



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Violazione di legge e invalidità dell'atto tributario: il "caso" dei dirigenti "illegittimi"

di Mario Cicala

Presidente Corte di Cassazione - Sezione Tributaria

ABSTRACT

The Supreme Court has put an end to the controversial issue of the nullity of the taxation agreements signed by officials of the Agency's revenue fallen from office management entrusted by the Administration, following the judgment n. 37/2015 of the Supreme Court, which was declared illegal the rule on the basis of which these executive positions have been extended over time.

The Supreme Court also reiterated that the nullity of taxation acts can be contested only by the taxpayer at the time of the application and can not be raised on appeal or the Supreme Court, or can be detected ex officio in any stage of the proceedings.

SINTESI

La Corte di Cassazione ha posto fine alla controversa questione della nullità degli atti impositivi sottoscritti da funzionari dell'Agenzia delle entrate decaduti dall'incarico dirigenziale affidatogli dall'Amministrazione, a seguito della sentenza n. 37/2015 della Consulta, con cui è stata dichiarata illegittima la norma sulla base della quale detti incarichi dirigenziali sono stati prorogati nel tempo.

La Cassazione ha anche ribadito che la nullità degli atti impositivi può essere eccepita dal contribuente soltanto in sede di ricorso introduttivo e non può essere sollevata in appello o in Cassazione, né può essere rilevata d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

SOMMARIO: 1. La validità degli atti di accertamento – 2. Prima postilla: nullità assoluta ed inesistenza dell'atto impositivo – 3. Seconda postilla: il secondo comma dell'art. 21 *octies* – 4. Terza postilla: alcune considerazioni pratiche

1. La validità degli atti di accertamento

Le recenti sentenze 22800, 22813, 22803/2015 con cui la Corte di Cassazione ha ribadito il proprio orientamento in tema di validità degli atti di accertamento emessi da dirigenti dell'Agenzia delle entrate la cui nomina risultasse illegittima, hanno suscitato notevole interesse (ed anche un diffuso dissenso) nel mondo degli operatori giuridici e tributari.

In sostanza, la Corte ha escluso che nella applicazione dell'art. 42 del d.p.r. 600/1973 assumano rilievo le procedure (pur dichiarate illegittime dalla Corte Costituzionale e dalla giustizia amministrativa) attraverso cui è avvenuta la

individuazione dei dirigenti della Agenzia delle Entrate; e ciò per la radicale circostanza che il citato art. 42 richiederebbe soltanto che il capo dell'ufficio e gli eventuali suoi delegati si collochino nel così detto "terzo livello" dei funzionari della Agenzia, senza che occorra siano "dirigenti"¹.

A questo risultato la Corte è pervenuta attraverso un'esegesi strettamente letterale della norma.

La soluzione trova – come già accennato – sostegno in precedenti specifici della Corte, ed ancor più in un orientamento di fondo che esclude che gli atti tributari emessi in violazione di legge siano per ciò solo invalidi (sub specie di nullità o annullabilità poco importa).

Non trova quindi applicazione nel diritto tributario il disposto del primo comma dell'art. 21-octies (relativo alla annullabilità del provvedimento), introdotto nella legge 241/1990 dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14, comma 1 (unitamente all'intero capo 4bis dal titolo "efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo, revoca e recesso").

L'articolo 21-octies, al primo comma, enuncia il principio secondo cui il provvedimento amministrativo è annullabile se "adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza". E solo nel secondo comma è posta una limitata eccezione alla regola scolpita nel primo comma, stabilendo 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".

Invece, nel diritto tributario, la Corte di Cassazione ritiene invalidi solo gli atti emanati in violazione di una disposizione di legge o di un principio che comportino

¹ Cass. 21 gennaio 2015, n. 959: E' errata la tesi che per la valida sottoscrizione dell'avviso di accertamento non sarebbe sufficiente la qualifica di direttore dell'ufficio occorrendo altresì la qualifica dirigenziale. In quanto il DPR. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, si limita a prevedere che gli avvisi, con cui sono portati a conoscenza dei contribuenti gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio, sono sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, senza richiedere assolutamente che il capo dell'ufficio debba rivestire la qualifica dirigenziale.

(esplicitamente o in via interpretativa) la invalidità degli atti stessi² (principio della tassatività delle cause di nullità); e dunque non applica la disposizione secondo cui è comunque invalido ogni atto "adottato in violazione di legge".

Non mi dilungo in una esemplificazione che sfocerebbe in una ampia rassegna di massime, essendo abbondante la giurisprudenza che esclude la nullità possa derivare da un considerevole numero di violazioni di legge (cfr. da ultimo la sentenza della Corte 19052 del 25 settembre 2015).

In proposito, mi appare assai significativa la sentenza n. 3583 del 24 febbraio 2016 secondo cui la nullità ricavabile dall'art. 12, comma 7 della 27 luglio 2000, n. 212, art. 12 (Diritti e garanzie dei contribuente sottoposto a verifiche fiscali) sussiste solo ove la Amministrazione non rispetti il termine dilatorio di 60 giorni che decorrono dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni; mentre il principio di tassatività induce il collegio ad affermare che nessun vizio si verifica ove il fisco immotivatamente disattenda le deduzioni presentate dal contribuente presenti nel termine stabilito. Mi pare cioè evidente come simile pronuncia si collochi in un'ottica di rigida tassatività (e limitatezza) delle possibili cause di nullità dell'atto di accertamento. Circoscrivendo la portata dei numerosi precedenti in cui era stato ritenuto la mancata risposta determini la nullità dell'accertamento per difetto di motivazione; precedenti che secondo la sentenza 3583 coinvolgono solo l'ipotesi del contraddittorio instaurato nell'ambito degli accertamenti in applicazione dei coefficienti e parametri presuntivi di reddito derivanti dal c.d. "redditometro".

