



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**5**

**2016**

## PARTE SECONDA

### La categoria della nullità nel diritto tributario (nota a Cassazione, sent. n. 18448 del 2015) \*

di Maria Lembo

Avvocata e Dottoranda in Diritto ed Impresa

L.U.I.S.S. Guido Carli

#### ABSTRACT

*Italian law distinguishes several categories of invalidity, having peculiarities in each branch of law where they occur. The article examines the specific prerogatives of nullity in the tax law, in the light of The ruling of The Supreme Court n. 18448 of 2015, analyzing discipline differences from the same civil and administrative category, that are in relationship of species to genus.*

#### SINTESI

*L'invalidità degli atti giuridici è fenomeno comune a tutti i settori dell'ordinamento giuridico, presentando specifiche peculiarità in ragione del ramo del diritto in cui si manifesta. L'articolo esamina la categoria della nullità nel diritto tributario, alla luce della pronuncia della Corte di Cassazione n. 18448 del 2015, ponendo in evidenza le differenze di disciplina rispetto ai corrispondenti istituti del diritto civile ed amministrativo, con i quali sussiste un rapporto di species a genus.*

SOMMARIO: 1. Sussiste nell'ordinamento giuridico una nozione unitaria di invalidità? – 2. Caratteri distintivi della categoria della nullità nel diritto tributario: Corte di Cassazione, sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015 – 3. Considerazioni conclusive.

#### 1. Sussiste nell'ordinamento giuridico una nozione unitaria di invalidità?

L'invalidità può essere definita, in generale, come l'irregolarità di un atto che si sostanzia in una più o meno grave inosservanza di norme giuridiche, comportando la nullità o l'annullabilità dello stesso. Si tratta di un fenomeno comune a tutti i settori dell'ordinamento, che assume però peculiarità specifiche in ragione del settore in cui si manifesta.

Le forme di invalidità dell'atto tributario, anche ove indicate dal legislatore sotto il *nomen* di nullità, sono invero alquanto differenti rispetto alla corrispondenti categorie degli altri rami dell'ordinamento, quali quelle civilistiche ed amministrativistiche. Tale assunto è stato, da ultimo, affermato nella pronuncia

della Corte di Cassazione n. 18448 del 18 settembre 2015, che *expressis verbis* ritiene non applicabili al diritto tributario le regole del diritto amministrativo e del diritto civile in tema di invalidità del provvedimento.

In particolare, nell'intento di dimostrare che la categoria dell'invalidità presenta proprie peculiarità in ogni branca del diritto ed in specie nel diritto tributario, la Corte ricorre ad un'analisi comparata della nullità del provvedimento amministrativo con la nullità del diritto civile<sup>1</sup>.

Appare dunque utile, preliminarmente, rimarcare le differenze che connotano la disciplina della nullità civilistica dalla nullità degli atti amministrativi.

Nel diritto civile si suole distinguere tra:

- nullità testuali, derivanti direttamente dalla legge;
- nullità strutturali, che riguardano i difetti strutturali del contratto (art. 1418,2 c.c.)<sup>2</sup>;
- nullità virtuali, che discendono dalla contrarietà a norme imperative (art. 1418,1 c.c.).

Quest'ultima tipologia di nullità, diversamente, non è presente nel diritto

---

<sup>1</sup> Per approfondimenti sulla nullità civilistica, cfr. C. M. BIANCA, *Diritto Civile*, 3, Il Contratto, 613 ss., S. RODOTA', *I saggi, Il codice civile e il processo costituente europeo*, in *Riv. Crit. Dir. Priv.*, 2005 I, 98 e ss., C. SCOGNAMIGLIO, *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, Napoli, 1969, 349 ss., F. MESINEO, *Annullabilità ed annullamento (diritto privato)* in *Enc. Dir.*, II, 470; M. F. TOMMASINI, *Invalidità*, *Enc. Dir.* XXII, Milano 1972, 576; F. CARINGELLA, G. DE MARZO, *Il contratto*, Milano, 2007, 778; R. SACCO - G. DE NOVA, *Il contratto*, Trattato di diritto civile, diretto da R. SACCO, Torino, 486; F. GALGANO in F. GALGANO, F. PECCENINI, M. FRANZONI, D. MEMMO, D. CAVALLO, R. BORGIA, *Simulazione, nullità del contratto, annullabilità del contratto*, in *Commentario del codice civile* A. SCIALOJA- G. BRANCA (a cura di) F. GALGANO, Bologna-Roma 1998; V. SCALISI, *Invalidità e inefficacia. Modalità assiologiche della negozialità*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2003, 205; CONSO, *Il concetto e le specie di invalidità*, Milano 1955, 61 ss.; F. DI MARZIO, *La nullità del contratto*, Cedam, 1999, 102; G. PASSAGNOLI, *Nullità speciali*, Giuffrè, 1995; G.B. FERRI, *Nullità parziale e clausole vessatorie*, in *Riv. dir. comm.* 1977, I, 11.; P.M. PUTTI, *La nullità parziale*, Roma, 2002; A. G. DIANA, *La nullità parziale del contratto*, Milano, 2004; F. VENOSTA, *Le nullità contrattuali nell'evoluzione del sistema*, Milano, 2004; M. MANTOVANI, *Le nullità ed il contratto nullo*, in *Trattato del Contratto* diretto da V. ROPPO, *Rimedi*, IV, Vol. I, 2006, 11; A. GENTILI, *Nullità, annullabilità, inefficacia (nella prospettiva del diritto europeo)* in *I contratti* 2003, 202.

<sup>2</sup> Nel diritto civile viene in rilievo una nullità strutturale (art. 1418,2 c.c.) ove vi sia la mancanza di uno dei requisiti del contratto indicati nell'art. 1325 c.c. In particolare, è causa di nullità la mancanza di accordo tra le parti, il difetto di causa o dell'oggetto, ovvero della forma richiesta *ad substantiam* (cd. "nullità strutturali pure"). Inoltre, è prevista la nullità del contratto, e dunque del negozio, per illiceità della causa o del motivo quando determinante e comune ad entrambe le parti.

amministrativo<sup>3</sup>, le cui norme, poiché pubblicistiche, hanno tutte carattere di imperatività<sup>4</sup> configurandosi invece, in caso di loro inosservanza, l'ipotesi di annullabilità per violazione di legge.

Peraltro nella vigenza del codice civile del 1865, era prevalente la tesi secondo la quale gli atti adottati dagli organi pubblici, benché illegittimi, erano sempre efficaci: in altri termini, la sola forma di invalidità dell'atto amministrativo era l'annullabilità<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Per approfondimenti sulla nullità nel diritto amministrativo cfr. A. BARTOLINI, *La nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, Torino, 2002; E. CANADA BARTOLI, *L'inapplicabilità degli atti amministrativi*, Milano, 1950; R. CARANTA, *L'inesistenza dell'atto amministrativo*, Milano, 1990; A. CARBONE, *La nullità e l'azione di accertamento nel processo amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2009, 795 ss.; F. CARNELUTTI, *Teoria generale del diritto*, III ed., Roma, 1951; E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2008; V. CERULLI IRELLI, L. DE LUCIA, *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009; A. CIOFFI, *Giudicato sul silenzio e "nullità" del provvedimento successivo*, intervento al Convegno *L'azione di nullità ed il giudice amministrativo*, Siena 22-23 giugno 2007; D. CORLETTI, *La patologia del potere (e i rimedi)*, in M. SPASJANO, e altri, *La pubblica amministrazione e il suo diritto*, Bologna, 2012, 361; G. CORSO, *Validità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 94; G. CREPALDI, *La nullità del provvedimento per violazione od elusione del giudicato: profili sostanziali e processuali*, in *Foro amm. - Cons. St.*, 2011, 3720; M. D'ORSOGNA, *La nullità del provvedimento amministrativo*, in V. CERULLI IRELLI, *La disciplina generale dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, 368 ss.; A. DE VALLES, *La validità degli atti amministrativi*, Roma, 1917; E. GAETANI, *La nullità del provvedimento amministrativo per violazione o elusione del cosiddetto giudicato cautelare*, in *Foro amm. - TAR*, 2008, 11, 3195; C.E. GALLO, *La nullità del provvedimento amministrativo*, nota a *Cons. St.*, sez. V, 19 settembre 2008, n. 4522, in *Urb. app.*, 2009, 190; M.S. GIANNINI, *Atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, 157; F. LUCIANI, *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo*, Torino, 2010; M.L. MADDALENA, *Comportamenti amministrativi e nullità provvedimento: prospettive di tutela tra g.o. e g.a.*, in *Dir. amm.*, 2007, 3, 543; A. MASI, *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859; B.G. MATTARELLA, *Il provvedimento*, in S. CASSESE, *Trattato di diritto amministrativo*, II, pt. gen., t. 1, Milano, 2003, 797; L. MAZZAROLLI *Sulla disciplina della nullità dei provvedimenti amministrativi (art. 21 septies della l. n. 241 del 1990, introdotto con la legge n. 15 del 2005)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 543; N. PAOLANTONIO, *Nullità dell'atto amministrativo*, *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2008, 855 ss.; A. PIRAS, *Invalidità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1972, 599; D. PONTE, *La nullità del provvedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2007; E. PRESUTTI, *I limiti del sindacato di legittimità*, Milano, 1911; L. PUCCINI, *Studi sulla nullità relativa*, Milano, 1967; R. VILLATA, *L'atto amministrativo*, in L. MAZZAROLLI e altri, a cura di, *Diritto amministrativo*, II ed., Bologna, 2005, 818; M. RAMAJOLI, *Legittimazione ad agire e rilevanza d'ufficio della nullità*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 999; O. RANELLETTI, A. AMORTH, *Atti amministrativi*, in *N.ss.D.I.*, vol. I, t. 2, 1486; A. ROMANO TASSONE, *L'azione di nullità e il giudice amministrativo*, in *www.giust-amm.it*; R. SANTI, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1930, 216; B. SASSANI, *Riflessioni sull'azione di nullità*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 269; F. SATTA, *Atto Amministrativo*, in *Enc. giur.*, IV, Roma, 1988, ad vocem; R. TOMMASINI, *Nullità, (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 889; P.M. VIPIANA, *Invalidità, annullamento d'ufficio e revoca degli atti amministrativi*, Padova, 2007, 15.

<sup>4</sup> L'imperatività in tale branca del diritto, secondo l'orientamento maggioritario che appare condivisibile, è connotata sia delle norme procedurali e sostanziali che garantiscono l'osservanza dei principi costituzionali, che di quelle che governano l'azione amministrativa, nonché delle norme che ne costituiscono invero e concretizzazione.

