

## L'ATTO IMPOSITIVO: I VIZI

a cura di Mario Nussi\*

SOMMARIO: Premessa - 1. I vizi del provvedimento amministrativo tributario dopo la legge n. 15 del 2005 - 1.1 Nullità (art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990) - 1.2 Annullabilità – 1.2.1 Specificamente sul vizio di motivazione - 1.3 Irregolarità - 1.4 Vizi degli atti istruttori - 1.5 Violazione del contraddittorio –

### **Premessa**

Analizzare i vizi dell'“atto impositivo” (spesso usato come sinonimo di avviso di accertamento, ma anche per indicare qualsiasi atto impugnabile dell'amministrazione finanziaria), implica l'opportunità di intendersi sulla stessa accezione di “atto impositivo”, nella consapevolezza che nella dottrina tributaria si dibattono contrapposte teoriche in ordine alla natura degli atti amministrativi di attuazione dei tributi.

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

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

Tuttavia, in base alla giurisprudenza della Suprema Corte (che, seppur sommariamente, si citerà nel prosieguo) sembra potersi ritenere che “atto impositivo” sia quell'atto che esprime una pretesa tributaria definita nell'*an* e nel *quantum*, tanto da doversi ritenere atto impugnabile avanti gli organi della giurisdizione tributaria.

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

Premesso che secondo una certa dottrina, l'uso del termine “vizio” dell'atto sarebbe equivoco e, piuttosto che rinviare alle figure dell'invalidità dell'atto amministrativo, esprimerebbe l'infondatezza nel merito della pretesa dell'ente impositore<sup>1</sup>, la trattazione dei vizi degli atti tributari

---

\* Ringrazio la dott.ssa Samantha Buttus per avermi consentito di rielaborare gli esiti di una ricerca da Lei condotta sulla dottrina e la giurisprudenza relativamente ai vizi dell'atto impositivo.

<sup>1</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 37 e 120.

è stata spesso osservata con logiche autonome rispetto ai tradizionali vizi dell'atto amministrativo. Tuttavia, in seguito all'introduzione della legge n. 241 del 1990, le distanze con la matrice scientifica del Diritto amministrativo si sono fatte più evanescenti, in particolare dopo la novella di cui alla legge n. 15 del 2005: oggi, quindi, assume significato distinguere tra nullità, annullabilità e mera irregolarità.

Un tanto, ancorché il legislatore fiscale, nel prevedere "espressamente" la sanzione processuale dell'atto che viola la norma tributaria, faccia di preferenza, se non esclusivamente, riferimento alla nullità<sup>2</sup>.

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

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

---

<sup>2</sup> Per la dottrina favorevole all'applicabilità del nuovo regime dei vizi all'atto tributario, senza pretese di completezza: L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 729 ss; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, 2010, Milano, 220 ss.; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1447 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, II, 357 ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2012, 68 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 178; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 211 ss.; A. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 156 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario", dopo la riforma sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 88 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 489 ss.; per quella contraria: S. MULEO, *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 535 ss.; R. LUPI, *Un'ipotesi limitata alle vicende "autoesplicative"*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 541 ss.; S. MULEO, *Il consenso nell'attività di indagine amministrativa*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2007, 101 ss.; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 335, ma si veda, ID., *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, 18, ove l'Autore comunque pare ammettere l'operatività delle norme e dei principi del diritto amministrativo in materia tributaria.

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

Oggi, “è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

In ambito tributario, già prima della novella legislativa, la (anche espressa) nullità veniva confinata ad ipotesi marginali, assimilabili a casi di inesistenza dell’atto, in quanto carente di uno dei suoi requisiti essenziali, abnorme, emesso in difetto assoluto di attribuzione o da organo territorialmente incompetente<sup>3</sup>.

Conseguentemente, l’atto emanato (e/o notificato) fuori termine è illegittimo e non affetto da carenza di potere, quindi il vizio deve eccipirsi dal ricorrente come motivo di ricorso.

Il dibattito si è acceso in ordine alla possibilità di ipotizzare un’autonoma azione di nullità avanti le Commissioni tributarie, che come tale non sarebbe soggetta a termini decadenziali<sup>4</sup>, con delicati problemi di coordinamento con la disciplina positivamente espressa nella legge processuale tributaria<sup>5</sup>.