² Si veda ad esempio la sentenza n. 18370 del 18 settembre 2015: in materia tributaria, vale la regola generale della tassatività delle nullità; e l'art. 12, comma 2, della legge n. 212 del 2000, nello stabilire obblighi informativi «quando viene iniziata la verifica», non li contempla espressamente a pena di nullità. Né ricorrono motivi per ritenere sussistente un'ipotesi di nullità virtuale: la comunicazione dell'autorizzazione (effettivamente rilasciata) alle indagini bancarie per ulteriori periodi d'imposta rispetto a quelli originari non risponde, infatti, ad esigenze essenziali alla funzione assegnata alla verifica e non vale a tutelare apprezzabili ragioni di difesa del contribuente. È opportuno richiamare in proposito il criterio della cosiddetta «strumentalità delle forma», particolarmente utilizzato dalla giurisprudenza eurolunitaria, in forza del quale l'inadempimento di una prescrizione formale può comportare invalidità solo nel caso in cui l'esito del procedimento sarebbe stato diverso ove tale prescrizione fosse stata rispettata (CGUE 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/213, rispettivamente, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

Aggiungo che secondo la giurisprudenza della Corte non costituisce causa di invalidità la violazione di norme che rispondono ad esigenze interne proprie della Amministrazione (si pensi alle autorizzazioni del superiore gerarchico necessarie per accedere ai dati bancari). Non solo, la giurisprudenza della Cassazione ha affermato che in tema di verifiche tributarie, il termine (trenta giorni prorogabili di altri trenta) di permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'amministrazione; e ritenendo, invece, sufficienti a garantire il rispetto della legge le ipotetiche responsabilità civile e disciplinare dell'operatore, e l'eventuale intervento di "richiamo" ex art. 13, 9° comma l. 212/2000, del Garante del Contribuente (Cass. 5 ottobre 2012, n. 17002³). Ricordo ancora che la giurisprudenza della Corte esclude che la mancata attivazione del contraddittorio amministrativo prima della emissione di atti meramente liquidatori determini nullità della cartella emessa⁴.

La affermata tassatività delle cause di nullità degli atti tributari consente di risolvere molti problemi pratici; invero, se si applicasse anche qui il principio della

³ Si vedano da ultimo le sentenze n. 1479 del 27 gennaio 2016 e n. 966 del 20 gennaio 2016 e l'ordinanza n. 24690 del 20 novembre 2014 secondo cui "sussiste, del resto, una compiuta disciplina con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione. In tali ipotesi - tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica - il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12 co.4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12 co.6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13 co. 6), richiamando "gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli articoli 5 e 12 della presente legge" (art. 13 co.9), ed ove rilevi comportamenti che "determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenza negative nei loro rapporti con l'amministrazione", trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali "al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare" (art. 13 co. 11). La giurisprudenza più recente ha però talvolta preferito non affrontare esplicitamente il problema sottolineando come nel caso di specie il termine fosse stato rispettato dal momento che esso, come esplicitamente stabilito da un emendamento introdotto dal D.L. 70/2011) si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta presso tale sede, escludendo, quindi, dal computo quelli impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi (sentenza n. 10083 del 9 maggio 2014 cfr. anche Cass. n. 23595 del 2011).

⁴ Sentenza n. 15311 del 4 luglio 2014.

generale invalidità degli atti *contra legem*, si porrebbe il problema della validità degli atti emessi da un "capo ufficio" illegittimamente preposto a quel compito, in quanto privo della qualifica richiesta dall'ordinamento interno della Agenzia per assumere la funzione; secondo cui alla gran parte degli uffici dirigenziali deve essere preposto un vero e proprio "dirigente". E conseguentemente sarebbe necessario domandarsi se siano validi gli atti emessi da quei dirigenti che siano stati nominati (sia pur solo in via teoricamente temporanea) in forza di una norma regolamentare cancellata dalla giustizia amministrativa o di una norma di legge dichiarata in contrasto con la Costituzione dalla Corte Costituzionale.

I principi della continuità dell'azione amministrativa e della conservazione degli atti avrebbero probabilmente comunque determinato il rigetto delle impugnative dei contribuenti, in adesione alla giurisprudenza maggioritaria (ma non unanime)⁵ della giustizia amministrativa, nonché ad illustri precedenti storici codificati (addirittura) nel Digesto⁶.