<sup>5</sup> Per la tesi secondo cui nel nostro sistema non potesse configurarsi la nullità, essendo l'annullabilità l'unica forma di invalidità dell'atto amministrativo, cfr. M.S. GIANNINI, voce *Atto*

E' solo a seguito del codice civile del 1942, che la nullità venne disciplinata come istituto generale accanto all'annullamento degli atti, ammettendosi la configurazione di ipotesi speciali di nullità, espressamente previste dalla legge: si trattava dei casi in cui era lo stesso legislatore a qualificare nullo un atto amministrativo.

Al di fuori delle ipotesi di nullità testuale, e cioè di nullità espressamente comminata dalla legge, la giurisprudenza ha spesso ricondotto, in ipotesi caratterizzate dalla mancanza di elementi essenziali idonei ad imputare l'atto alla stessa Amministrazione, la categoria della nullità nel concetto di inesistenza.

Per molto tempo, pertanto, nel diritto amministrativo si è assistito ad un sovrapporsi delle distinte categorie della nullità e dell'inesistenza, oggi invece distinte alla luce della nuova definizione normativa di nullità, introdotta dalla legge l. 11 febbraio 2005, n. 15<sup>6</sup>.

In particolare, l'attuale art. 21 *septies* della l. 18 agosto del 1990, n. 241, introdotto dalla n. 15 del 2005, stabilisce che *"è nullo il provvedimento 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 previsti dalla legge"*.

Si tratta di una previsione legislativa molto ampia, che discostandosi dal regime della nullità previsto nel codice civile, non indica con puntualità i requisiti del provvedimento, la cui mancanza è causa di nullità dello stesso. E' dunque discusso il significato da attribuire all'espressione "elementi essenziali" del provvedimento amministrativo la cui mancanza è causa di nullità.

In merito, un orientamento di derivazione civilistica, costruisce la nullità del provvedimento facendo ricorso ai principi che il codice civile ha dettato per il contratto, analizzando se essi possano trovare applicazione nel diritto amministrativo.

---

*amministrativo*, in *Enc. dir.*, 183 ss.

<sup>6</sup> La differenza tra un atto nullo ed inesistente deve individuarsi su di un piano giuridico: l'atto inesistente esiste solo materialmente come *quid facti* e non è suscettibile di sanatoria; l'atto nullo, al contrario, presentando sempre qualche carattere esteriore dell'atto amministrativo, è pur sempre riferibile alla P.A. e potrà essere eseguito (malgrado il suo vizio di nullità) e talora sanato.

In dettaglio, con riguardo al primo requisito previsto dall'art. 1325 c.c. (l'accordo), si afferma che esso è incompatibile con il provvedimento amministrativo, poiché quest'ultimo è essenzialmente atto che proviene da un solo soggetto (la Pubblica Amministrazione) Di contro, si sottolinea che l'art. 21 *septies* della l. n. 241 del 1990 prevede la nullità per difetto assoluto di attribuzione, che ricorre senz'altro qualora il provvedimento non sia stato reso da un organo dell'amministrazione o, comunque, da un soggetto investito di pubblici poteri<sup>7</sup>.

Viceversa, la volontà assume, sia nel modello negoziale che in quello pubblicistico, un ruolo costitutivo fondamentale (benché, nella prospettiva pubblicistica, vada considerata nel suo tradursi in atto attraverso una precisa sequenza procedimentale). In particolare, nell'ambito del procedimento amministrativo tutti i fattori che possano incidere sul corretto *iter* formativo della volontà dell'amministrazione, quali errore violenza e dolo, si traducono in altrettanti cause di invalidità del provvedimento per eccesso di potere.

Quest'ultima categoria, di creazione giurisprudenziale è comprensiva di tutte le ipotesi in cui si verifica uno sviamento della funzione giustificativa del provvedimento dal fine pubblico che la norma impone di perseguire, includendo, dunque, anche l'ipotesi di errore o travisamento dei fatti acquisiti (spontanei o indotti da terzi), o di coartazione della volontà dell'organo deputato a decidere.

In merito al requisito della causa dell'atto, si osserva che nel diritto civile vige il principio della libertà dei fini, fermo restando il controllo di meritevolezza degli interessi nei contratti c.d. atipici.

Contrariamente, nel diritto amministrativo tale requisito ha una valenza del tutto marginale, posto che il principio di legalità governa l'azione amministrativa, rendendo i poteri dell'amministrazione vincolati alla tutela di un determinato

---

<sup>7</sup> Con riguardo all'ipotesi di difetto assoluto di attribuzione, si discute se sia ricompresa in tale fattispecie l'ipotesi in cui un potere pubblicistico incida su di un diritto ritenuto fondamentale dal nostro ordinamento costituzionale. Ciò in quanto, la Corte di Cassazione per lungo tempo ha affermato che, in tali casi, sussistesse la giurisdizione del giudice ordinario, non essendo suscettibili di degradazione i diritti fondamentali protetti da norme imperative, in tutti i casi in cui l'esercizio del potere si ponga al di fuori dei limiti previsti dal nostro sistema costituzionale. Successivamente però, con sentenza del 27 aprile 2007, n. 140, la Corte Costituzionale ha stabilito che non vi è alcuna preclusione a che il giudice amministrativo conosca anche della lesione di diritti fondamentali.

interesse pubblico, con conseguente nominatività degli atti amministrativi.

*Ex adverso*, mentre nel diritto privato il motivo di norma è irrilevante, tranne sia espresso come scopo o motivo determinante negli atti di liberalità, o si traduca in clausole accidentali (condizione, termine e *modus*), ovvero, se comune ed essenziale, sia illecito o teso ad eludere norme imperative, esso assume un rilievo determinante in ambito amministrativo, costituendo il fine pubblico cui ogni provvedimento è preordinato.

In ragione di tale rilievo assunto dalla motivazione nell'ambito del diritto amministrativo, si è posto, dunque, il problema di stabilire se essa sia un elemento essenziale del provvedimento, la cui mancanza possa dar luogo a nullità. Invero, dalla necessità dell'esplicazione dei motivi nella motivazione, prevista espressamente all'art. 3 della legge 241 del 1990, deriva il differente vizio della annullabilità, per violazione delle norme sul procedimento.

Quanto all'oggetto, il combinato disposto degli artt. 1418 e 1346 del codice civile commina la nullità nell'ipotesi in cui esso sia illecito, cioè risulti contrario alla legge, all'ordine pubblico o al buon costume, inoltre esso determina la nullità del negozio, ove risulti del tutto indeterminato ed indeterminabile o impossibile.

E' proprio in tale ambito, dunque, che emerge la più marcata differenza tra negozio giuridico privato e provvedimento amministrativo, posto che il provvedimento non ha ad oggetto il bene della vita su cui l'atto produce i suoi effetti, bensì una statuizione con cui si autorizza, si concede, si espropria, si ordina, si nega alcunché a soggetti determinati o determinabili. Discorrere di liceità, determinabilità, possibilità dell'oggetto del provvedimento ha un senso solo se riferito al bene della vita, inteso come oggetto mediato del provvedimento, perché rinvia la sua ragion d'essere in una statuizione provvedimentoale. Tali fattispecie, peraltro, sono di norma sanzionate con l'annullabilità.

Altro elemento essenziale del negozio è costituito dalla forma, allorché questa è prescritta dalla legge a pena di nullità. Secondo la dottrina e la giurisprudenza amministrativa, anche in mancanza di una norma espressa, il provvedimento amministrativo deve necessariamente avere una forma scritta, in quanto si tratta

di un atto partecipativo che richiede, per la sua destinatarietà, tale modalità di esternazione.

Parte della giurisprudenza peraltro, tende a ricondurre le ipotesi di inosservanza di forme fissate ad *substantiam* nei casi di annullabilità per violazione di legge. Altro orientamento, invece, configura tale ipotesi nell'ambito della carenza di potere in concreto. Questa scuola di pensiero (cosiddetta pubblicistica) critica l'elaborazione teorico-sistemica di stampo privatistico poiché, privilegiando l'aspetto strutturale del provvedimento, trascurerebbe l'aspetto sostanziale del potere esercitato.

Ad avviso della tesi pubblicistica, di contro, gli elementi del provvedimento amministrativo, la cui mancanza dà luogo ad invalidità, ai sensi dell'art. 21 *septies* della legge n.241 del 1990, andrebbero individuati secondo i principi che sono propri ed esclusivi del diritto amministrativo. Del resto, conferma dell'autonomia del diritto amministrativo rispetto al diritto civile si è avuta nella legislazione più recente che, da un lato, ha attribuito rilievo pubblicistico all'obiettiva inerenza di date attività (pur se non svolte da enti od organi amministrativi) a soddisfare interessi pubblici e, dall'altro, ha ammesso che anche l'attività negoziale dell'amministrazione possa essere volta a realizzare fini pubblici<sup>8</sup>.

Proseguendo nell'esame sulla disciplina delineata dall'art. 21 *septies*, altro vizio comportante la nullità del provvedimento amministrativo è il difetto assoluto di attribuzione. Secondo l'opinione prevalente ciò ricorrerebbe sia nelle ipotesi di inesistenza di una norma attributiva del potere alla P.A. (carenza assoluta di potere), che in quelle di incompetenza assoluta<sup>9</sup>.

Infine, comporta nullità l'elusione e violazione del giudicato, ipotesi le cui questioni, sono attribuite dal secondo comma dell'art. 21 *septies* della legge n.241 del 1990 alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

---

<sup>8</sup> Per approfondimenti alle critiche mosse alla tesi favorevole a costruire l'invalidità del provvedimento alla stregua dell'invalidità del negozio giuridico privato, v. R. VILLATA, *L'atto amministrativo*, in *Diritto amministrativo*, Bologna, 2005, 818.

<sup>9</sup> L'incompetenza assoluta ricorre nelle ipotesi in cui sussiste una norma attributiva del potere ad un plesso amministrativo, ma il provvedimento risulta adottato da organo appartenente ad altro plesso amministrativo. Essa si distingue dall'incompetenza relativa, prevista all'art. 21 *octies* della l. 241 del 1990 quale causa di annullabilità del provvedimento, che ricorre, invece, nelle ipotesi in cui sussiste una norma attributiva del potere ad un plesso amministrativo ed il provvedimento è adottato da organo sebbene incompetente, appartenente allo stesso plesso amministrativo.

Sinteticamente enucleate le ipotesi di nullità nell'ambito del diritto amministrativo, occorre ora comparare il regime giuridico ad esse applicabile, rispetto a quello civilistico.

Come è noto, l'azione di nullità è azione dichiarativa. Il processo amministrativo è stato, invece, costruito sul modello impugnatorio, che attraverso l'azione di annullamento elimina dal mondo del diritto l'atto gravato. Pertanto, prima dell'introduzione del codice del processo amministrativo, era discusso se fosse possibile esperire un'azione dichiarativa di nullità con efficacia *erga omnes*.

Attualmente, l'azione di accertamento è prevista all'art. 31 c.p.a., ma occorre temperare le regole processuali e sostanziali civilistiche, quali la generalizzata legittimazione ad agire, la rilevabilità di ufficio, la convalida, la conversione e la prescrizione con i principi propri del processo amministrativo.