In simile nuovo contesto normativo, è assai significativo che la giurisprudenza di legittimità abbia richiamato l’art. 21-*septies* della legge n. 241 del 1990, per decidere in ordine alla validità di un avviso di accertamento emesso nel mancato rispetto del termine dilatorio di cui all’art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

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

---

<sup>3</sup> Cass., sez. I, 24 maggio 1984, n. 3191; Cass., sez. I, 27 marzo 1987, n. 2998; Cass., sez. I, 26 giugno 1992, n. 8017.

<sup>4</sup> Favorevole, almeno in un primo tempo, F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445; ID., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 75.

<sup>5</sup> Infatti, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, 2, I, 361, ritiene che un’azione autonoma di accertamento della nullità non sia facilmente coordinabile con la struttura del processo tributario, propendendo per l’ipotesi interpretativa che concepisce la nullità come “deducibile senza i rigori tipici, soprattutto quanto a termini decadenziali e alle conseguenti preclusioni, della tutela costitutiva impugnatoria, ma pur sempre traducendola in un motivo di ricorso proposto contro un atto dichiarato impugnabile che assuma, a suo presupposto, l’atto nullo. In sostanza, sarebbe solo derogata la regola dei «vizi propri» di cui al terzo comma dell’art. 19 D.Lgs. 546/92, senza che l’azionabilità della nullità comporti un accertamento indiscriminato al processo, nelle forme di una tutela di puro accertamento svincolata dall’impugnativa di un atto, che, quanto meno a partire dalla revisione delle commissioni tributarie, non ha mai trovato cittadinanza nel processo tributario”. ID., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 72 ss.

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

E, ancora, nella stessa sentenza: “L'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla «particolare urgenza» dell'avviso di accertamento risulta espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dalla l. n. 241 del 1990, art. 21 *septies* (ove tale sanzione è prevista per il provvedimento amministrativo privo di un elemento essenziale, quale è la motivazione), nonché, con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'i.v.a., rispettivamente al d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e d.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5, ove si prevede che l'avviso di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che lo hanno determinato”<sup>6</sup>.

Con l'ordinanza 11 maggio 2012, n. 7318<sup>7</sup>, la questione è stata rimessa alle sezioni unite.

Con riguardo alla terza ipotesi di nullità, atto adottato in violazione o elusione del giudicato, la sede per far valere un simile vizio dovrebbe essere il giudizio di ottemperanza<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Comunque, in Cass., sez. trib., 23 marzo 2012, n. 4687 (in *Riv. giur. trib.*, 2012, con nota di S. GINANNESCHI, *Esclusa l'applicabilità del termine dilatorio all'avviso di recupero del credito d'imposta connesso all'incremento dell'occupazione*), si nega che il termine di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto possa applicarsi all'avviso di recupero del credito d'imposta per l'emersione dell'occupazione, ancorché si tratti comunque di un atto espressivo di una pretesa tributaria definita. Successivamente, si registrano pronunce contrastanti:

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

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

<sup>7</sup> Rinvenibile in *Riv. giur. trib.*, 2012, con commento di F. TUNDO, *Validità dell'avviso di accertamento emesso “ante tempus”*: i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite.

## 1.2 Annullabilità

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

La dottrina non è unanime in punto configurabilità del vizio di eccesso di potere, anche con riguardo al provvedimento tributario<sup>9</sup>.

Il capoverso dell'art. 21-*octies* della legge n. 241 del 1990, con norma di cui la maggior parte degli amministrativisti ritiene la natura processuale<sup>10</sup>, statuisce che “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

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

La norma ha, dunque, sancito il depotenziamento dei vizi meramente formali, codificando il principio del raggiungimento dello scopo (amministrazione di risultato), in accoglimento di un orientamento consolidato della giurisprudenza amministrativa, sistematicamente compatibile a

---

<sup>8</sup> G. RAGUCCI, *La giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di elusione e violazione del giudicato*, in *Giust. trib.*, 2007, 201 ss.; S. BUTTUS, *Il giudizio di ottemperanza nell'attuazione del giudicato tributario. Studi introduttivi*, Roma, 2010, 490 ss.

<sup>9</sup> Comunque, in senso favorevole: A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, 228; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 129-130; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, 28; F. BOSELLO, *La fiscalità fra crisi del sistema e crisi del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 1080; C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003, 160 ss., 321; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 70-71.

