., 22 luglio 2004, n. 13793.

## 2.2 La regola dei “vizi propri”

- Ai sensi dell’art. 19, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992, ciascun atto impugnabile può essere impugnato solo per **vizi propri**. Da ultimo, Cass., sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21082, con la quale la Suprema Corte ha sancito l’inammissibilità dell’impugnazione della cartella di pagamento per dolersi di vizi che afferivano avvisi di irrogazione di sanzioni, regolarmente notificati. Si vedano, anche Cass., sez. trib., 29 luglio 2011, n. 16641; Cass. 14 febbraio 2003, n. 2249; Cass., sez. trib., 11 novembre 2004, n. 21477; Cass., sez. trib., 24 aprile 2002, n. 6029.

L’atto che non sia oggetto del ricorso non può essere oggetto neppure di “delibazione in base a cognizione meramente incidentale”: Cass., sez. trib., 21 aprile 2011, n. 9183 e, tanto meno, di disapplicazione: Cass., sez. trib., 23 marzo 2011, n. 6620; Cass., sez. trib., 10 giugno 2008, n. 15285.

- Sono vizi propri dell’atto, anche i **vizi degli atti prodromici non autonomamente impugnabili** (M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 48 ss.; Cass., sez. trib., 16 ottobre 2009, n. 21974: “Il giudice tributario, in sede di impugnazione dell’atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ai sensi dell’art. 52 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, in tema di imposta sul valore aggiunto - reso applicabile anche ai fini dell’accertamento delle imposte sui redditi dal richiamo operato dall’art. 33 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 - ha il potere - dovere (in ossequio al canone ermeneutico secondo cui va privilegiata l’interpretazione conforme ai precetti costituzionali, nella specie agli art. 14 e 113 Cost.), oltre che di verificare la presenza, nel decreto autorizzativo, di motivazione - sia pure concisa o per relationem mediante recepimento dei rilievi dell’organo richiedente - circa il concorso di gravi indizi del verificarsi dell’illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l’ordinamento attribuisca valenza indiziaria. Pertanto, nell’esercizio di tale compito, il giudice deve negare la legittimità dell’autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, valutando conseguenzialmente il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove.”

Nella sentenza Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315, la Suprema Corte ha statuito che “rientrano nella giurisdizione del giudice tributario le controversie concernenti gli ordini di verifiche fiscali impartiti dall’Agenzia delle entrate. Quella tributaria, infatti, è una giurisdizione a carattere esclusivo e tale carattere non consente che atti non impugnabili in

tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, come quello amministrativo” e in Cass., sez. un., 7 maggio 2010, n. 11082 (pronuncia già richiamata *supra* nella trattazione dei vizi istruttori), si sostiene la sindacabilità dell’autorizzazione dell’autorità giudiziaria prevista in caso di opposizione del segreto professionale.

- Sembra interessante notare che Cass., sez. trib., 12 dicembre 2011, n. 26512, in *Riv. giur. trib.*, 2012, 303 ss., con nota critica di M NUSSI, *L'emendabilità degli errori della dichiarazione in sede di impugnativa del ruolo tra esigenze sostanziali e pericolose implicazioni processuali*) ha ritenuto che i **vizi della dichiarazione** pur non ridondando in un “vizio proprio” dell’iscrizione a ruolo, possano farsi valere in sede di impugnazione della cartella di pagamento, al fine di emendare la stessa dichiarazione.

### 2.3 La mancata notificazione di atti impugnabili e la loro successiva impugnabilità

- L’art. 19, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede, altresì che “la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”

Con la sentenza Cass., sez. trib., 5 settembre 2012, n. 14861 viene riaffermata la possibilità di **scelta del contribuente**, a fronte della mancata notifica dell’atto presupposto, di impugnare solo l’atto consequenziale notificatogli, sostenendone la nullità, ovvero di impugnare entrambi gli atti, imponendo al Giudice una verifica anche nel merito (in ordine alla sussistenza della pretesa).

Conformemente, Cass., sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14361; Cass., sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9873; Cass., sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 3983.