In particolare, la regola secondo cui legittimazione ad agire per la dichiarazione di nullità spetta a chiunque vi abbia interesse nel diritto amministrativo, comporta che essa debba essere riconosciuta ai soli portatori di un interesse qualificato, concreto ed attuale, che abbiano subito una lesione dal provvedimento.

Per quanto concerne la rilevabilità di ufficio, il codice del processo amministrativo l'ha espressamente prevista, ma tale potere officioso del giudice differisce da quello esercitabile nell'ambito del giudizio civile, che opera all'interno dei limiti dell'oggetto del giudizio e del potere dispositivo delle parti. La giurisprudenza amministrativa<sup>10</sup>, infatti, ha ritenuto il potere di rilevazione *ex officio* della nullità, del tutto svincolato dai limiti del *thema decidendum*, in quanto riconducibile ad una giurisdizione oggettiva da esercitare a tutela dell'interesse della legge.

Non è invece ammissibile la convalida dell'atto; piuttosto, l'Amministrazione nella riedizione del potere, potrà rinnovare l'atto nullo, rimuovendo il vizio da cui era affetto (ma ciò con efficacia *ex nunc*).

La conversione dell'atto, nella logica del principio di conservazione degli atti,

---

<sup>10</sup> In tal senso, *ex multis*, cfr. Consiglio di Giustizia amministrativa per la Regione siciliana, 27 luglio 2012, n. 721.

pone, invece, minori problemi dal punto di vista applicativo, comportando la modifica legale dello stesso ed il contestuale rispetto dello scopo sostanziale.

Per quanto concerne l'imprescrittibilità dell'azione di nullità civilistica, essa va coniugata con il principio di stabilità e certezza dell'azione amministrativa che di norma conosce l'opposta regola della decadenza.

Il giudizio amministrativo di accertamento della nullità confligge con le caratteristiche di imprescrittibilità dell'azione, estesa anche agli atti posti in essere in violazione di norme inderogabili dell'ordinamento (art. 1418 co.1 cc, nullità cd. "virtuale"), che contraddistingue la disciplina civilistica.

I provvedimenti amministrativi, infatti, in ragione di esigenza di certezza dell'ordinamento, sono assistiti da una presunzione di validità, superabile soltanto ove la contestazione intervenga nei ristretti termini decadenziali previsti dalla legge ed il giudice, in accoglimento della domanda, pronunci sentenza demolitoria (l'illegittimità, invero, può essere accertata a fini risarcitori a prescindere dai termini di decadenza, ma tale accertamento non influisce sui termini del provvedimento)<sup>11</sup>.

Dall'analisi che precede risulta, dunque, la non sovrapposibilità della categoria civilistica della nullità con quella prevista nell'ambito del diritto amministrativo.

Diverse sono le cause che originano tali invalidità e differente è il regime ad esse applicabile.

## **2. Caratteri distintivi della categoria della nullità nel diritto tributario: Corte di Cassazione, sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015**

Con specifico riferimento alla materia tributaria, la legge prevede quale unica forma di invalidità dei provvedimenti che presentino vizi sia di natura formale che sostanziale, la nullità<sup>12</sup>. L'annullabilità è invece demandata in via esclusiva

<sup>11</sup> Cfr. Consiglio di Stato, 3 marzo 2014, n. 993.

<sup>12</sup> Per approfondimenti sulla nullità in materia tributaria cfr. A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, Relazione al convegno "Discussioni sull'oggetto del processo tributario", Teramo, 16 ottobre 2014, in *Rassegna tributaria*, 2015, fasc. 1, 59-97; I. M. RUGGERI, *Inapplicabilità all'atto impositivo del principio di non annullabilità per vizi di forma e/o del procedimento* in *Corriere tributario*, 2015, fasc. 29, 2285-2290; A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità* in *Rivista di diritto tributario*, 2014, fasc. 3, pt. 1, 251-264; E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità* in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2014, fasc. 3, pt. 1, 328-380;

all'esercizio di poteri di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>13</sup>.

Il regime della nullità in tale branca del diritto è delineato all'art. 61, comma 2 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 21 del d.lgs 31 dicembre del 1992, n. 546, che richiede di far valere il vizio entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto direttamente impugnabile che lo contiene, o del primo atto direttamente impugnabile sul quale l'antigiuridicità di un atto presupposto non direttamente

---

G. MARINO, *Il principio del contraddittorio tributario tra abuso di diritto, abuso di potere e diritto dell'Unione Europea*, Nota a Cass. sez. V 5 novembre 2013, n. 24739 in *Giurisprudenza commerciale*, 2014, fasc. 4, pt. 2, 570-589; M. CANTILLO, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, Relazione al convegno "Giustizia tributaria e giusto processo", Milano, 30 novembre 2012 in *Rassegna tributaria*, 2013, fasc. 2, pt. 2, 395-403; A. CARDON, *Non impugnabilità delle delibere consortili e nullità della cartella emessa da Consorzio non legittimamente costituito*, Nota a Comm. Prov. - Siena sez. II 23 ottobre 2012, n. 139 in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013, fasc. 2, 160-167; F. FARRI, *Senso e portata delle previsioni espresse di nullità nelle leggi tributarie*, Nota a Cass. sez. tribut. 12 settembre 2012, n. 15221 in *Rivista di diritto tributario*, 2013, fasc. 3, pt. 2, 122-167; S. ZAGA', *La regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi vincolati ed il vizio di motivazione della cartella di pagamento* Nota a Cass. sez. tribut. 31 gennaio 2013, n. 2373 in *Diritto e pratica tributaria*, 2013, fasc. 3, pt. 2, 463-484; V. AZZONI, *Irregolarità, nullità e inammissibilità nella proposizione del giudizio tributario* in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2012, fasc. 12, pt. 2, 887-889; F. CIANI, L. SCIME', *Processo tributario: ultrattività dei vizi (invalidanti) delle attività istruttorie (nullità derivate)* in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2012, fasc. 21, 1514-1518; S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, Nota a Cass. sez. tribut. 18 gennaio 2012, n. 631 in *Rassegna tributaria*, 2012, fasc. 4, 1007-1015; M. G. ORTOLEVA, *La portata invalidante dell'omessa indicazione del responsabile del procedimento negli atti dell'agente della riscossione diversi dalla cartella di pagamento*, Nota a Comm. Prov. - Pescara sez. I 30 giugno 2009, n. 248 in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, fasc. 4, 363-372; V. D'AGOSTINO, *Sono nulle anche le cartelle di pagamento prive dell'indicazione del responsabile del procedimento emesse prima del 1° giugno 2008*, Nota a Comm. Prov. - Bari sez. IX 14 maggio 2008, n. 101 in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2009, fasc. 2, 135-140; S. ZAGA', *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012.

<sup>13</sup> Non mancano tuttavia autori secondo cui l'annullabilità può venire in rilievo anche in sede giudiziale, ex multis, A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su accertamento sintetico, indici Istat e diritto alla riservatezza*, in *Fisco*, 2014, 1319 ss. In particolare, l'Autore, ritenendo applicabili al diritto tributario, le regole disciplinanti le invalidità amministrative, sostiene violazioni, quali ad esempio, quella della regola del «contraddittorio anticipato», possano essere sanzionate "per il tramite dell'istituto dell'annullabilità, secondo la previsione dell'art. 21-octies, 2 comma, della l. n. 241 del 1990. L'annullabilità del provvedimento, infatti e per un verso, garantisce il ricorrente giacché dà corpo al suo diritto potestativo, in maniera non dissimile, d'altra parte, alla garanzia che gli discenderebbe dall'accertamento della nullità del provvedimento impugnato; per un altro verso e al contempo, però, consente al giudice di prendere in considerazione l'interesse dell'amministrazione tradotto nell'atto contestato e dunque lo abilita a verificare se il vizio procedimentale lamentato dal privato si sia davvero tradotto in una vulnerazione sostanziale dei suoi interessi. La norma richiamata, in buona sostanza, permette che la verifica giudiziale non si fermi al vizio e lo apprezzi in termini meramente formali, ma impone che quella verifica relazioni il vizio medesimo al contenuto effettivo ed al contenuto ipotetico del provvedimento, secondo una modalità mista di giudizio: storica e prognostica al tempo stesso, con una delibazione dei fatti funzionale non all'accertamento della fondatezza del credito preteso, ma alla verifica della legittimità del provvedimento medesimo. Con un giudizio, insomma, volto a tutelare anche l'interesse dell'amministrazione qualora quello sostanziale del contribuente non risulti in concreto leso dal vizio procedimentale".

impugnabile si riverbera<sup>14</sup>.

Si tratta, invero, di categoria che presenta connotati alquanto diversi sia da quelli della nullità di diritto civile, che da quella amministrativistica.

In primo luogo, tale forma di invalidità non è rilevabile d'ufficio dal giudice. Difatti, difettando in materia tributaria una norma che attribuisca al giudice un potere di rilevanza d'ufficio delle nullità, analoga all'art. 1421 c.c. ed all'art. 31, comma 4, d.lgs. n. 104 del 2010 (c.p.a.), il vizio di nullità dei provvedimenti tributari deve essere fatto valere necessariamente dal contribuente, con specifico motivo di ricorso proposto innanzi alle Commissioni tributarie provinciali, nel termine di decadenza di cui all'art. 21 del d.lgs n. 546 del 1992.

Alla mancata tempestiva impugnazione dell'atto, consegue il definitivo consolidarsi della pretesa tributaria e nessun vizio può, successivamente, essere invocato nel giudizio avverso l'atto consequenziale o, emergendo dagli atti processuali, essere rilevato d'ufficio dal giudice.

Ciò in quanto, in ragione del rispetto del principio tra il chiesto e il pronunciato, il giudice non può rilevare nullità diverse da quelle rigidamente prospettate nel ricorso introduttivo di primo grado, né successivamente a tale momento è consentito al contribuente far valere vizi di nullità non contestati: diversamente, si determinerebbe un mutamento delle deduzioni o un inserimento di temi d'indagine nuovi. Tale assunto è stato ribadito dalla Corte di Cassazione, sez. 5°, che con sentenza n. 18848 del 18 settembre 2015, ha escluso che un motivo di invalidità potesse esser proposto per la prima volta in Cassazione applicando analogicamente il regime di invalidità degli atti amministrativi, di cui all'art. 21 *septies* della l. n. 241 del 1990.

La pronuncia è di notevole interesse perché costituisce conferma che non esiste nell'ordinamento giuridico una nozione unitaria del vizio di nullità dell'atto giuridico,

---

<sup>14</sup> Si tratta di una forma invalidante che in ambito tributario viene comunemente denominata in termini di «nullità», ma che, tuttavia, è lo stesso sistema tributario a «riqualificare» nel significato sostanziale di annullabilità, nel senso di riconoscerle un trattamento effettuale simile a quello che l'ordinamento è solito riservare a quelle forme di imperfezione che usa comunemente denominare con il termine di «annullabilità» In questi termini cfr. S. ZAGA', *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 46 ss.

atteggiandosi tale vizio in modo diverso secondo i diversi interessi sottesi alle differenti branche del diritto.