<sup>10</sup> M. RENNA, *Obblighi procedurali e responsabilità dell'amministrazione*, in *Dir. Amm.*, 3/2005, 573; V. ANTONELLI, *La convalida del provvedimento annullabile e la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Cons. di Stato*, 2005, 2220; F. LACAVA, *L'invalidità del provvedimento amministrativo dopo la legge 15/2005: nullità ed annullabilità*, in *Amministrazione in cammino*, 11.

fronte di atti lesivi di interessi pretensivi, ma di più dubbia giustificabilità con riguardo ad atti lesivi di interessi oppositivi<sup>11</sup>.

L'applicabilità della norma in ambito tributario sembra incompatibile con l'orientamento giurisprudenziale volto a sostenere che in presenza di un vizio formale o procedimentale, il giudice tributario debba pronunciare l'annullamento dell'atto, senza poter proseguire nell'esame del merito<sup>12</sup>.

Ai fini dell'applicabilità dell'art.21-*octies*, secondo comma, occorre discriminare tra illegittimità sempre rilevanti e illegittimità che, alle condizioni disciplinate, debbono essere considerate innocue, tanto che l'atto, pur invalido, non viene annullato dal giudice adito; tra l'altro, si segnala quella dottrina che - ritenendo che tra gli atti elencati nell'art. 19 del dlgs. n. 546 del 1992 possano enuclearsi alcuni che non hanno natura provvedimento - auspica che le nozioni delle irregolarità procedurali - e della conseguente "invalidità derivata" del provvedimento finale - non vengano evocate per le tutele esperibili nei riguardi dei suddetti atti, nei cui confronti le tutele esercitabili avrebbero natura dichiarativa e non dovrebbero essere soggette a termini decadenziali<sup>13</sup>.

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

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

Comunque, per la dottrina unanime, non è un vizio sanabile, in quanto afferente il contenuto dell'atto<sup>14</sup>.

La giurisprudenza è incline a ritenere la nullità (sempre intesa in chiave generica di annullabilità) dell'avviso di accertamento che non riporti l'aliquota applicata (quindi, violazione non sanabile)<sup>15</sup>.

---

<sup>11</sup> L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, 2010, Milano, 239.

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

<sup>12</sup> Cass., sez. un., 16 giugno 2006, n. 13916.

<sup>13</sup> S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 823.

<sup>14</sup> Con argomentazioni diverse, giungono ad analogo risultato, S. MULEO, *Modifiche della L. n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2005, 535 ss. e R. LUPI, *Un'ipotesi limitata alle vicende "autoesplicative"*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2005, 541 ss..

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

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

---

<sup>15</sup> Cass., sez. trib., 27 giugno 2005, n. 13810, in *GT - Riv. giur. trib.*, 12/2005, 1103 ss., con nota di C. LAMBERTI, *La mancanza di indicazioni precise ed analitiche rende nullo “in toto” l'avviso di accertamento*.

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

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

Nella risalente concezione dell'atto impositivo quale *provocatio ad opponendum*<sup>16</sup>, il vizio motivazionale appare svalutato: l'atto, infatti, è considerato mero “veicolo di accesso” al processo la conseguenza che l'obbligo di motivazione appare soddisfatto ogni volta che l'amministrazione finanziaria abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*.

La giurisprudenza ha ritenuto che il riferimento al p.v.c. sia adempimento sufficiente ad integrare un'idonea motivazione, quand'anche l'amministrazione finanziaria si limiti ad una acritica motivazione *per relationem*<sup>17</sup>.

Per altro profilo, è prevalente la giurisprudenza che, nonostante il disposto dell'art. 3 della legge n. 241 del 1990, reputa che l'amministrazione finanziaria non sia tenuta all'allegazione delle prove del credito tributario vantato, dovendo indicare le prove su cui l'atto si fonda solo nella eventuale successiva fase del giudizio<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Ad es., Cass., 19 giugno 1980, n. 3898; Cass., sez. un., 4 gennaio 1993, n. 8; Cass., sez. un., 18 luglio 1996, n. 6471; Cass., sez. un., 20 marzo 1998, n. 2943.

<sup>17</sup> Cass., sez. trib., 27 luglio 2008, n. 18053; Cass., sez. trib., 11 maggio 2009, n. 10680; Cass., sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13486; Cass., sez. trib., 20 novembre 2009, n. 24507; Cass., sez. trib., 28 gennaio 2010, n. 1817.