In dottrina, M. BASILAVECCHIA, *Impugnazione facoltativa dell’atto presupposto non notificato: un principio ormai generale*, in *Riv. giur. trib.*, 2008, 477, nota a Cass., sez. trib., 4 marzo 2008, n. 5791 e a Cass., sez. trib., 18 gennaio 2008, n. 1024; E. MARELLO, *Le Sezioni unite sanciscono la nullità dell’avviso di mora non preceduto da cartella di pagamento*, in *Giur. it.*, 2008, 499, nota a Cass., sez. un., 25 luglio 2007, n. 16412; G. INGRAO, *L’omessa notifica dell’“atto presupposto” tra vizio del procedimento e vizio proprio dell’“atto consequenziale”*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 544, nota a Cass., sez. un., 25 luglio 2007, n. 16412 (al quale si rimanda anche per ulteriori indicazioni dottrinarie).

- Tuttavia, si segnala Cass., sez. trib., 4 maggio 2012, n. 6721: “In tema di riscossione delle imposte, la cartella di pagamento, in quanto atto consequenziale all’avviso di accertamento, assolve due funzioni: la prima, equivalente a quella del precetto ed avente

carattere necessario, consiste nell'accertare il mancato pagamento del debito tributario e nell'intimare al contribuente l'effettuazione del versamento dovuto entro un termine ristretto; la seconda, eventuale, ha natura sostanziale, e consiste nel portare a conoscenza del contribuente per la prima volta la pretesa erariale, ove la cartella non sia stata preceduta dalla regolare notifica dell'avviso di accertamento. Ne consegue che il contribuente, il quale lamenti che la notificazione della cartella non sia stata preceduta dalla regolare notifica dell'atto di imposizione, ha **l'onere di impugnare congiuntamente** sia la cartella sia gli atti da questa presupposti e non notificati, e, in difetto, decade dal potere di impugnare i suddetti provvedimenti”.

- In dottrina si sostiene che l'atto successivamente notificato e preceduto dall'omessa notificazione dell'atto antecedente e impugnabile, possa anche essere un atto non impugnabile, risolvendo, così, tramite l'impugnazione del pignoramento (atto non impugnabile) il problema della mancata notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'accertamento cd. imposable. In tal senso, F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 2749; concorde, almeno a quanto consti, C. GLENDI, *L'oscuro transito dall'Agenzia delle entrate ad Equitalia nella riscossione degli atti imposable*, in *Corr. trib.*, 2012, 1017, per il quale “se l'atto non è notificato o è mal notificato, il contribuente ben potrà impugnarlo, anche dopo questo termine decadenziale, deducendo per l'appunto il vizio di notificazione, e l'occasione per farlo ben può essere data, non solo dall'effettuato pignoramento, bensì, ancor prima, da una raccomandata informativa fornita dall'agente della riscossione, fermo restando, però, **che questa non costituisce atto autonomamente impugnabile**, che l'atto impugnabile è solo l'atto imposable, e che il vizio di notifica rende giuridicamente inesistente, ancor prima che nulla, la notifica e quindi l'atto stesso, trattandosi di atto recettizio, che produce effetti (compresa l'acquisita forza di titolo esecutivo) solo se ed in quanto validamente notificato”. Sembra, dunque, che attraverso la categoria dell'inesistenza giuridica dell'atto, si ammetta un'azione avanti il Giudice tributario per l'accertamento dell'inefficacia dell'atto impositivo.

#### 2.4 Rilevanza dei vizi ai fini dell'individuazione della parte legittimata passiva

- I vizi dell'atto sono rilevanti anche ai fini della corretta individuazione della parte legittimata passiva in giudizio: Cass., sez. trib., 11 marzo 2011, n. 5832 e Cass., sez. trib., 14 febbraio 2007, n. 3242.

### 2.5 *Classificazione dei motivi deducibili*

● In base a tutto quanto sinora osservato, è possibile tentare di operare una classificazione dei vizi concretamente deducibili nel giudizio quali motivi di ricorso, a prescindere dal tipo di pronuncia favorevole ottenibile (sentenza di accertamento della nullità, ovvero di annullamento dell'atto impositivo).