In particolare, è affermato l'importante principio secondo cui le norme di diritto amministrativo non trovano e applicazione in relazione alle invalidità di diritto tributario, essendo tali branche del diritto in rapporto di *species a genus*<sup>15</sup>.

Invero, è agevole rilevare come la disciplina della nullità tributaria differisca da quella amministrativistica sotto vari profili.

Preliminarmente, diverse sono le cause che danno luogo a nullità. In particolare, secondo l'opinione dominante, contrariamente a quanto accade nel diritto civile, la nullità non può derivare da contrasto con norme imperative. Alla base di tale orientamento vi è la considerazione che le norme imperative sono dirette a tutelare interessi generali dell'ordinamento, mentre le norme tributarie tutelano interessi settoriali, di bilancio. Di recente, tuttavia, tale orientamento è stato rivisitato, ammettendo la giurisprudenza tale tipologia di nullità (virtuale) in ambito tributario, ogniqualvolta sussista violazione dei principi di rilevanza costituzionale<sup>16</sup>.

Vi è, dunque, già una differenza di fonti, oltre che di disciplina, con la nullità di diritto amministrativo, posto che, come si è visto, tale tipologia di nullità non è ammessa in tale branca del diritto.

Peraltro, pur non sussistendo, concettualmente, aprioristiche preclusioni all'applicazione – anche al diritto tributario – della categoria del vizio di nullità dell'atto che manca degli elementi essenziali<sup>17</sup>, espressamente previsto per i provvedimenti amministrativi dalla l. n. 241 del 1990, art. 21 *septies*, comma 1, la Cassazione nella pronuncia in commento ha correttamente ricordato che, in ragione del rapporto di specialità intercorrente tra il diritto tributario e il diritto amministrativo, può aversi applicazione delle norme generali sugli atti del

<sup>15</sup> Il principio è stato ribadito con sentenza del 13 gennaio 2016, n. 381.

<sup>16</sup> In tal senso cfr. Cass. Sez. Unite, 29 luglio 2013, n. 18184 e Cass. Sez. Unite, 18 settembre 2014, n. 19667.

<sup>17</sup> Un'ipotesi legislativamente prevista è, ad esempio, il difetto di motivazione, che gli artt. 1 e 7 della L. n. 212 del 2000 (Statuto del contribuente) configurano quale elemento essenziale di ogni provvedimento impositivo. Inoltre, prima della positivizzazione dell'abuso del diritto, la giurisprudenza affermava la nullità dei contratti per mancanza di causa, ogniqualvolta, non fossero sorretti da valide ragioni economiche, ma realizzati al solo fine di un risparmio di imposta (come nel caso del *dividend washing*).

procedimento amministrativo solo ove quest'ultime non siano derogate, ovvero non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo.

L'estensione del regime normativo di diritto amministrativo è pertanto preclusa, in ragione della scelta operata dal legislatore, che nella sua piena discrezionalità politica, ha ricompreso 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 al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in difetto del quale il provvedimento tributario – pure se affetto da vizio 'nullità' – si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta"*<sup>18</sup>.

Invero, mentre in ambito amministrativistico e civilistico, in caso di nullità, il giudice pronuncia una sentenza dichiarativa di accertamento, in ambito tributario, nonostante il *nomen iuris*, viene piuttosto pronunciata una sentenza costitutiva di annullamento, essendo previsto un regime di "sanatoria" per tutte le anti giuridicità degli atti che non siano stati tempestivamente impugnati<sup>19</sup>.

In definitiva, l'azione di nullità nel diritto tributario è un'azione del tutto peculiare, poichè non imprescrittibile, come la corrispondente azione di diritto civile, ma soggetta a stringenti termini decadenziali, (analogamente a quanto accade nel diritto amministrativo) e tuttavia non rilevabile *ex officio*.

Ancora, un'ulteriore differenza va ravvisata nella non applicabilità al diritto tributario, della norma di cui all'art. 21 *octies* della legge 241 del 1990, che prevede

<sup>18</sup> Cfr. par. 4 della sentenza.

<sup>19</sup> Per completezza, si da atto di autorevole tesi dottrinale (M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, I, 2006, 361; *Id.*, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino 2009, 73) secondo cui, invece, l'art. 19, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992 potrebbe essere interpretato nel senso di permettere l'impugnazione, congiuntamente all'atto dipendente impugnato nei termini, dell'atto pregiudiziale rientrante per tipologia nel novero degli atti obbligatoriamente impugnabili ex art. 19, comma 1 del d.lgs. n. 546 del 1992 ma che si denuncia affetto da un'anti giuridicità talmente grave da determinarne la "nullità" ai sensi dell'art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990.

il principio del raggiungimento dello scopo, secondo cui non è possibile procedere all'annullamento dell'atto amministrativo, ancorché viziato formalmente, ove tali vizi non si siano riverberati sull'atto, giacché essendo quest'ultimo vincolato, non avrebbe potuto avere un contenuto diverso da quello adottato.

In ambito tributario, infatti, vige il principio secondo cui, in presenza di un vizio formale o procedimentale cui sia ricollegata dal legislatore la nullità, il giudice tributario deve pronunciare l'annullamento dell'atto, senza poter proseguire nell'esame del merito.

Peraltro, il carattere di "impugnazione-merito" del processo tributario non incide sulla questione della rilevanza delle violazioni formali e procedurali degli atti impugnati.

La Cassazione nella pronuncia in esame ha infatti chiarito come la circostanza che il sistema processuale consenta al giudice di accedere al merito del rapporto e di accertare e rideterminare la pretesa impositiva sostanziale, non escluda l'ammissibilità di un ricorso fondato unicamente su motivi di antigiuridicità formale e procedimentale<sup>20</sup>.

### 3. Considerazioni conclusive

La pronuncia, ad avviso di chi scrive, è da condividersi, poiché confermativa della tesi secondo cui nell'ordinamento giuridico, la nozione di invalidità non risulta essere onnicomprensiva ed unitaria, quanto piuttosto frammentaria, assumendo essa diverse accezioni persino all'interno della stessa branca del diritto<sup>21</sup>.

L'invalidità di diritto tributario va intesa pertanto, come correttamente enunciato dalla Corte di Cassazione, come annullabilità, da far valere mediante l'azione di annullamento<sup>22</sup>.

Le norme generali del procedimento amministrativo trovano applicazione,

<sup>20</sup> Cfr. par. 3.3., lett. c della motivazione.

<sup>21</sup> Ad esempio nel diritto civile, specifiche peculiarità di regime rispetto alla nullità del contratto presentano, a titolo esemplificativo, le ipotesi di nullità delle delibere societarie, nullità delle delibere condominiali, nullità degli atti testamentari

<sup>22</sup> Di contrario avviso è l'autorevole tesi di F.TESAURO, *La nullità dei provvedimenti tributari*, in questa rivista, n. 5/2015.

invero, solo nei limiti in cui non risultino derogate o incompatibili con le norme proprie del diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo. Ciò, del resto, deriva quale naturale conseguenza dell'autonomia del diritto tributario rispetto all'ordinamento amministrativo, autonomia ormai pacificamente affermata e riconosciuta sia in dottrina che in giurisprudenza<sup>23</sup>.

### **CORTE DI CASSAZIONE - Sentenza 18 settembre 2015, n. 18448**

#### **Massima:**

*I vizi di illegittimità dell'atto contestato costituiscono "eccezioni in senso stretto", per cui vanno fatti valere esclusivamente dal contribuente in sede di ricorso introduttivo*

#### **Svolgimento del processo**

Accogliendo l'appello proposto da V.S. della decisione di prime cure, la Commissione tributaria di secondo grado di Trento con sentenza 14.11.2008 n. 91 annullava, per vizio di nullità degli avvisi presupposti, la cartella di pagamento notificata alla società il 30.5.2007 dall'Ufficio di Cles dell'Agenzia delle Entrate, ed avente ad oggetto le somme dovute dalla società per i maggiori tributi a titolo IVA, IRPEG ed ILOR, accertati per gli anni 2001 e 2003 con atti impositivi divenuti definitivi.

I Giudici di appello, rigettata la eccezione dell'Ufficio di inammissibilità della impugnazione per difetto del requisito di specificità dei motivi dell'atto di appello proposto dalla società, e premesso che anche agli atti impositivi -riconducibili nella generale categoria degli atti amministrativi- trovavano applicazione le norme della legge 7-8-1990 n. 241 sul procedimento amministrativo, come modificate dalla legge 11-2-2005 n. 15 che aveva introdotto l'art. 21 septies (nullità del provvedimento), in tal modo affiancando ai vizi di annullabilità dell'atto amministrativo il vizio di nullità per mancanza degli elementi essenziali, rilevavano che la radicale invalidità dell'atto tributario doveva ritenersi deducibile dal contribuente "senza i rigori tipici, anche relativamente ai termini decadenziali, e quindi anche traducendola in un motivo di ricorso proposto avverso un atto che deriva i propri effetti da un atto prodromico affetto da nullità, quand'anche non impugnato dal destinatario".

Nella specie i Giudici di merito accertavano la nullità degli avvisi di accertamento, in quanto la illeggibilità delle firme apposte sugli atti rendeva impossibile, in assenza anche di altri elementi (quali il sigillo od il timbro dell'ufficio o l'indicazione della qualifica del funzionario competente), la imputazione degli stessi al Capo dell'ufficio o ad un funzionario da quello delegato, come prescritto dall'art. 42 co 1 Dpr n. 600/73, risultando pertanto inficiati gli atti presupposti da vizio di nullità, con conseguente invalidità derivata delle cartelle di pagamento opposte.

La sentenza, notificata in data 3.12.2008, è stata impugnata per cassazione, con

<sup>23</sup> Per approfondimenti si rinvia a G.MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 3 e ss.

cinque mezzi, dalla Agenzia delle Entrate con ricorso ritualmente notificato alla società contribuente che ha resistito con controricorso, depositando anche memoria illustrativa.

### **Motivi della decisione**

1 Con il primo motivo l'Agenzia fiscale deduce il vizio di nullità della sentenza di appello, ai sensi dell'art. 360 co 1 n. 4) c.p.c.» per violazione dell'art. 53 Dlgs n. 546/1992, sostenendo che i Giudici di merito avevano erroneamente ritenuto assolto il requisito di specificità dei motivi di gravame proposti dalla società appellante, sebbene alcun argomento critico fosse stato svolto dalla impugnante nei confronti della "ratio decidendi" posta a supporto della decisione di primo grado, secondo cui gli avvisi di accertamento erano stati notificati e non tempestivamente impugnati dalla contribuente.