<sup>18</sup> Cass., sez. I, 27 ottobre 1995, n. 11222; Cass., sez. I, 22 agosto 1996, n. 7759; Cass., sez. I, 3 gennaio 1997, n. 11; Cass., sez. I, 21 gennaio 2000, n. 658; Cass., sez. trib., 1 agosto 2000, n. 10052.



### 1.3 Irregolarità

L'omessa indicazione della commissione tributaria competente a decidere il ricorso è considerata quale mera irregolarità, ovvero sia vizio non invalidante<sup>19</sup>.

Tuttavia, secondo un orientamento<sup>20</sup>, il contribuente non sarebbe esonerato dall'impugnazione dell'atto.

Si segnalano anche pronunce per le quali non assume "alcun rilievo la mancanza della formale dizione «avviso di liquidazione» o «avviso di pagamento» o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l'impugnazione o della commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell'atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile"<sup>21</sup>.

### 1.4 Vizi degli atti istruttori

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

Per l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte vi è un vasto orientamento<sup>22</sup>, ma non unanime, in quanto vi sono pronunciamenti favorevoli all'insussistenza in ambito tributario di una disposizione sull'inutilizzabilità delle prove irregolarmente acquisite<sup>23</sup>.

---

<sup>19</sup> Cass., sez. trib., 15 maggio 2003, n. 7564 (ma v. già Cass., sez. trib., 15 marzo 2002, n. 3865) e, successivamente, Cass., sez. trib., 6 ottobre 2003, n. 14482, nonché Cass., sez. trib., 24 novembre 2004, n. 22197.

<sup>20</sup> Cass., sez. trib., 19 marzo 2008, n. 7339.

<sup>21</sup> Cass. sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293; successive conformi, Cass., sez. trib., 15 giugno 2010, n. 14373; Cass., sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25591).

<sup>22</sup> Cass., sez. trib., 6 marzo 2001, n. 3852; Cass., sez. trib., 8 giugno 2001, n. 7791, in *il fisco*, 2001, 13847; Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 351; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230 e Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Rass. trib.*, 2002, 646, con nota di R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*; Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Boll. Trib.*, 2003, 467, con nota di F. ARDITO; Cass., sez. trib., 1 aprile 2003, n. 4987, in *Riv. giur. trib.*, 2003, 621; Cass., sez. trib., 01 ottobre 2004, n. 19690, in *Giust. civ., Mass.*, 2004, 10; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2005, n. 20253, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 7/8.

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

<sup>23</sup> Cass., sez. trib., 17 dicembre 2001, n. 15914 e Cass., sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383, in *Rass. trib.*, 2002, 648 con nota di R. LUPI; Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 282 con nota di S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*.

Per l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento in considerazione dell'illegittimità degli atti istruttori<sup>24</sup>.

Ma, si veda anche Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315, ove la Suprema Corte ha statuito che “Gli eventuali vizi degli ordini di verifica, in quanto atti della sequenza procedimentale, potranno tuttavia essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugnò il provvedimento che conclude l'iter di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo, gli ordini di verifica ipoteticamente lesivi di diritti soggettivi del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e le connesse compressioni dei propri diritti anche costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica, etc.) saranno autonomamente impugnabili dinanzi al giudice ordinario, nessun elemento potendosi ricavare dall'art. 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva”<sup>25</sup>.

Inoltre, nella sentenza a sez. un., 7 maggio 2010, n. 11082, che verrà richiamata anche *infra*, la Corte di Cassazione ha così statuito: “La giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresa l'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, per consentire, nel corso di una verifica fiscale, l'esame di documenti e l'acquisizione di notizie relativamente alle quali il contribuente abbia eccepito l'esistenza del segreto professionale. Gli eventuali vizi di tale autorizzazione, in quanto attinente esclusivamente al procedimento amministrativo di verifica tributaria e produttiva di effetti solo nell'ambito dello stesso, potranno essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugnò il provvedimento che conclude l'iter di accertamento. Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo - come anche nel caso di adozione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dall'esame dei documenti e/o delle notizie secretati -

---

<sup>24</sup> Cass., sez. I, 8 novembre 1997, n. 11, II, 282036, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 1118; Cass., sez. I, 27 luglio 1998, n. 7368, in *Rass. trib.*, 1998, 1383; Cass., sez. I, 27 novembre 1998, n. 12050, in *il fisco*, 1999, 6161; Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2775, in *Foro it.*, 2001; Cass., sez. trib., 29 settembre 2001, n. 15209, in *il fisco*, 2002, 1165; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230, in *Riv. dir. trib.*, 2002; Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Rass. trib.*, 2003, 2088; Cass., sez. trib., 18 luglio 2003, n. 11283, in *Corr. trib.*, 2003, 3245.