Il fatto che il problema non sia stato affrontato dalla Corte di Cassazione ribadisce il concetto secondo cui il diritto amministrativo tributario vive ed opera

⁵ Per non appesantire il discorso, riferisco solo delle sentenze che ho reperito e che accolgono la tesi della "nullità derivata" secondo cui il vizio della nomina del funzionario travolge gli atti da lui posti in essere. C. Stato, sez. IV, 20 maggio 1999, n. 853. Giur. it., 1999, 2173: È legittimamente annullato in sede giurisdizionale il decreto di occupazione temporanea di un terreno emanato dal sindaco di un comune la cui nomina sia stata (dopo l'emanazione del decreto di occupazione) annullata dal giudice amministrativo, senza che possa invocarsi in contrario il principio del funzionario di fatto, il quale non trova applicazione quando il soggetto destinatario dell'atto abbia contestato in sede giurisdizionale il potere di chi tale atto aveva emesso e l'atto andrebbe a danno dell'interessato. La teoria del funzionario di fatto incontra due ordini di limiti, l'uno derivante proprio dal fatto che l'interessato insorga negando il potere di chi li ha emessi e l'altro proprio della tutela della buona fede, nel senso che, detta teoria può essere invocata a vantaggio del terzo, ma non a danno del terzo. C. Stato, sez. IV, 30 aprile 1999, n. 749: La teoria del funzionario di fatto trova due ordini di limiti, l'uno derivante dalla circostanza che l'interessato insorga negando il potere di chi ha emesso l'atto e l'altro proprio della tutela della buona fede del terzo; pertanto, la detta teoria può essere invocata a vantaggio del terzo ma non a danno del medesimo.⁶ Narrano le storie di tal Barbario Filippo, che, pur essendo schiavo, per di più fuggitivo, venne in Roma, riuscendo, sembrerebbe nella prima metà del primo secolo a.c. a divenire pretore. Secondo un notissimo passo di Ulpiano in D.1.14.3 (Ulp. lib. 38 ad Sabin.) gli atti posti in essere da questo imbroglione dovevano esser ritenuti validi "propter utilitatem". Cfr. Cavallo, Il funzionario di fatto, Milano 2005, 1 e segg.

⁶ Narrano le storie di tal Barbario Filippo, che, pur essendo schiavo, per di più fuggitivo, venne in Roma, riuscendo, sembrerebbe nella prima metà del primo secolo a.c. a divenire pretore. Secondo un notissimo passo di Ulpiano in D.1.14.3 (Ulp. lib. 38 ad Sabin.) gli atti posti in essere da questo imbroglione dovevano esser ritenuti validi "propter utilitatem". Cfr. Cavallo, Il funzionario di fatto, Milano 2005, 1 e segg.

secondo regole proprie e dunque non soggiace né all'art. 21 *octies* or ora citato né all'art. 21 *septies* (relativo alla rilevabilità d'ufficio della nullità degli atti⁷).

Si apre così lo spazio ad una riflessione più ampia. Ed in quest'ottica formulo degli interrogativi, reali e non retorici.

E' accettabile che in un settore così delicato della attività pubblica il principio della legalità della azione amministrativa non sia sorretto da una adeguata sanzione che ricada sulla validità dell'atto?

Non rischiamo così di declassare molte norme di legge a "*telum imbellis sine ictu*" destinate a determinare esclusivamente una (molto ipotetica) responsabilità disciplinare, che difficilmente scatterà ove la violazione di legge abbia "prodotto" un accertamento fiscale utile?

Mi pare, cioè, qui come in ogni settore del diritto giurisprudenziale (specie

⁷ Si veda la sentenza n. 18488 del 18 settembre 2015 secondo cui "alla sanzione della "nullità" comminata dall'art. 42, comma 3, Dpr n. 600/1973 all'avviso di accertamento privo di sottoscrizione, delle indicazioni e della motivazione di cui al precedente comma 2, o ad al quale non risulti allegata la documentazione non anteriormente conosciuta dal contribuente, al pari delle altre norme che prevedono analoghe ipotesi di "nullità" degli atti tributari nelle diverse discipline d'imposta, non è direttamente applicabile il regime normativo di diritto sostanziale e processuale dei vizi di "nullità" dell'atto amministrativo che hanno trovato riconoscimento positivo nell'art. 21 *septies* della legge n. 241/1990 e sistemazione processuale nell'art. 31, comma 4, del Dlgs 2 luglio 2010 n. 104 (CPA) nell'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza, e nella attribuzione del potere di rilevazione "ex officio" da parte del Giudice amministrativo atteso che l'ordinamento tributario costituisce un sottosistema del diritto amministrativo con il quale è in rapporto di "species ad genus", potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo, ostando alla generale estensione del regime normativo di diritto amministrativo, la scelta operata dal Legislatore, nella sua piena discrezionalità politica di ricomprendere nella categoria unitaria della "nullità tributaria" indifferentemente tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario, riconducendoli, indipendentemente dalla peculiare natura di ciascuno, nello schema della invalidità-annullabilità, dovendo essere gli stessi tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui all'art. 21 D.lgs n. 546/1992, in difetto del quale il provvedimento tributario, anche se affetto da vizi "nullità" si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. Conseguisce che si pone in oggettivo conflitto con il sistema normativo tributario l'affermazione secondo cui, in difetto di tempestiva impugnazione dell'atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio possa comunque essere fatto valere per la prima volta dal contribuente con la impugnazione dell'atto consequenziale, ovvero che, emergendo il vizio dagli stessi atti processuali, possa, comunque, essere rilevato di ufficio dal Giudice tributario, anche in difetto di norma di legge che attribuisca espressamente tale potere".

tributario), utile una rivisitazione delle impostazioni tradizionali, poste a confronto con il dubbio che costituisce (nelle aree non coperte dalla Fede) il presupposto di qualsiasi riflessione critica.