1.1 Il motivo è inammissibile per difetto di autosufficienza.

1.2 La Commissione territoriale ha rigettato la eccezione pregiudiziale proposta dall'Ufficio appellato, motivando che la società aveva chiaramente indicato "a pag. 11 del proprio atto di appello la censura mossa nei confronti della sentenza impugnata", ed aveva altresì individuato la statuizione della decisione di primo grado soggetta a critica.

Ne segue che l'Agenzia ricorrente, onde assolvere all'onere di autosufficienza del ricorso ex art. 366 co 1 n. 6) c.p.c., avrebbe dovuto riportare in modo specifico i passaggi dell'atto di appello della società (ed in particolare della pag. 11) onde consentire a questa Corte la necessaria verifica preliminare di ammissibilità del motivo.

Non può venire in soccorso alla parte ricorrente la qualificazione giuridica del vizio di legittimità come "error in iudicando de jure procedendo" -in relazione al quale la Corte è anche "giudice del fatto", potendo accedere direttamente all'esame degli atti processuali del fascicolo di merito-, dovendo distinguersi, anche nell'ambito del vizio di legittimità attinente l'attività processuale ex art. 360 co l n. 4) c.p.c., la fase di ammissibilità da quella -cronologicamente successiva- relativa alla fondatezza della censura: ed infatti, se è vero che la Corte di Cassazione, allorquando sia denunciato un vizio per "errores in procedendo" è anche giudice del fatto ed ha il "potere-dovere" di esaminare direttamente gli atti di causa, tuttavia, per il sorgere di tale "potere-dovere" è necessario -non essendo il predetto vizio rilevabile "ex Officio" che la parte ricorrente indichi puntualmente gli elementi individuanti e caratterizzanti il "fatto processuale" di cui richiede il riesame e, quindi, è indispensabile che il corrispondente motivo presenti tutti i requisiti di ammissibilità e contenga, per il principio di autosufficienza del ricorso, tutte le precisazioni e i riferimenti necessari a individuare la dedotta violazione processuale (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 1170 del 23/01/2004; id. Sez. 3, Sentenza n. 9275 del 04/05/2005; id. Sez. 3, Sentenza n. 16245 del 03/08/2005; id. Sez. 3, Sentenza n. 1221 del 23/01/2006; id. Sez. I, Sentenza n. 20405 del 20/09/2006; id. Sez. 3, Sentenza n. 21621 del 16/10/2007; id. Sez. L, Sentenza n. 488 del 14/01/2010; id. Sez. L, Sentenza n. 23420 del 10/11/2011; id. Sez. 3, Sentenza n. 86 del 10/01/2012; id. Sez. 6-5, Ordinanza n. 5036 del 28/03/2012; id. Sez. U. Sentenza n. 8077 del 22/05/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 12664 del 20/07/2012; id. Sez. L,

Sentenza n. 896 del 17/01/2014). Pertanto, ove il ricorrente censuri la statuizione che rigetta la eccezione di inammissibilità, per difetto di specificità, di un motivo di appello, ha l'onere di specificare, nel ricorso, le ragioni per cui ritiene erronea tale statuizione del giudice di appello e non può limitarsi a rinviare all'atto di appello o a dare una propria soggettiva lettura riassuntiva, ma deve riportarne il contenuto nella misura necessaria ad evidenziare la pretesa carenza di specificità (analogamente, nel caso in cui la parte ricorrente si dolga della errata pronuncia di inammissibilità per difetto di specificità di un proprio motivo di gravame : cfr. Corte cass. I sez. 20.9.2006 n. 20405; id. sez. lav. 10.11.2011 n. 23420; id. III sez. 10.1.2012 n. 86).

2. Il secondo motivo, che ripropone "per scrupolo difensivo" la identica censura del primo motivo, in relazione al diverso vizio di legittimità "dell'errar in iudicando" ex art. 360 co 1 n. 3) c.p.c., è anch'esso inammissibile per erronea individuazione del paradigma normativo del sindacato di legittimità, come è dato evincere dalla formulazione del "quesito di diritto" ex art. 366 bis c.p.c. -norma applicabile ratione temporis- del tutto identico a quello formulato in calce al precedente motivo con il quale si faceva valere invece il vizio di nullità di processuale ex art. 360 co 1 n. 4) c.p.c.. E che, con il secondo motivo, l'Agenzia fiscale intenda censurare un vizio impeditivo del regolare svolgimento del processo (ai sensi del n. 4) dell'art. 360 c.p.c.), e non anche la scorretta interpretazione o qualificazione del fatto in base ad una norma di diritto sostanziale diretta a fornire la regola del rapporto controverso, è chiaramente evidenziato dalla indicazione in rubrica della norma di diritto processuale asseritamente violata (art. 53 Dlgs n. 546/1992) che se fosse stata correttamente applicata -secondo la Agenzia ricorrente- avrebbe impedito l'accesso all'esame del merito dei motivi di gravame proposti dalla società. Orbene la natura "chiusa" del giudizio di legittimità, vincolato alla verifica dei soli vizi tassativamente indicati nell'art. 360 c.p.c., rimette ed impone alla parte di individuare esattamente i vizi di legittimità da sottoporre all'esame della Corte, dovendo considerarsi al riguardo che soltanto le censure relative ad "errores in procedendo" consentono alla parte di chiedere e al giudice di legittimità - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, così, anche dell'atto di appello. Pertanto, la mancata deduzione del vizio nei termini indicati, evidenziando il difetto di identificazione del preteso errore del giudice del merito e impedendo il riscontro "ex actis" dell'assunta omissione, rende inammissibile il motivo.

3 L'esame del quarto motivo (violazione degli artt. 19 e 21 Dlgs n.546/1992; dell'art. 42 Dpr n. 600/73; dell'art. 21 septies legge n. 241/1990, in relazione all'art. 360 co 1 n. 3 c.p.c.) e del quinto motivo (violazione e falsa applicazione dell'art. 19, comma 3, Dlgs n. 546/1992 ) deve essere logicamente anteposto a quello del terzo motivo (violazione e falsa applicazione dell'art. 42 Dpr n. 600/73), in quanto entrambe le censure sono volte ad impugnare la medesima statuizione della Commissione tributaria secondo cui, la intervenuta "definitività" -per omessa impugnazione- degli avvisi di accertamento notificati alla contribuente, non precludeva alla società di adire egualmente il Giudice tributario, impugnando l'atto esecutivo consequenziale (cartella di pagamento), per far valere il vizio di radicale nullità dei provvedimenti

impositivi presupposti, in quanto privi degli "elementi essenziali" di validità ai sensi dell'art. 21 septies legge n. 241/1990 (nella specie in quanto privi della sottoscrizione che risulta illeggibile e dunque non attribuibile "al capo dell'ufficio od altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato", ex art. 42, comma 1 e 3, Dpr n. 600/73).

La Agenzia fiscale supporta i due motivi di ricorso con i seguenti argomenti giuridici:

- i vizi di invalidità dell'atto amministrativo (annullabilità; nullità) non sono in alcun modo assimilabili al fenomeno della "inesistenza" atteso che l'atto invalido deve ritenersi comunque esistente e produttivo di effetti finché non viene rimosso, mentre l'atto inesistente è un "non-atto";
- gli atti affetti da invalidità sono, pertanto, soggetti ad impugnazione nei termini di legge, mentre l'azione volta ad accertare la inesistenza dell'atto è imprescrittibile;
- i vizi di nullità degli atti tributari, previsti dall'art. 42 Dpr n. 600/73, debbono piuttosto considerarsi vizi di "annullabilità": nel caso di specie, peraltro, non è stata accertata la totale mancanza di sottoscrizione, venendo in questione soltanto la riferibilità della sottoscrizione "illeggibile" al titolare dell'organo competente;
- gli atti tributari possono essere impugnati solo per vizi propri, non essendo consentito far valere la invalidità derivata dell'atto impugnato per vizi dell'atto presupposto divenuto definitivo.

3.1 I motivi sono fondati alla stregua delle seguenti considerazioni.

3.2 In ordine alla diretta applicabilità al procedimento di accertamento tributario, ed agli atti tributari, delle norme della legge n. 241/1990 (ex pluribus : Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 16161 del 28/10/2003 -con riferimento all'art. 18, comma 2, della legge n. 241 del 1990 id. Sez. 5, Ordinanza n. 19675 del 27/09/2011 -con riferimento all'art. 3, comma 4, della legge n. 241/90-; id. Sez. 5, Sentenza n. 13321 del 17/06/2011 - con riferimento agli artt. 3, commi 3, 22 e seguenti della legge 7 agosto 1990, n. 241, anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212-; id. Sez. 5, Sentenza n. 3754 del 15/02/2013 -che ritiene applicabile il principio generale in tema di "annullamento" degli atti amministrativi, di cui all'art. 21 octies, comma secondo, della legge 7 agosto 1990, n. 241-; id. Sez. U, Sentenza n. 19667 del 18/09/2014 - che rileva la oggettiva continuità tra le norme della legge n. 241/1990 e quelle della legge n. 212/2000 che le hanno recepite-. Peraltro anche anteriormente alla introduzione della legge n. 212/2000 era stata riconosciuta la estendibilità anche gli atti tributari -cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'art. 36 bis Dpr n. 600/1973- delle norme sull'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, in via generale imposto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241: cfr. Corte cost. ord. 21.4.2000 n. 117; id. ord. 9.11.2007 n. 377) non è dato ravvisare impedimenti diversi dagli stessi limiti espressamente indicati dalla medesima legge sulla disciplina del procedimento amministrativo (art. 13 co 2; art. 24 co 1, lett. b, legge n. 241/1990), non sussistendo, concettualmente, aprioristiche preclusioni alla applicazione - anche nel diritto tributario- della categoria dogmatica del vizio di nullità, e nella specie del vizio di nullità dell'atto "che manca degli elementi essenziali" (espressamente previsto per i provvedimenti amministrativi dall'art. 21 septies, comma 1, della legge n. 241/1990, introdotto

dalla legge 11.2.2005 n. 15), sebbene la estensione di tale vizio di invalidità non sembra costituire un novum rispetto al diritto tributario, ove si consideri che la categoria della nullità dell'atto tributario, per carenza di elementi formali essenziali, era già prevista dall'art. 42, comma 3, Dpr n. 600/73 che, nel testo riformato dall'art. 1 comma 1, lett. c), n. 1), Dlgs 26.1.2001 n. 32, dispone "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma" (l'esame viene incentrato sulla norma concernente l'accertamento delle imposte dirette, in quanto esplicitamente indicata in rubrica quale norma di diritto asseritamente violata. Ma è appena il caso di osservare come l'unica invalidità dell'atto, conosciuta dal diritto tributario anche nelle altre discipline d'imposta, sia quella della nullità nella quale sono indifferentemente raggruppati i vizi di natura formale e sostanziale dei provvedimenti: art. 37 bis, commi 4 e 5, art. 42, commi 1 e 2 -in relazione al comma 3-, art. 43, comma 4, Dpr n. 600/73; art. 56, commi 2, 3, 4 e 5, Dpr n. 633/72; art. 36, comma 4 ter, DL 31.12.2007 n. 248 conv. in legge 28.2.2008 n. 31; art. 52, comma 2 bis, Dpr 26.4.1986 n. 131; art. 34, comma 2 bis, art. 35, comma 2 bis, art. 60, Dlgs 31.10.1990 n. 346; art. 13, comma 1, Dlgs 31.10.1990 n. 347; art. 6, comma 5, art. 11, comma 2, art. 12, comma 7 - nella interpretazione fornita da Corte cass. SS.UU. Sez. U. Sentenza n. 18184 del 29/07/2013, legge n. 212/2000; art. 16, comma 2 e 7, art. 17, comma 1, Dlgs n. 472/1997. "L'annullamento" dell'atto è relegato in via esclusiva all'esercizio dei poteri di autotutela dell'Amministrazione finanziaria: art.9 bis, comma 4. legge 27.12.2002 n. 289; art. 54, comma 8, Dpr n. 633/72; art. 2 quater, comma 1, DL 30.9.1994 n. 564 conv, in legge 30.11.1994 n. 656).