<sup>25</sup> In applicazione del principio, la Suprema Corte ha confermato la sentenza del Consiglio di Stato che aveva dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in ordine al ricorso del contribuente avverso ordini di verifica, disposti da Ufficio ispettivo Regionale dell'Agenzia delle Entrate, all'esito dei quali l'Agenzia delle entrate aveva emesso provvedimento impositivo.

l'autorizzazione del p.m., in quanto ipoteticamente lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, e la connessa compressione dei propri diritti anche costituzionali (in particolare, libertà di domicilio, di corrispondenza, di iniziativa economica), sarà autonomamente impugnabile dinanzi al g.o., nessun elemento di collegamento potendosi ricavare dall'art. 7, comma 4, della l. n. 212 del 2000, che si limita ad attribuire alla giurisdizione del giudice amministrativo, secondo i normali criteri di riparto, l'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, ovvero di atti di natura provvedimentoale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva”.

Conseguentemente, in quest’ottica, i vizi della fase istruttoria sono da considerare “vizi propri” dell’atto impositivo<sup>26</sup>.

Più recentemente, la Suprema Corte sembra orientata a ritenere comunque utilizzabili le prove illegittimamente raccolte, salvo i limiti derivanti da specifiche preclusioni o dalla violazione di diritti costituzionalmente garantiti<sup>27</sup>.

### ***1.5 Violazione del contraddittorio***

La giurisprudenza più risalente era orientata a non dare alcun rilievo alla violazione delle norme “procedimentali” non puntualmente sanzionate, ritenendo che il contraddittorio non dovesse essere garantito nella fase amministrativa e che le norme in materia prevedessero una semplice facoltà dell’amministrazione finanziaria, non già un obbligo a fronte di un diritto del contribuente: il diritto di difesa di quest’ultimo sarebbe stato pienamente garantito in sede giudiziale<sup>28</sup>. Tuttora, secondo la giurisprudenza di legittimità, l’amministrazione finanziaria non deve necessariamente attivare una fase pre-contenziosa con il contribuente, al fine di utilizzare i dati ed elementi desumibili dalle indagini bancarie<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> In tale senso, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 215 ss.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 759.

<sup>27</sup> Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26454; Cass., sez. trib., 19 febbraio 2009, n. 4001; Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836. In dottrina, per tutti, G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove “incostituzionali”*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 15 ss.

<sup>28</sup> *Ex multis*, Cass., sez. I, 6 ottobre 1999, n. 11094, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 601; Cass., sez. trib., 28 luglio 2000, n. 9946; Cass., sez. trib., 10 agosto 2000, n. 100060; Cass., sez. trib., 27 ottobre 2000, n. 14200 e Cass., sez. trib., 25 ottobre 2000, n. 14012, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 367 ss., con nota di R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*.

<sup>29</sup> Cass., sez. trib., 5 febbraio 2009, n. 2752.

Inoltre, viene negata la tutela del diritto al contraddittorio come principio generale del diritto comunitario<sup>30</sup>, in una fattispecie relativa a tributi comunitari, nonostante la giurisprudenza comunitaria<sup>31</sup>.

Tuttavia, la Corte di Cassazione ritiene il contraddittorio obbligatorio nelle procedure di accertamento tributario standardizzato che si basano su parametri o studi di settore<sup>32</sup>, nonché nelle procedure doganali<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Ad es. Cass., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481.

<sup>31</sup> Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa n. C-349/07, *Sopropé*, in *Rass. trib.*, 2009, 570 ss., con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *Riv. giur. trib.*, 2009, 210, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*.

<sup>32</sup> Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in *Riv. giur. trib.*, 2006, n. 1047; Cass., sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816; Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638; in dottrina: M. BASILAVECCHIA, *Accertamento e studi di settore: soluzione finale*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 212 ss.; A. MARCHESELLI, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2010, 251 ss.

<sup>33</sup> Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14105, in *Riv. giur. trib.*, 2010, 210, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*.