E mi pare anche – come altra volta ho già sottolineato – che forse non è in gioco solo la posizione patrimoniale di alcuni probabili evasori fiscali; è in gioco la concezione del rapporto fra lo Stato e coloro che allo Stato sono soggetti.

Il rapporto Stato-cittadino (si utilizza il termine cittadino in senso improprio perché coinvolge anche gli stranieri soggetti per qualche aspetto alla autorità dello Stato) è per sua natura un rapporto paritario? O è un rapporto di subordinazione istituzionale?

Nel primo caso, lo Stato ha potere nei confronti del cittadino solo quando questo potere discende da una legge, e quindi la violazione della legge, quando incide sul rapporto Stato-cittadino, determina la mancata attribuzione del potere, il venir meno dello “scudo” legislativo per la pubblica amministrazione. Per semplificare possiamo parlare di impostazione “garantista”

Nella seconda prospettiva, le leggi disciplinano un potere dello Stato che non discende dalla singola legge, un potere che è immanente, e quindi il venir meno del potere è un’eccezione, che deve essere prevista esplicitamente dalla legge. In tutti gli altri casi la legge è un mero “disciplinare” interno della Amministrazione il cui rispetto il cittadino non ha titolo per esigere. E dunque il dato acquisito “*contra legem*” è almeno di regola utilizzabile (impostazione “giustizialista” – conta la verità e non il modo con cui essa è stata raggiunta).

Ma questa è filosofia; contraddetta dalla massima, che all’estensore della nota par saggia, “**cave a consequentiis**”.

Dico “saggia” perché ritengo – con riflessione ovvia quanto banale- che ciascuna delle due impostazioni rechi vantaggi e svantaggi.

Spesso il garantismo ha un prezzo di verità, cioè comporta il non raggiungimento di un obiettivo di verità (“verità” si intende fra virgolette cioè di “quel che al giudice pare la verità”). Mentre il perseguimento della verità ha un

“costo” in termini di garanzia⁸.

2. Prima postilla: nullità assoluta ed inesistenza dell'atto impositivo

Le considerazioni finora svolte lasciano aperto un quesito: ammesso che il sistema finora descritto che riconduce, in linea di principio, le ipotesi di invalidità dell'atto impositivo nello schema della nullità relativa, o della annullabilità che dir si voglia, sussistono ipotesi, sia pure eccezionali, di vizi che rientrino nello schema della nullità assoluta, o della inesistenza?

E queste ipotesi, ammesso che vi siano, hanno una reale consistenza operativa? o costituiscono meri esempi di scuola come l'avviso di accertamento emesso dal prefetto, o la falsa cartella esattoriale redatta *loci causa*, cioè per uno scherzo (di pessimo gusto) nei confronti di un malcapitato?

Una prima ipotesi di nullità assoluta-inesistenza di cui si trova traccia nella giurisprudenza è il caso dell'atto emesso nei confronti di una persona fisica non legittimata⁹ o già defunta al momento della redazione dell'atto stesso; ipotesi

⁸ Perciò non condivido la ricorrente affermazione (sembra risalga al Carrara) secondo cui codice di procedura penale è il “codice dei galantuomini”; esso in quanto codice delle regole è il codice di tutti gli imputati, galantuomini o delinquenti che siano. Anzi a ben vedere il complesso insieme di garanzie che costituisce gran parte del diritto processuale penale giova più al colpevole che all'innocente. I rigorosi criteri di formazione e valutazione della prova conducono fatalmente alla assoluzione di molti pericolosi delinquenti. E' un “prezzo” che la società intera paga sull'altare della libertà, del rispetto dell'individuo; talvolta anche del rispetto di “regole del gioco” alquanto opinabili. E dunque forte la tentazione di accedere, anche in campo tributario, al cinico realismo secondo cui “se sei innocente a che ti servono le garanzie, posto che godi delle tutela che ti assicura l'adamantino amore della verità che anima i funzionari dello Stato? E se sei colpevole perché dovrei facilitarti con delle garanzie?”

⁹ Sentenza n.564 del 15 gennaio 2016 il soggetto passivo del rapporto tributario è colui in capo al quale si è realizzato il presupposto impositivo. Le ipotesi derogatorie, in cui è ammessa una dissociazione tra il soggetto nei cui confronti si verifica il presupposto impositivo espressivo di capacità contributiva, ed il soggetto tenuto al pagamento delle relative imposte, devono essere tassativamente previste dalla legge e danno luogo alle figure del sostituto di imposta (obbligato al pagamento in luogo di altri) e del responsabile di imposta (obbligato al pagamento insieme con altri) previste dall'art.64 D.P.R. 29 settembre 1973 n.600. La natura pubblicistica ed inderogabile delle norme che disciplinano l'obbligazione tributaria, unitamente alla rilevata esistenza di una espressa riserva di legge in materia di sostituzione tributaria, escludono che l'autonomia negoziale delle parti possa dar luogo ad ipotesi di sostituzione di imposta ulteriori e diverse rispetto a quelle formalmente stabilite dalla legge. Secondo la sentenza, nel caso in esame, la procura negoziale rilasciata da un residente all'estero, al mandatario avvocato ai fini, tra l'altro, della presentazione “delle denunce fiscali ed il pagamento delle relative imposte” inerenti ai redditi da fabbricato di proprietà del mandante, non determina alcuna (inammissibile) sostituzione del soggetto passivo di imposta, ma semplicemente legittima il rappresentante a compiere per conto del rappresentato atti fiscali aventi efficacia nei confronti del rappresentato; è perciò illegittima la cartella emessa nei confronti del mandatario)

diversa è quella che si verifica ove l'atto venga emesso¹⁰ quando il contribuente è ancora vivo e venga a lui notificato *post mortem* (ovviamente non con consegna a mano!).