Il carattere innovativo che deve essere riconosciuto alla disposizione dell'art. 21 septies, comma 1, della legge 241/1990 ("E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione od elusione del giudicato; nonché negli altri caso espressamente previsti dalla legge") va rinvenuto, invece, nell'ambito del diritto amministrativo, avendo inteso distinguere, il Legislatore del 2005, i "vizi di nullità" previsti in tale norma, dai tradizionali "vizi di annullabilità" del provvedimento amministrativo, che trovano disciplina nell'art. 21 octies della medesima legge n. 241/1990, e che si identificano nei tipici vizi di legittimità della violazione di legge, dell'eccesso di potere e della incompetenza (art. 21 octies legge n. 241/1990: "1. E' annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato").

Secondo la Commissione tributaria la espressa previsione dei vizi di nullità dei provvedimenti amministrativi avrebbe spiegato diretti riflessi sulla disciplina delle

invalidità degli atti tributari (ritenuti per concorde opinione una "species" appartenente al "genus" dell'atto amministrativo), imponendo non soltanto di distinguere ai fini della corretta classificazione dogmatica "nell'ambito delle stesse norme tributarie che comminano la sanzione della nullità- i difetti dell'atto impositivo propriamente riconducibili a tale forma radicale di invalidità da quelli, invece, riconducibili alla annullabilità, ma anche di applicare agli atti tributari lo statuto normativo proprio di ciascun tipo di invalidità (annullabilità/nullità), secondo la disciplina enucleabile -almeno così parrebbe intendere dalla lettura della motivazione della sentenza di appello- dal sistema del diritto civile (l'azione costitutiva di annullamento deve essere proposta ad istanza di parte è sottoposta a termine di decadenza o prescrizione, diversamente dall'azione di nullità che è imprescrittibile; soltanto il vizio di nullità è rilevabile ex officio dal Giudice; il vizio di annullabilità può essere sanato mediante convalida, mentre il vizio di nullità è insanabile), venendo a ritenere la CTR che la categoria della nullità dell'atto amministrativo, introdotta dalla legge 11.2.2005 n. 15, verrebbe a configurarsi in modo del tutto analogo alla omologa categoria della invalidità disciplinata dal diritto civile.

La tesi del Giudice tributario non può essere condivisa in quanto prescinde del tutto dalla speciale disciplina della impugnazione dei provvedimenti tributari.

3.3 La questione è stata in parte già esaminata nel precedente di questa Corte, V sez. sentenza 13 novembre 2013 n. 25508, le cui argomentazioni, che si condividono, appare opportuno precisare ulteriormente di seguito, onde fugare ogni possibile equivoco.

Osserva il Collegio:

a) che l'art. 21 septies della legge n. 241/1990 è collocato all'interno del testo legislativo sotto il Capo IV bis, intitolato "Efficacia ed invalidità del provvedimento amministrativo, revoca e recesso", introdotto dall'art. 14 della legge 11.2.2005 n. 15 ed entrato in vigore il successivo 8.3.2005: trattasi, dunque, di norma che non trova applicazione, in virtù della ordinaria disciplina della efficacia delle legge nel tempo, agli atti amministrativi -affetti da vizi di legittimità che, al momento della loro adozione, erano riconducibili alla categoria della annullabilità- emanati e divenuti irrevocabili per omessa impugnazione anteriormente alla entrata in vigore di detta legge;

b) che pur tenendo conto che non era affatto ignota alla dottrina e giurisprudenza amministrativa -anteriormente alla espressa previsione del "vizio di nullità" dell'atto amministrativo, contenuta nella legge n. 15/2005- la categoria della nullità dell'atto (spesso assimilata a quella della "inesistenza"), tuttavia la estensione anche agli atti tributari, in quanto atti amministrativi, di tale invalidità radicale, non sconta affatto -come sembrerebbe intendere il Giudice di appello- la automatica applicazione a tali atti della disciplina normativa del vizio di nullità propria del diritto e del processo civile, anziché di quella propria del diritto e del processo amministrativo (ante o post riforma), né tanto meno legittima una operazione sincretistica volta alla applicazione agli atti tributari di una disciplina di tipo "misto", dovendo ravvisarsi sui punto una assoluta irriducibilità (e dunque una conseguente non sovrapponibilità) dei vizi di nullità dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli

atti e dei negozi di diritto privato. La stabilità del provvedimento amministrativo è, infatti, correlata al termine di decadenza stabilito per la impugnazione dell'atto, e tale disciplina che caratterizza il giudizio amministrativo di tipo impugnatorio, tanto di annullamento, quanto di accertamento della nullità (essendo diversificati soltanto i termini di decadenza delle rispettive impugnazioni: art. 29 ed art. 31 co 4, Dlgs 2.7.2010 n. 104 -CPA-), confligge apertamente con le caratteristiche di "imprescrittibilità" della azione di accertamento e con i limiti imposti dal principio dispositivo alla "rilevabilità ex officio" del vizio di nullità, estesa anche agli atti posti in essere in violazione di norme imperative (art. 1418 co 1 c.c. nullità cd. "virtuale"), che contraddistinguono la disciplina civilistica.

La dottrina e la giurisprudenza amministrativa hanno rimarcato le differenze che connotano la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi, in quanto subordinata alle esigenze di certezza e stabilità dell'azione delle PP.AA., ciò che appunto ha indotto il Legislatore della riforma del 2005, da un lato, a sottoporre anche l'azione di accertamento della nullità a limiti temporali di natura decadenziale (cfr. Cons. Stato, V sez. 16.2.2012 n. 792, che rileva appunto come l'art. 31, comma 4, del Dlgs 2.7.2010 n. 104 - Codice del processo amministrativo - stabilisce un termine di decadenza, se pure più lungo, anche per l'esercizio dell'azione di nullità "in ragione delle note esigenze di certezza dell'azione amministrativa, che mal si conciliano con la possibilità che questa possa restare esposta ad impugnative non assoggettate a termini di decadenza o prescrizione", id. Consiglio di Giustizia amministrativa della regione siciliana, sentenza 9.7.2013 n. 589, che ha qualificato il termine di natura "processuale" e non "sostanziale", specificando che trattasi di termine di decadenza e non di prescrizione), dall'altro, ad evitare di ricondurre nella categoria della nullità la violazione di norme imperative (nullità cd. "virtuale") che rimane, pertanto, confinata nel vizio di legittimità della "violazione di legge" di cui all'art. 21 octies, comma 1, della legge n. 241/1990, denunciatale con l'ordinaria azione di annullamento ex art. 29 c.p.a, (cfr. Cons. Stato, V sez. 15 marzo 2010 n. 1498 che giustifica la soluzione legislativa in quanto "le norme riguardanti l'azione amministrativa, dato il loro carattere pubblicistico, sono sempre norme imperative e quindi non disponibili da parte dell'amministrazione"), rimanendo circoscritta, pertanto, la nullità dell'atto amministrativo, esclusivamente alle ipotesi tassative previste espressamente dalla legge, e dunque operando come categoria di invalidità meramente residuale rispetto a quella della illegittimità/annullabilità dell'atto (cfr. Cons. Stato, IV sez, 2 aprile 2012 n. 1957. Sintomatica in proposito è la "dimenticanza" del Legislatore, tra le diverse sentenze di merito che il Giudice amministrativo può adottare, della sentenza dichiarativa della nullità dell'atto amministrativo - art. 34 c.p.a.-, che solo in parte sembra trovare giustificazione nella disposizione del primo comma che correla le pronunce di merito elencate "ai limiti della domanda", correlazione che, per quanto si dirà immediatamente in prosieguo, viene meno nella rilevabilità ex officio di vizi di nullità dell'atto). Ulteriore elemento distintivo tra la nullità di diritto civile e quella di diritto amministrativo viene ad essere individuato nella disciplina della "rilevabilità ex officio", infatti, è analogo il regime della eccezione ad istanza di parte, sollevabile in ogni tempo, invece non coincide affatto quello della

rilevabilità d'ufficio da parte del Giudice, almeno avuto riguardo alla costante interpretazione che della norma processuale di cui all'art. 31 c. 4 c.p.a. ha dato la giurisprudenza amministrativa, che ha ritenuto il predetto potere officioso del tutto svincolato dai limiti del "thema decidendum" come definito dagli atti difensivi delle parti, in quanto riconducibile ad una vera e propria "giurisdizione oggettiva" da esercitare a tutela dell'interesse della legge (cfr. Consiglio di Giustizia amministrativa per la Regione siciliana, sentenza 27 luglio 2012 n. 721, secondo cui "L'art. 31, comma 4, c.p.a., esprime, dunque, una parentesi di giurisdizione oggettiva che, per espressa previsione di legge, si innesta nel processo amministrativo, in deroga al suo ordinario carattere di giurisdizione soggettiva. Così dovendosi ricostruire il sistema, è evidente che non vi può essere luogo ad alcun temperamento tra l'art. 31, comma 4 -nonché, della stessa parte, tra le singole norme che testualmente comminano, in modo espresso, una nullità rilevabile d'ufficio- e, dall'altra parte, il c.d. principio della domanda (o dell'interesse della parte istante) che, nel processo civile, ha costituito un limite interpretativo alla generale applicazione del principio della rilevabilità d'ufficio della nullità"). Soluzione evidentemente diversa dal regime della "rilevabilità ex officio" della nullità da parte dell'AGO, che opera, invece, all'interno dei limiti dell'oggetto del giudizio e del potere dispositivo delle parti (costituisce massima tralazia quella per cui il principio della rilevabilità di ufficio della nullità dell'atto va necessariamente coordinato con il principio dispositivo e con quello di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e trova applicazione soltanto quando la nullità si ponga come ragione di rigetto della pretesa attorea, per essere l'atto elemento costitutivo della domanda. Qualora sia, invece, la parte a chiedere la dichiarazione di invalidità di un atto ad essa pregiudizievole, la pronuncia del giudice deve essere circoscritta alle ragioni di legittimità enunciate dall'interessato e non può fondarsi su elementi rilevati d'ufficio o tardivamente indicati, configurandosi in questa ipotesi, la nullità come elemento costitutivo della domanda dell'attore, la quale si pone come limite assoluto alla pronuncia giurisdizionale: Corte cass. Sez. U, Sentenza n. 2572 del 25/03/1988; id. Sez. 2, Sentenza n. 1340 del 09/02/1994; id. Sez. 3, Sentenza n. 10498 del 01/08/2001; id. Sez. 2, Sentenza n. 13628 del 05/11/2001; id. Sez. U, Sentenza n. 21095 del 04/11/2004; id. Sez. I, Sentenza n. 89 del 08/01/2007; id. Sez. 1, Sentenza n. 21600 del 20/09/2013; id. Sez. U, Sentenza n. 26242 del 12/12/2014).

