

LALENTE SULLA RIFORMA

Nuovo regime di invalidità degli atti, dell'attività istruttoria e delle notifiche dell'A.F.

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

Il **D.Lgs. 219/2023**, attuativo della legge delega fiscale (**L. 111/2023**) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024, ha introdotto rilevanti **modifiche** allo **Statuto dei diritti dei contribuenti (L. 212/2000)**.

Nello specifico, l'[articolo 1, lettera g\), D.Lgs. 219/2023](#), ha inserito nel corpo normativo dello Statuto del contribuente gli **articoli 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies**, i quali, a partire dallo scorso 18.1.2024, sulla falsariga degli [articoli 21-septies e 21-octies, L. 241/1990](#), costituiranno la disciplina delle **invalidità tributarie**.

Con tali disposizioni il legislatore delegato ha inteso delineare un **“sistema duale”** delle **invalidità tributarie**, articolato nei **regimi generali** della **“nullità”** (**articolo 7-ter, L. 212/2000**) e della **“annullabilità”** (**articolo 7-bis, L. 212/2000**).

Ad essi, poi, si affianca, in via residuale ed eccezionale, un'ipotesi di **“irregolarità”** (**articolo 7-quater, L. 212/2000**) che, in quanto tale, **non rientra nei regimi di “invalidità”** propriamente detti, giacché quest'ultimi sono finalizzati per definizione all'eliminazione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti viziati.

Da ultimo, è stata introdotta una specifica disciplina dei **vizi dell'attività istruttoria** (**articolo 7-quinquies, L. 212/2000**) e della **notificazione** degli **atti impositivi** e della **riscossione** (**articolo 7-sexies, L. 212/2000**).

Per quanto concerne il **regime di “annullabilità”** degli atti dell'amministrazione finanziaria, in virtù di quanto stabilito dall'**articolo 7-bis, L. 212/2000**, appare evidente come esso operi quale **regime ordinario**, che trova applicazione in relazione a **qualunque tipologia di vizio dell'atto**, salvo le **eccezioni** espressamente stabilite dalla legge. Si pensi, ad esempio, ai **vizi** assoggettati al **regime di “nullità”** o a quelli che danno luogo a **forme di “irregolarità”** dell'atto, ai sensi degli **articoli 7-ter e 7-quater, L. 212/2000**.

Tale **principio** è facilmente ricavabile dalla **formulazione ampia** contenuta nell'**articolo 7-bis, L. 212/2000**, ove viene presa in considerazione **qualunque ipotesi di "violazione di legge"** (formale, partecipativa e procedimentale). Viene precisato, infatti, che devono intendersi **ricomprese** le norme sulla **competenza**, sul **procedimento**, sulla **partecipazione** del contribuente e sulla **validità** degli **atti**.

Inoltre, la disposizione citata ha precisato che i **vizi di "annullabilità"** dell'atto devono essere **eccepiti, a pena di decadenza, con il ricorso in primo grado** e **non** possono essere **rilevati d'ufficio** dal giudice, conformemente all'attuale (unico) regime di invalidità operante nel settore tributario.

Con riferimento, poi, al **regime di "nullità"** degli atti dell'Amministrazione finanziaria, come anticipato e sulla scorta anche di quanto previsto dall'**articolo 7-ter, L. 212/2000**, è stabilito che esso **operi soltanto in via eccezionale** e laddove si verifichi **difetto assoluto di attribuzione** e **violazione o elusione di giudicato**, nonché venga **espressamente previsto** da una previsione di **legge** che sia **successiva all'entrata in vigore** del nuovo **articolo 7-ter, L. 212/2000**.

I **vizi di "nullità"**, nell'ipotesi in cui sussistano, possono essere **eccepiti sempre e senza limiti temporali in sede di autotutela, di rimborso o di ricorso giurisdizionale**, anche in presenza di definizioni amministrative del tributo, con l'unico **limite dell'ordinaria prescrizione del credito** del contribuente. Inoltre, sono **rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del processo** da parte del giudice.

Come anticipato, poi, all'**articolo 7-quater, L. 212/2000**, è introdotta, **in via residuale ed eccezionale**, una previsione di mera **"irregolarità"** degli atti dell'amministrazione finanziaria. Essa concerne le **violazioni** relative alle **informazioni cc.dd. "difensionali"** di cui all'**articolo 7, comma 2, L. 212/2000**, e quindi la **mancata indicazione**:

- dell'**ufficio** presso il quale è possibile ottenere **informazioni complete** in merito all'atto notificato o comunicato e del **responsabile del procedimento**;
- dell'**organo** (o dell'**autorità amministrativa**) presso i quali è possibile promuovere un **riesame** anche nel merito dell'atto **in sede di autotutela**;
- delle **modalità**, del **termine**, dell'**organo giurisdizionale** o dell'**autorità amministrativa**, cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

È stata introdotta, all'**articolo 7-quinquies, L. 212/2000**, una previsione diretta essenzialmente a **normare** quanto sancito da un **consolidato orientamento** della giurisprudenza di legittimità in tema di **vizi dell'attività istruttoria**.

Nello specifico, è previsto un **regime di "inutilizzabilità"** delle **prove acquisite in violazione di norme di legge** poste a tutela di **diritti fondamentali** del contribuente, con specifico riferimento all'ipotesi di cui all'**articolo 12, comma 5, L. 212/2000**, di **superamento del termine massimo di permanenza**.



Infine, l'**articolo 7-sexies, L. 212/2000**, è intervenuto sui **vizi delle notificazioni**, recependo la giurisprudenza delle Sezioni Unite in tema di **inesistenza giuridica (sentenza n. 14906/2016)**, nonché la giurisprudenza in tema di emissione degli atti e **notifica a soggetti inesistenti**, non legittimati a riceverla o estinti (fermo restando naturalmente le disposizioni speciali) e **fatto salvo il diritto di ciascun terzo**, anche ai fini della certezza dei termini di decadenza e prescrizione nei relativi confronti, di **ricevere autonome notifiche**.

È stabilito che la **notificazione** degli atti impositivi o della riscossione **priva dei suoi elementi essenziali**, ovvero effettuata nei confronti di **soggetti giuridicamente inesistenti**, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti, sia **inesistente**. Al di fuori di tali ipotesi, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è da ritenersi invece **nulla**, ma la nullità può essere **sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto**, sempreché l'**impugnazione** sia proposta **entro il termine di decadenza** dell'accertamento.