Si è sostenuto che in caso di emanazione di un avviso (o cartella) a carico di un già defunto l'atto è radicalmente nullo per inesistenza del soggetto contro cui è rivolto, in sostanza l'atto si collocerebbe del tutto fuori dallo schema legale¹¹; la giurisprudenza più recente sembra però essere prevalentemente di diverso avviso.

Le sentenze n. 15417 dell'11 giugno 2008 e n. 16699 dell'8 agosto 2005¹², affermano che ove l'ufficio tributario non abbia contezza della morte del contribuente perché gli eredi non abbiano provveduto alla comunicazione prevista dal secondo comma dell'art. 65 del D.P.R. n. 600 del 1973, legittimamente notifica l'atto impositivo al contribuente defunto nel di lui domicilio fiscale (ed ove ivi non sia reperita persona idonea a ricevere l'atto la notifica può avvenire con il rito degli irreperibili).

In sostanza mi pare si dia per scontato che muoiono le persone fisiche, ma sopravvive "il debitore", nel nostro caso il debitore tributario in quanto l'erede subentra nella stessa posizione del defunto (salvo che in ordine alle sanzioni che si estinguono); sia pure eventualmente con il limite determinato dalla accettazione con beneficio di inventario, e con la possibilità che l'eredità pervenga allo Stato e quindi il debito (almeno quello per i tributi statali) si estingua per confusione.

Dunque l'avviso emesso nei confronti del defunto sembra sia considerato

¹⁰ L'accertamento intestato a persona defunta è affetto da nullità insanabile, rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, in quanto non è configurabile un rapporto tributario con soggetto defunto e quindi giuridicamente inesistente (Comm. trib. centr. 26 novembre 1990, n. 7289, in Comm. trib. centr. 1990, I, 849).

¹¹ Una apertura in questo senso ritengo di scorgerla nella sentenza n.1507 del 27 gennaio 2016: l'avviso di accertamento intestato ad un contribuente deceduto, notificato allo stesso nell'ultimo domicilio, e la stessa notificazione dell'avviso, sono affetti da nullità assoluta ed insanabile, atteso che, a norma dell'art. 65 Dpr 600/73 l'atto impositivo intestato al de cuius può essere notificato nell'ultimo domicilio di quest'ultimo solamente indirizzando la notifica agli eredi collettivamente ed impersonalmente e purché questi, almeno trenta giorni prima, non abbiano comunicato all'ufficio delle imposte le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale. Tale irregolarità della notifica, incide infatti sulla struttura del rapporto tributario, il quale non è evidentemente configurabile nei confronti di un soggetto non più esistente.

¹² Nel caso di specie la Corte ha ritenuto gli avvisi di accertamento IRPEF ed ILOR fossero stati legittimamente notificati al defunto a mani della moglie che era, per altro, unica erede.

valido e deve essere notificato agli eredi secondo le modalità indicate dalla legge. Nulla se mai è la notifica intestata al defunto, se la Amministrazione aveva contezza della morte, ed in questo caso si tratta di un (raro) caso di nullità insanabile che coinvolge all'atto¹³.

Di nullità (nel caso di specie assoluta) si potrebbe dunque parlare solo in caso di emanazione di un atto che applichi sanzioni ad un defunto.

La *fictio iuris* della sopravvivenza del debitore nella persona degli eredi, mi pare invece non possa parlarsi in caso di estinzione di una società commerciale, in quanto la società estinta non ha eredi.

L'ordinanza della Cassazione n. 9030 del 6 maggio 2015 sottolinea "la circostanza, di carattere sostanziale, secondo cui vi sono rilevanti peculiarità proprie dei due diversi settori: estinzione delle società e morte delle persone. Peculiarità che si riflettono in un diverso regime giuridico, ad esempio in una