Dalle considerazioni che precedono risulta che la trasposizione nel diritto e nel processo tributario del "vizio di nullità" dell'atto, così come disciplinato da altri rami del diritto, non può considerarsi operazione affatto "neutra", essendo ben diverse le conseguenze, sia sul piano sostanziale che su quello processuale, dello statuto normativo del vizio di nullità che si intende applicare all'atto tributario, secondo la peculiare disciplina da cui si vuole attingere (art. 1418 e 1421 c.c., ovvero art. 21 septies legge n. 241/1990 ed art. 31, commi 3 e 4, c.p.a.).

In modo più esplicito si vuole porre in evidenza come non esista nell'ordinamento giuridico una nozione unitaria del vizio di nullità dell'atto giuridico, essendo riservata alla discrezionalità del Legislatore, nel rispetto delle garanzie assicurate dalla Costituzione, la scelta più opportuna tra le diverse soluzioni giuridiche

possibile, delle discipline degli istituti giuridici e delle forme di tutela giudiziaria dei diritti e degli interessi ma come tale vizio si atteggi piuttosto in modo diverso secondo le differenti esigenze e gli specifici interessi che vengono in considerazione nelle diverse discipline normative che regolano i rapporti di diritto pubblico ed i rapporti di diritto privato (una chiara indicazione in tal senso è fornita, nell'ambito dello stesso diritto civile, dalle nullità cd. di protezione a "regime speciale", su cui, da ultimo. Corte cass. Sez. U. Sentenza n. 26242 del 12/12/2014), essendo, quindi, necessario verificare in quali condizioni possa operare il vizio di nullità, accanto a quello di annullabilità, nel diritto tributario;

c) che la disciplina dei vizi di nullità degli atti amministrativi, previsti dall'art. 21 septies legge n. 241/1990, non può, pertanto, essere automaticamente trasposta in ambito tributario ma deve essere necessariamente coordinata con la normativa tributaria (che costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di "species ad genus": con la conseguenza che, le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo) che, pur prevedendo anch'essa il vizio di nullità dell'atto tributario (es. le "nullità" per violazione dell'obbligo di motivazione del provvedimento impositivo, introdotte dal Dlgs n. 32/2001 nel corpus legislativo delle diverse imposte, in attuazione della legge n. 212/2000), lo configura, tuttavia, come vizio di legittimità che (al pari dei vizi di annullabilità) può essere dedotto dal contribuente soltanto attraverso i motivi di ricorso, da proporre avanti le Commissioni tributarie nel termine di decadenza previsto dall'art. 21 Dlgs n. 546/1992, in difetto di proposizione del quale il provvedimento tributario viziato da "nullità" si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta. E non vi è dubbio che, dovendosi ravvisare anche per i rapporti tributari -attraverso i quali viene garantita l'acquisizione delle risorse finanziarie indispensabili al funzionamento dell'Organizzazione pubblica ed all'esercizio delle funzioni amministrative e dei servizi pubblici essenziali- le medesime esigenze di certezza e stabilità che hanno indotto il Legislatore del 2005 a sottoporre a decadenza anche "l'azione di nullità" esercitata nel giudizio amministrativo e ad escludere la previsione di ipotesi di "nullità cd. virtuale" degli atti amministrativi (ma occorre dare atto che, sulla invalidità per vizio di "nullità virtuale" dei provvedimenti tributari, sembra manifestarsi recentemente una parziale apertura, in relazione alla violazione di "principi fondamentali" di rilevanza costituzionale contemplati dalle norme di cui alla legge n. 212/2000: Corte cass. Sez. U, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013; id. Sez. U, Sentenza n. 19667 del 18/09/2014), deve ritenersi in oggettivo contrasto con il sistema del diritto e del processo tributario, la trasposizione della disciplina del vizio di nullità (per di più mista, in quanto tratta, sul piano sostanziale, dall'art. 21 septies legge n. 241/1990 e, sul piano processuale, dalla disciplina del processo civile) operata dal Giudice di appello, tale per cui, in difetto di tempestiva impugnazione da parte del contribuente dell'atto impositivo affetto da "nullità", tale vizio di invalidità possa, comunque, essere fatto valere per la prima volta con la impugnazione dell'atto consequenziale (cartella di

pagamento), trattandosi di vizio rilevabile anche "ex officio" in ogni stato e grado del processo.

L'affermazione del Giudice di appello si pone in palese contrasto con la giurisprudenza di questa Corte che ha ripetutamente rimarcato la sostanziale equiparazione delle "nullità" tributarie ai vizi di legittimità (formali o sostanziali) dell'atto che, se riscontrati dal Giudice tributario, comportano una pronuncia di "annullamento" del provvedimento impositivo opposto, essendo stato affermato in proposito che "in tema di IRPEF e IVA, il vizio di «nullità» dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione (artt.42 e 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e 56 e 57 del d.P.R. n. 633 del 1972), deve essere inteso come vizio di «annullabilità» (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 8114 del 05/06/2002) e che in ogni caso il regime di tipo impugnatorio proprio del giudizio tributario, comporta che le "nullità di diritto tributario" debbano essere eccepite ad istanza di parte (eccezioni in senso stretto) e non possano essere rilevate di ufficio, soggiacendo pertanto, sia ai termini di decadenza per la proposizione della impugnazione dell'atto tributario, sia alle preclusioni interne alle fasi ed ai gradi del giudizio tributario (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 13087 del 08/09/2003; id. Sez. 5, Sentenza n. 10802 del 05/05/2010). In aperta violazione della disciplina normativa positiva è inoltre l'argomento speso dalla CTR secondo cui la "nullità tributaria" sarebbe divenuta -a seguito della legge n. 15/2005 modificativa della legge n. 241/1990- rilevabile di ufficio in qualsiasi stato e grado del processo tributario.

L'art. 61, comma 2, del Dpr n. 600/73 dispone, infatti, che "la nullità dell'accertamento, ai sensi del comma 3 dell'art. 42 e del comma 3 dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado": la eccezione di "nullità" dell'atto tributario viene, dunque, qualificata ex lege come "eccezione ad istanza di parte" (eccezione in senso stretto), confermando ulteriormente la impostazione della legislazione tributaria volta ad una sostanziale equiparazione dei vizi di nullità degli atti impositivi ai vizi di legittimità dell'atto amministrativo, sottoposti al regime della invalidità-annullabilità, con conseguente esclusione di una generale rilevabilità "ex officio" di detti vizi da parte del Giudice di merito e di legittimità.

L'impedimento alla rilevabilità "ex officio" del vizio di "nullità tributaria" è, infatti, il derivato della scelta del modello processuale di tipo impugnatorio che il Legislatore si è determinato ad adottare, nell'esercizio del l'ampia discrezionalità politica che gli è riservata nella conformazione degli istituti processuali (cfr. Corte cost., sentenza 11.11.2011 n. 304), e che -come ripetutamente affermato dalla Corte costituzionale- incontra il solo limite della manifesta irragionevolezza delle scelte compiute (cfr. Corte cost. sentenze 26.6.2007 n. 237; id. 18.2.2010 n. 52; id. 10.5.2012 n. 117).

Il processo tributario è strutturato secondo un meccanismo d'instaurazione imperniale sulla impugnazione degli atti nominativamente indicati dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (nonché di quegli altri atti, emessi dalla Amministrazione finanziaria, che, se pure non compresi nell'elenco, sono comunque idonei a produrre i medesimi effetti giuridici nei confronti del destinatario-contribuente), ed il cui oggetto è rigorosamente circoscritto al

controllo di legittimità formale e sostanziale dell'atto impugnato:

- il giudizio tributario, pur non connotandosi come un giudizio di "impugnazione - annullamento" in senso stretto, ma piuttosto come un giudizio di "impugnazione-merito", in quanto non è finalizzato soltanto ad eliminare l'atto impugnato, ma -ove il contribuente non si limiti a dedurre con il ricorso esclusivamente vizi di validità dell'atto- è diretto alla pronuncia di una decisione di merito sul rapporto tributario, sostitutiva dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, previa quantificazione della pretesa erariale, rimane tuttavia pur sempre definito entro i limiti oggettuali posti, da un lato, dalle ragioni di fatto e di diritto esposte nell'atto impositivo impugnato e, dall'altro, dagli specifici motivi dedotti nel ricorso introduttivo proposto dal contribuente (cfr. Corte cass. V sez. 29.9.2006 n. 20516; id. V sez. 11.5.2007 n. 10779; id. Sez. 5, Sentenza n. 21759 del 20/10/2011)

- nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali, l'indagine sul rapporto sostanziale non può, quindi, che essere limitata ai soli motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente abbia specificamente dedotto nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove il contribuente abbia inteso limitare la materia controversa ad alcuni determinati vizi di validità dell'atto impugnato, il giudice deve attenersi all'esame di essi e non può, "ex officio", annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al "thema controversum", come definito dalle scelte proprie del ricorrente. L'oggetto del giudizio, circoscritto ai motivi di ricorso, può essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di "motivi aggiunti", consentita però, dall'art. 24 del dlgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel solo caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione" (cfr. Corte cass. Sez. 5, Sentenza n. 19337 del 22/09/2011);

d) che il Giudice di appello ha, inoltre, qualificato come nullità "per mancanza degli elementi essenziali" previsti dall'art. 21 septies della legge n. 241/1990 un vizio di invalidità dell'atto impositivo in realtà diverso, operando una commistione tra il primo ed il terzo comma dell'art. 42 Dpr n. 600/73 e venendo così a sovrapporre il vizio di incompetenza del soggetto che ha emesso e sottoscritto l'avviso di accertamento (art. 42, comma 1, Dpr n. 600/73), al diverso vizio della mancanza nell'atto impositivo dell'elemento formale della sottoscrizione (art. 42, comma 3, Dpr n. 600/73), risolvendosi a rilevare di ufficio il vizio di "nullità" degli atti impositivi, previsto dalla norma soltanto in caso di carenza di sottoscrizione, nonostante gli atti in questione fossero stati tutti sottoscritti (sebbene con grafia illeggibile), e per di più prescindendo dal necessario accertamento della imputazione della firma a soggetto non appartenente all'Ufficio o comunque diverso da quelli legittimati ad emettere l'atto (capo dell'ufficio od altro impiegato della carriera direttiva da quello delegato).