In dottrina non vi è accordo sul ruolo da assegnare ai motivi nell'ambito del rapporto processuale, ai fini dell'individuazione della domanda: se, tradizionalmente (concorde la giurisprudenza), si qualificano come la **causa petendi** che regge il *petitum* (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 116 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 191; per ulteriori indicazioni sia dottrinarie che giurisprudenziali, si rimanda a A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in *Giur. sist. di dir. trib.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, 353 ss.; G. GUARNIERI, *Art. 18*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2012, 247 ss., nonché a A. TURCHI, *Art. 18*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesaurò, Milano, 2011, 291 ss.), altra parte della dottrina sostiene, invece, che i motivi rappresenterebbero soltanto le argomentazioni sottoposte al giudice ai fini del decidere, qualificandosi la domanda nel processo tributario come autodeterminata (C. GLENDI, *Limiti del giudicato e Corte di giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, 331 ss., ma già ID., *Giudicato IV*) *Diritto tributario*, in *Enc. giur. Agg.*, XII, Roma, 2004, 4 e ID., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 501 ss.).

Sulla scorta delle indicazioni di M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 212 ss., possono brevemente suddividersi quattro tipologie di motivi di ricorso, sotto le quali ricomprendere le invalidità sopra esaminate:

- *vizi dei presupposti dell'atto*: tra cui, il mancato rispetto del termine decadenziale per l'esercizio della funzione impositiva; il mancato rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto; l'omesso esperimento del contraddittorio procedimentale, quando la legge lo preveda come necessario;
- *vizi della struttura formale dell'atto*, ovvero omissioni ed inesattezze relative alle specifiche indicazioni che l'atto deve contenere, omissioni che spesso la giurisprudenza risolve come mere irregolarità;
- *vizi della fase istruttoria*, di cui si è ampiamente detto *supra*;

- *vizi di merito*, ovverosia tutti quei vizi che sostengono la richiesta di annullamento dell'atto per insussistenza della pretesa vantata (spesso si parla di infondatezza dell'atto impositivo, ma si tratta, pur sempre di una forma di illegittimità).

- Un ruolo a sé stante assumono, poi, i vizi nell'ambito dei processi avverso i **dinieghi** di rimborso (e nelle altre ipotesi in cui possa riconoscersi una situazione pretensiva vantata dal contribuente), processi nei quali i motivi opposti in giudizio dovranno convincere il giudice non solo della illegittimità dell'atto impugnato, ma altresì della sussistenza della situazione soggettiva vantata. Tuttavia, un simile argomentare ci porterebbe troppo lontano dal tema oggetto del presente lavoro, involgendo profili relativi all'effettività della tutela del contribuente (se si vuole, S. BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario. Studi introduttivi*, Roma, 2010).

### 3. I vizi degli atti e l'autotutela

- Solo *a latere*, si segnala che i vizi dell'atto impositivo possono incidere anche sull'esercizio dell'autotutela da parte dell'amministrazione finanziaria.

Stausce Cass., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4272: "In tema di accertamento tributario, l'esercizio del potere di autotutela non presuppone necessariamente che l'atto ritirato sia affetto da vizi di forma, avendo l'Amministrazione, in virtù ed in forza dell'imperatività che ne connota l'agire, il potere di sostituire un precedente atto impositivo illegittimo con innovazioni che possono investire **tutti gli elementi strutturali**, costituiti dai destinatari, dall'oggetto e dal contenuto e, solo conseguentemente, da quelle dichiarazioni argomentative che, connettendo oggetto e contenuto, formano la motivazione del provvedimento".

E, ancora, ulteriormente coinvolgendo il profilo motivazionale dell'atto, la Suprema Corte, nella sentenza 20 ottobre 2011, n. 21719 (in *Riv. giur. trib.*, 2012, 311 ss., con nota di S. DONATELLI, *Note in tema di esercizio del potere di autotutela sostitutiva*), ha sancito che nell'esercizio del potere di autotutela sostitutiva, l'Ufficio non possa modificare la motivazione dell'avviso di accertamento originario, in quanto ciò comporta un cambiamento durante lo svolgimento del processo delle ragioni della pretesa impositiva, così confermando che l'oggetto del processo tributario, in forza della matrice impugnatoria che lo caratterizza, non è diretto all'accertamento della disciplina dell'obbligazione tributaria attraverso una ricognizione diretta della disciplina applicabile, ma è, di converso, diretto all'accertamento della **(il)legittimità della pretesa tributaria così come avanzata con l'atto impositivo impugnato**, nei limiti dei presupposti di fatto e di diritto ivi indicati.