¹³ Cass. ord. n. 8213 del 8 aprile 2014: per l'avviso di accertamento intestato e diretto ad un contribuente deceduto, l'art. 65 del d.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce che gli eredi del contribuente hanno l'obbligo di comunicare il decesso del loro dante causa e il nominativo di tutti gli aventi causa, in modo che gli Uffici finanziari possano azionare direttamente nei confronti degli eredi le obbligazioni tributarie, il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del "de cuius". Se tale comunicazione è stata eseguita, gli atti impositivi devono essere notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato; se, invece, tale comunicazione non sia stata eseguita, gli atti intestati al dante causa possono essere notificati nell'ultimo domicilio dello stesso, ma devono essere diretti agli eredi collettivamente e impersonalmente e tale notifica sarà efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione predetta. Il rispetto di tale procedimento notificatorio non costituisce dato puramente formale ma, incidendo sul rapporto tributario, perché relativo ad un soggetto non più esistente, è causa di nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso di accertamento; tale procedimento di notificazione, la cui inosservanza comporta la nullità assoluta ed insanabile della notifica e dell'avviso, presuppone tuttavia che l'Amministrazione abbia comunque acquisito la notizia della morte del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge. Però la sentenza delle Sezioni Unite n. 19854 del 5 ottobre 2004 in un caso di nullità della notifica era addebitabile alla amministrazione che aveva notificato l'accertamento ad defunto e non impersonalmente e congiuntamente agli eredi, ha ritenuto applicabile il principio secondo cui la tempestiva proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento sana con effetto processuale ex tunc la nullità della notifica dell'avviso stesso; soggiunge però che la sanatoria non determina il venir meno della decadenza –eventualmente verificatasi medio tempore– della Amministrazione dal potere sostanziale di accertamento. E soggiunge che il contribuente ha l'onere di proporre la avvenuta decadenza della Amministrazione dal potere di accertamento come motivo di impugnazione dell'avviso emanato fuori termine; e non è sufficiente il contribuente deduca genericamente la nullità della notifica (Cfr. la sentenza della Corte n. 17762 del 12 dicembre 2002)

diversa forma di pubblicità degli eventi, e nella posizione stessa di coloro che si possono trovare a rispondere dei debiti dello scomparso; altra è la posizione di un erede rispetto al patrimonio (ed ai debiti) del defunto, altro è la posizione di un socio (ancorché illimitatamente responsabile) o di un amministratore, in riferimento ai rapporti giuridici che hanno fatto capo alla società, cancellata. Perciò non sussiste un interesse sostanziale del Fisco ad ottenere un giudicato nei confronti della società estinta. Essendo pacifico che la pronuncia nei confronti della società (estinta o meno che sia) può giovare al creditore solo nei suoi rapporti con la società stessa (nella specie ormai scomparsa e quindi – tra l'altro – priva di mezzi); mentre non può giovargli nel rapporto con i soci o gli amministratori (che non siano stati chiamati personalmente in causa) in quanto la sentenza emanata nei confronti della società può determinare solo effetti favorevoli nei confronti degli amministratori e dei soci, rimasti estranei al giudizio (e che quindi conservano il pieno diritto alla difesa in giudizio)".

Dunque è inesistente (o insanabilmente nullo) l'atto emesso a carico di una società estinta dopo il decorso del termine di cui al quarto comma dell'art. 28 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, che recita "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese".

3. Seconda postilla: il secondo comma dell'art. 21 *octies*

Ritengo opportuno dedicare qualche specifica considerazione al già ricordato secondo comma dell'art. 21 *octies* introdotto nella legge 241/1990 dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15, art. 14, comma 1, talvolta invocato dai giudici di merito e dalla Amministrazione per affermare la validità di atti emessi con violazione dell'art. 42 Dpr 600/1973; e mi par logico ritenere che non essendo applicabile al diritto tributario il principio di cui al 1° comma dell'art. 21 *octies* deve escludersi anche l'applicazione del secondo comma che del primo costituisce una deroga,

giustificata proprio dalla circostanza che – nel diritto amministrativo “comune” ogni illegittimità dell’atto ne determina, in linea di principio, la invalidità¹⁴.

Nel diritto tributario, invece, ogni nullità discende o da una specifica indicazione della legge, che ha valutato la gravità della violazione, o dalla violazione di un qualche principio fondamentale dell’ordinamento. Dunque è normativamente escluso che la illegittimità sia irrilevante e quindi risulti “palese che il contenuto dispositivo dell’atto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”. Del resto, per restare nell’ambito della nostra attuale riflessione, mi pare si debba escludere che sia indifferente che un atto complesso come l’accertamento tributario sia emesso da un funzionario privo della necessaria qualifica, e quindi – deve presumersi – della necessaria capacità tecnica (altrimenti non si comprenderebbe perché le commissioni di esame universitarie non possano essere composte da bidelli).

Soggiungo che la applicabilità dell’art. 21 *octies* appare anche esclusa dalla circostanza che la illegittimità degli atti tributari è colpita (quando lo è) con una sanzione qualificata di nullità e non di annullabilità (come invece previsto dal primo comma dell’art. 21 *octies*). Ancorché, seguendo la linea in qualche modo tracciata dalla sentenza n. 18488 /2015, si possa affermare che la dizione “nullità” sia impropria e nel diritto tributario sussistano solo atti annullabili.

Nella, invero non numerosa, giurisprudenza della Cassazione che richiama il secondo comma dell’art. 21 *octies*, tale citazione appare un non necessario *obiter* in quando per sorreggere l’affermazione secondo cui la violazione di legge in cui è incorsa la Amministrazione non determina la nullità dell’atto non appare necessario invocare la norma in questione; mentre la norma non viene richiamata in decisioni ove avrebbe potuto invece svolgere un ruolo decisivo in *favor* dell’Erario.

L’esempio più significativo è costituito dalla ipotesi di illegittimità delle cartelle esattoriali (ed in genere degli atti tributari) per l’omessa indicazione del responsabile del procedimento prescritta dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7,

¹⁴ In questo senso è la sentenza della Cassazione n. 24017 del 11 dicembre 2015

comma 2, lett. a).