La Commissione tributaria, infatti, non ha accertato che gli atti impositivi erano privi della "sottoscrizione", intesa quale "elemento essenziale" di validità dell'atto

impositivo (circostanza incontestata), ma ha affermato che la illeggibilità della sottoscrizione non consentiva di verificare se il sottoscrittore fosse "il capo dell'ufficio od un impiegato della carriera direttiva da quello delegato", e dunque non consentiva di verificare se il soggetto che aveva sottoscritto l'atto fosse o meno dotato della necessaria competenza ad emettere gli avvisi di accertamento (quale titolare dell'organo ovvero funzionario delegato appartenente al medesimo ufficio), come emerge inequivocamente dalla motivazione della sentenza di appello ove viene puntualizzato che "non è dato rinvenire alcun altro elemento (quale l'apposizione del sigillo o del timbro di un ufficio o l'indicazione della qualifica del funzionario competente) che consenta di individuare inequivocamente se gli atti impositivi in questione siano stati emessi dall'organo amministrativo titolare del relativo potere di adottarli ossia dal Direttore reggente o da un suo delegato".

Se dunque, come si evince dall'indicato passaggio motivazionale della sentenza impugnata, la "ratio decidendi" non trova fondamento nella falsità materiale od ideologica degli atti impositivi, non essendo posto in dubbio che gli atti provengano effettivamente dalla Amministrazione finanziaria tributaria del potere di accertamento impositivo, ne segue allora che la invalidità degli atti, rilevata dalla CTR, non può che essere ricondotta al tipico vizio di legittimità, per violazione delle norme di legge che disciplinano la "competenza", che comporta secondo la stessa disciplina normativa dell'atto amministrativo richiamata dalla Commissione tributaria regionale (la quale ha inteso erroneamente equiparare la sanzione della "nullità tributaria" prevista dall'art. 42 co 3 Dpr n.600/73 al vizio di nullità per "mancanza degli elementi essenziali" di cui all'art. 21 septies, legge n. 241/1990), non un vizio di "nullità" rilevabile di ufficio, ma soltanto la "invalidità- annullabilità" dell'atto amministrativo (art. 21 octies, comma 1, legge n. 241/1990), che consegue al vizio di incompetenza dell'autorità che lo ha emesso (nella specie ex art. 42 co 1 Dpr n. 600/73), invalidità che può essere fatta valere soltanto dal contribuente con specifico motivo di ricorso proposto avanti le Commissioni tributarie nel termine di decadenza di cui all'art. 21 Dlgs n. 546/1992, difettando peraltro nell'ordinamento una norma che attribuisca al Giudice tributario un potere di rilevanza di ufficio delle nullità analoga all'art. 1421 c.c. ed all'art. 31, comma 4, Dlgs n. 104/2010 (CPA).

La formulazione lessicale del comma terzo dell'art. 42 Dpr n. 600/73 ("l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma") induce a distinguere tra il difetto di un elemento di perfezionamento dell'atto di accertamento (la sottoscrizione) e la individuazione della autorità legittimata ad esercitare il potere (competenza), occorrendo precisare che la eventuale violazione delle norme attributive della competenza assume valenza autonoma, nel diritto tributario, anche in assenza di una esplicita previsione di "nullità tributaria" (idest: invalidità-annullabilità), essendo stato puntualmente osservato (cfr. Corte cass, Sez. 5, Sentenza n. 5507 del 06/03/2013, con riferimento ai criteri di distribuzione delle competenze tra gli uffici della Agenzia delle Dogane) come l'organizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria non si sottragga ai principi costituzionali che

regolano i pubblici uffici, atteso che "nel comma 1 dell'art. 97 Cost., non può ravvisarsi una semplice direttiva, rivolta prevalentemente agli organi dell'Amministrazione, né il suo contenuto può considerarsi limitato alla riserva di legge da esso disposta. Il comma in parola va, difatti, collegato con il successivo, il quale prescrive che "nell'ordinamento degli uffici siano determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari". Tali determinazioni - operate sulla base di disposizioni di legge - sono state, dipoi, considerate dal Costituente, nel raccordo tra i primi due commi della disposizione in esame, come condizioni per assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione, ravvisandosi in esse i mezzi per raggiungere una razionale, predeterminata e stabile distribuzione di compiti, nell'interesse del servizio. Al contempo - in una prospettiva chiaramente garantistica, a fronte dell'espletamento di poteri autoritativi da parte dell'Amministrazione - il riparto di competenze, sia per materia che per territorio, è finalizzato a far sì che il cittadino nel rivolgersi alla pubblica Amministrazione, conosca con esattezza quale sia l'ufficio competente per il suo caso, quali ne siano le attribuzioni, quali le responsabilità di colui che vi è preposto e che rappresenta, nei suoi confronti il pubblico potere (cfr. in tal senso, C. Cost. 14/62) L'incompetenza è - per vero - ai sensi della L.n. 241 del 1990, art. 21 octies, uno dei tre vizi (oltre alla violazione di legge ed all'eccesso di potere) che - sul piano generale - possono inficiare la validità di un qualsiasi provvedimento amministrativo. L'atto adottato da un ufficio incompetente, infatti, non è né semplicemente inefficace, né meramente produttivo di conseguenze sul piano sanzionatorio-disciplinare - come quando si tratta di violazione dei criteri di riparto delle attribuzioni, adottati dall'Amministrazione con norme interne (Cass. 14805/11)- ma è illegittimo, per violazione delle norme che definiscono le attribuzioni del soggetto autore dell'atto (C. St. 5142/07, 934/10). Per il che, l'accertamento del vizio di incompetenza non può che comportare l'eliminazione dal mondo giuridico del provvedimento illegittimo da parte del giudice amministrativo, ovvero -nell'ambito della giurisdizione demandatagli- da parte del giudice tributario (cfr., in motivazione, Cass. 14805/11, 14786/11)

Pertanto si palesa errata in diritto la operazione ermeneutica compiuta dalla CTR che ha qualificato come carenza di un "elemento essenziale" dell'avviso, derivandone la rilevanza ex officio del "vizio di nullità" dell'atto (secondo la previsione dell'art. 21 septies legge n. 241/1990), quello che, invece, deve ricondursi correttamente ad un "vizio di incompetenza", in quanto tale inficiarne la legittimità dell'avviso di accertamento e deducibile in via esclusiva ad istanza del contribuente come "vizio di invalidità- annullabilità" dell'atto impositivo (non rilevabile di ufficio dal Giudice tributario), dovendo, altresì, escludersi che il "vizio di incompetenza" in questione -ex art. 42 co 1 Dpr n. 600/73- possa trasmodare nel vizio di nullità dell'atto amministrativo per "difetto assoluto di attribuzione", previsto dall'art. 21 septies della legge n. 241/1990, che la giurisprudenza amministrativa prevalente identifica con il vizio cd. di "incompetenza assoluta", ossia con la invasione di settori attribuiti ad altri poteri dello Stato ovvero con l'esercizio di poteri del tutto estranei alle attribuzioni della Pubblica Amministrazione che ha emanato l'atto. La "incompetenza assoluta" è, all'evidenza, figura di invalidità del tutto avulsa

dalla fattispecie concreta oggetto del presente giudizio, atteso che nella specie gli atti impositivi trovano fondamento in norme di legge 1- che istituiscono la imposta e disciplinano la insorgenza della obbligazione tributaria al ricorrere dei presupposti specificamente indicati, e 2- che attribuiscono agli uffici della Amministrazione finanziaria il relativo potere di accertamento impositivo.

Ne segue che la questione decisa dal Giudice tributario favorevolmente al contribuente concerne l'illegittimo esercizio della potestà impositiva per essere stata azionata la pretesa fiscale dalla PA in violazione della norma di legge sulla distribuzione della competenza di cui all'art. 42, comma 1, Dpr n. 600/1973, e non la assoluta carenza di potere impositivo della Amministrazione finanziaria, neppure nella diversa forma della "carenza di potere in concreto" (che postula un vizio dell'atto "rappresentato dalla carenza di potere deliauiorità che ha emanato l'atto, ed è quindi estraneo all'area di competenza giurisdizionale del giudice amministrativo, non sostanziando una domanda di annullamento, ma di nullità radicale e/o di inesistenza del provvedimento": cfr. Corte cass. Sez, 1, Sentenza n. 22492 del 19/10/2006), atteso che tale figura va riferita "stricto sensu" alla originaria mancanza dei presupposti esterni (agli elementi costitutivi dell'atto amministrativo) ai quali la norma di legge condiziona espressamente, non solo l'esercizio, ma la stessa attribuzione del potere alla PÁ, ipotesi del tutto diversa da quella oggetto del presente giudizio.

4 La questione sottoposta all'esame del Collegio deve, pertanto, essere risolta alla stregua del seguente principio di diritto:

"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 ricomprende 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 Dlgs n. 546/1992, in difetto del quale il provvedimento tributario -pure se affetto da vizio "nullità"- si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta.

Consegue 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".

5 Pertanto deve essere dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo della società contribuente proposto avverso la cartella di pagamento con il quale si è fatto valere il vizio di "nullità" - per mancanza degli elementi essenziali- degli avvisi di accertamento presupposti, divenuti definitivi per omessa tempestiva impugnazione.

L'accoglimento del ricorso, relativamente ai motivi quarto e quinto, rende superfluo l'esame del terzo motivo determinandone l'assorbimento.

6 In conclusione il ricorso trova accoglimento, quanto al quarto e quinto motivo, dichiarati inammissibile il primo ed il secondo motivo ed assorbito il terzo motivo. La sentenza impugnata deve, in conseguenza, essere cassata senza rinvio, potendo la causa, in difetto di ulteriore necessaria attività istruttoria, essere decisa nel merito ai sensi dell'art. 384 co 2 c.p.c. con la inammissibilità del ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente.

Segue la condanna della società soccombente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità liquidate in dispositivo, compensate quelle dei gradi di merito.

#### **P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, relativamente al quarto e quinto motivo, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito dichiara inammissibile il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente che condanna alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità, liquidate in € 8.000,00 per compensi oltre alle spese prenotate a debito, compensate le spese relative ai gradi di merito.