

Giurisprudenza

## Non rilevabile d'ufficio la nullità per mancanza di elementi essenziali

24 Settembre 2015

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



L'invalidità dell'atto impugnato per mancanza degli elementi essenziali deve essere eccepita dal contribuente mediante ricorso giurisdizionale, ritualmente proposto nel termine di sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto stesso. In difetto, l'atto, seppure affetto da un vizio di nullità, si consolida, divenendo definitivo, e legittima l'Amministrazione finanziaria alla riscossione.

È quanto chiarito dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015.

### I fatti

Il caso specifico muove dall'impugnazione di una cartella di pagamento, mediante la quale il contribuente contestava il versamento degli importi richiesti dall'Amministrazione finanziaria con precedenti avvisi di accertamento non impugnati e, quindi, divenuti definitivi.

Il contribuente sosteneva, in particolare, che tali avvisi, essendo stati sottoscritti con firma illeggibile, fossero affetti da un vizio di nullità strutturale (ex articolo 21-septies della legge 241/1990, secondo il quale "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"), con la conseguenza che tale vizio poteva essere eccepito dal contribuente anche in sede di impugnazione dell'atto successivo oppure rilevato d'ufficio in qualsiasi momento.

La Commissione tributaria provinciale respingeva il ricorso con sentenza che veniva riformata in

appello. Avverso la sentenza di secondo grado, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione.

### **La sentenza**

Con la sentenza in esame, la Cassazione – nel condividere la tesi dell'Agenzia – ha chiarito che i vizi di invalidità dell'atto impugnato costituiscono "eccezioni in senso stretto", per cui non sono rilevabili d'ufficio dal giudice, ma devono essere fatti valere soltanto dal contribuente in sede di ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

La Cassazione, muovendo dal presupposto della specialità del diritto tributario rispetto al diritto civile e a quello amministrativo, ha innanzitutto ricordato che l'articolo 42, comma 3, del Dpr 600/1973, nel prevedere che *"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"*, contempla un'unica ipotesi di nullità nell'ambito della quale sono indifferentemente raggruppati i vizi di natura formale e sostanziale degli atti tributari e che il successivo articolo 61, comma 2, del medesimo decreto stabilisce che *"la nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42..., e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado"*.

Inoltre, la Corte di legittimità ha ribadito che l'oggetto del giudizio tributario è circoscritto ai motivi di ricorso fatti valere dal contribuente e può essere modificato esclusivamente con la presentazione di motivi aggiunti *"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)"*.

Si possono, pertanto, ritenere incompatibili con l'ordinamento tributario:

- l'articolo 21-*speties* della legge 241/1990, che tiene distinti i vizi di nullità dell'atto amministrativo dai vizi di annullabilità (violazione di legge, eccesso di potere e incompetenza) che trovano invece disciplina nel successivo articolo 21-*octies* della stessa legge, e l'articolo 31, comma 4, del decreto legislativo 104/2010, secondo cui *"la domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni. La nullità dell'atto può sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice..."*

- l'articolo 1418 cc che disciplina le cause civilistiche di nullità del contratto e il successivo articolo 1421 cc, il quale prevede che *“salvo diverse disposizioni di legge la nullità può essere fatta valere da chiunque vi ha interesse e può essere rilevata d'ufficio dal giudice”*.

Più precisamente, secondo la Cassazione, il vizio di nullità dell'atto tributario va inteso, sul piano processuale, come vizio di annullabilità, con la conseguenza che l'invalidità dell'atto non è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo, ma va eccepita dal contribuente in sede di ricorso alla Commissione tributaria provinciale da proporre entro il termine di sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato (trattasi di una eccezione *“in senso stretto”*). In difetto di tempestiva impugnazione, *“il provvedimento tributario viziato da ‘nullità’ si consolida, rendendo definitivo il rapporto obbligatorio sottostante e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva della imposta”*.

Tra i precedenti citati dalla Cassazione con la pronuncia in commento vi è la sentenza n. 25508 del 13 novembre 2013, con cui i giudici di legittimità hanno precisato che *“non può condividersi il contrario assunto della parte ricorrente secondo cui il ‘vizio di nullità’ dei provvedimenti impositivi presupposti, potrebbe essere fatto valere in sede di impugnazione degli atti consequenziali (nella specie gli avvisi di mora)”*.

Alla luce delle considerazioni esposte, la Cassazione ha annullato la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, ha dichiarato inammissibile il ricorso introduttivo proposto dal contribuente.

## **Osservazioni**

I principi di diritto enunciati dalla Cassazione con la sentenza n. 18448/2015, che si riferiscono al caso di atti che presentano vizi di sottoscrizione, di motivazione ovvero di mancata allegazione di documenti citati, possono ritenersi estendibili ai contenziosi concernenti gli atti sottoscritti dagli incaricati di funzioni dirigenziali (vedi articolo ***“Atti sottoscritti dagli incaricati: in crescita le sentenze favorevoli”***).

A tal proposito, si può infatti affermare che le eccezioni relative agli atti sottoscritti dagli incaricati non possono essere proposte con riferimento agli atti non impugnati entro il termine di decadenza, a quelli impugnati senza dedurre un vizio riconducibile alla legittima investitura del funzionario incaricato di mansioni dirigenziali, nonché ai giudizi ormai definiti con sentenza passata in giudicato. In particolare, tali eccezioni non possono essere sollevate per la prima volta dal contribuente successivamente alla proposizione del ricorso né sono rilevabili d'ufficio dal giudice.

di

**Michela Grisini**

essenziali