E' accaduto che un consistente filone di giurisprudenza di merito abbia accolto la tesi secondo cui questa omissione avrebbe determinato la nullità dell'atto.

Si trattava di una prospettazione – a mio avviso – infondata in quanto l'adempimento non tutela un interesse del contribuente di natura tributaria, diretto e sostanziale, ma si inserisce in un complesso di prescrizioni che mirano a facilitare il rapporto informativo diretto con la amministrazione, e la presentazione di eventuali ricorsi¹⁵.

Il legislatore non ha però atteso una pronuncia della Cassazione ed ha preferito intervenire con l'art. 36, comma 4 ter del D.l. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazioni, con L. 28 febbraio 2008, n. 31, che, invece, contempla espressamente la sanzione della nullità nel caso di omessa indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo, ma soltanto in relazione alle cartelle riferite ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008.

La norma aveva l'evidente funzione di ribadire che l'inadempimento relativo agli atti consegnati per la riscossione in epoca anteriore al 1° giugno 2008 era – sul piano della validità dell'atto – irrilevante.

Mi pare perciò poco significativo che la giurisprudenza che si è occupata di atti cui non era applicabile la legge 31/2008, affermandone la validità, abbia richiamato l'art. 21 *octies* o per farne diretta applicazione o per affermare che da esso è ricavabile un principio generale dell'ordinamento¹⁶. Assai più significativo

¹⁵ Non determina quindi la invalidità dell'atto l'omessa indicazione dell'organo o dell'autorità amministrativa presso i quali sia possibile promuovere il riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela (potendo al massimo tale omissione giustificare la tardiva proposizione del ricorso giurisdizionale). Si veda la sentenza n. 15661 del 2014

¹⁶ La giurisprudenza in proposito comprende parecchie decine di sentenze, di cui solo due mi risultano massimate..Cfr. Cass. civ., sez. trib., 15-02-2013, n. 3754 (L'omessa indicazione nella cartella esattoriale del nome del responsabile del procedimento (nel regime anteriore all'entrata in vigore dell'art. 36, 4° comma ter, d.l. 31 dicembre 2007 n. 248, conv. con l. 28 febbraio 2008 n. 31), non determina il vizio di illegittimità della cartella, trattandosi di provvedimento a contenuto vincolato e secondo il principio generale in tema di annullamento degli atti amministrativi applicabile in materia, di cui all'art. 21 *octies*, 2° comma, l. 7 agosto 1990 n. 241, in quanto l'art. 7 l. n. 212 del 2000, sullo statuto del contribuente, è norma *minus quam perfecta* e priva di sanzione); Cass. civ., sez. trib., 21-03-2012, n. 4516 : l'art. 7 l. 27 luglio 2000 n. 212 (statuto dei diritti del contribuente), pur qualificando «tassativo» l'obbligo dell'indicazione del responsabile del

sarebbe stato se si fosse esclusa, in applicazione del 2° comma dell'art. 21 *octies* la nullità di atti cui fosse applicabile la modifica legislativa del 2008.

4. Terza postilla: alcune considerazioni pratiche

Mi pare opportuno affiancare alle considerazioni quasi filosofiche di teoria generale, esposte a conclusione del punto 1, qualche osservazione di carattere pratico circa la portata delle tre sentenze pubblicate il 9 novembre 2015 e le cui massime sono riportate in calce.

Viene innanzi tutto ribadito ancora una volta che la nullità per violazione dell'art. 42 dpr 600/1973 deve essere dedotta già nel ricorso introduttivo, e non può essere rilevata d'ufficio dal giudice. E che ove il contribuente contesti – anche in forma generica – la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di

procedimento negli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione, non precisa in alcun modo la sanzione connessa alla sua violazione, di talché, ove non sia applicabile l'art. 36, 4° comma ter, d.l. 31 dicembre 2007 n. 248 (conv., con modif., l. 28 febbraio 2008 n. 31), *ratione temporis*, occorre far riferimento ai principi generali in tema di annullabilità degli atti amministrativi di cui all'art. 21 *octies* l. 7 agosto 1990 n. 241, in base ai quali si deve escludere che il predetto vizio possa comportare la caducazione della cartella di pagamento, poiché il provvedimento amministrativo è annullabile se «adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza», mentre «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 base a tali principi, la cui ratio va ravvisata nell'intento di sanare, con efficacia retroattiva, tutti gli eventuali vizi procedurali non influenti sul diritto di difesa, va dunque esclusa l'annullabilità di un provvedimento di natura vincolata, per la violazione delle norme del procedimento, in ragione dell'inidoneità dell'intervento dei soggetti, ai quali è riconosciuto un interesse, ad interferire sul suo contenuto.

Vedi altresì la sentenza n. 2365 del 31 gennaio 2013: "occorre inoltre considerare l'argomento dirimente secondo cui i vizi di legittimità del ruolo, denunciati dal ricorrente, non potrebbero, in ogni caso, privare di validità l'atto tributario: come è stato esattamente rilevato da questa Corte, infatti, la "natura vincolata" degli atti meramente esecutivi, quali il ruolo e la cartella di pagamento- nella formazione e redazione dei quali non sono ravvisabili margini di discrezionalità amministrativa-, legittima l'applicazione del generale principio di irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento (riconducibili anche alla omessa indicazione degli elementi previsti dalla L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 2, lett. a - b) atteso che la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 21 *octies*, il quale, allo scopo di sanare con efficacia retroattiva tutti gli eventuali vizi procedurali non influenti su 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 il suo contenuto dispositivo non avrebbe comunque potuto essere diverso da quello in concreto adottato (cfr. Corte Cass. 5 sez. 21.3.2012 n. 4516 con riferimento alla cartella di pagamento).

La sentenza n. 3142 /2014 ritiene la nullità di un avviso di accertamento emesso senza rispettare il termine dilatorio di 60 giorni dalla consegna del verbale, nonostante la Amministrazione avesse invocato l'art. 21 *octies*.

accertamento ad emanare l'atto (art. 42 dpr 600/1972), è onere della Amministrazione che ha immediato e facile accesso ai propri dati fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato¹⁷. E fin qui nulla di nuovo. Salvo che viene (definitivamente?) superata la concezione espressa da Cass. civ., sez. II, 10 maggio 2010, n. 11283, che aveva posto l'onere della prova a carico di chi contesti la qualifica del funzionario che emana l'atto sfavorevole¹⁸

Assai significativa è la puntualizzazione secondo cui la qualifica di funzionario della terza area del delegante e del delegato deve essere posseduta ed essere verificabile attraverso la indicazione nominativa del funzionario cui venga eventualmente conferita delega non essendo sufficiente "sia in caso di delega di firma sia in caso di delega di funzione l'indicazione della sola qualifica professionale del destinatario della delega, senza alcun riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Sono perciò illegittime le deleghe impersonali, anche "*ratione officii*" prive di indicazione nominativa del soggetto delegato. E tale illegittimità si riflette sulla nullità dell'atto impositivo" (sentenza n. 22803 2015).

Semberebbe di poter da ciò dedurre che quando la sottoscrizione manchi del

¹⁷ Invece per quanto attiene alle cartelle esattoriali l'omessa sottoscrizione della cartella di pagamento da parte del funzionario competente non comporta l'invalidità dell'atto, la cui esistenza non dipende tanto dall'apposizione del sigillo o del timbro o di una sottoscrizione leggibile, quanto dal fatto che tale elemento sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere di emetterlo, tanto più che, a norma dell'art. 25 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, la cartella, quale documento per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli, deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero competente, che non prevede la sottoscrizione dell'esattore, ma solo la sua intestazione e l'indicazione della causale, tramite apposito numero di codice (Cass 5 dicembre 2014 n. 25773).

¹⁸ L'opponente ad ordinanza-ingiunzione di pagamento di somme a titolo di sanzione amministrativa, il quale ne deduca l'illegittimità per insussistenza della delega di firma in capo al funzionario che, in sostituzione del prefetto o del vice-prefetto vicario, ha emesso il provvedimento, ha l'onere di provare detto fatto negativo, con la conseguenza che, nel caso in cui non riesca a procurarsi la pertinente relativa attestazione da parte dell'amministrazione, è tenuto comunque a sollecitare il giudice ad acquisire informazioni ex art. 213 c.p.c. ovvero ad avvalersi dei poteri istruttori di cui all'art. 23, 6 comma, l. 24 novembre 1981 n. 689, presso l'amministrazione medesima, la quale non può esimersi dalla relativa risposta; ne consegue ulteriormente che, se l'opponente rimanga del tutto inerte processualmente, la presunzione di legittimità che assiste il provvedimento sanzionatorio non può reputarsi superata

tutto, o sia illeggibile e non accompagnata dalla indicazione delle generalità del sottoscrittore, alla Amministrazione non sia consentito fornire la prova che l'atto promani da un soggetto legittimato. Non essendo sufficiente la indicazione dell'ufficio che il firmatario illeggibile ricopre.

Anche qui viene superata l'indicazione in senso contrario contenuta in un precedente: (Cass.18 giugno 2003, n. 9779), secondo cui l'accertamento tributario, in quanto atto amministrativo scritto, è esistente ogni qual volta il documento per l'insieme delle circostanze di fatto che ne accompagnano la formulazione, sia inequivocabilmente riferibile all'organo amministrativo titolare del potere nel cui esercizio è stato adottato; e tale valutazione costituisce accertamento di fatto devoluto al giudice di merito, che ben può ritenere l'esistenza dell'atto anche ove facciano difetto il sigillo, o timbro dell'ufficio, o non sia leggibile la firma del titolare dell'ufficio; l'apposizione del sigillo e l'uso della carta intestata sono infatti profili esteriori del documento e non requisiti essenziali per la sua esistenza; del pari la leggibilità della firma non è indispensabile per l'imputabilità della volontà dichiarativa al titolare dell'ufficio, e quindi per l'esistenza dell'atto amministrativo.

Invece, ove l'atto rechi l'indicazione nominativa del firmatario, all'Ufficio è consentito fornire nel corso del giudizio la prova della qualifica, e forse anche produrre la delega. In questo senso si può richiamare Cass. 10 luglio 2013, n. 17044, secondo cui, in caso di contestazione, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare la sussistenza della delega, sebbene non necessariamente dal primo grado, "visto che si tratta di un atto che non attiene alla legittimazione processuale, avendo l'avviso di accertamento natura sostanziale e non processuale".