

ACCERTAMENTO

Eccezioni di annullabilità e nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

A seguito delle modifiche introdotte dal **D.Lgs. 219/2023**, che ha dato attuazione alla legge delega sulla riforma fiscale (**L. 111/2023**), il legislatore ha delineato un **“sistema duale”** delle **invalidità tributarie**, articolato principalmente nei **regimi generali** della **annullabilità** e della **nullità**.

Nello specifico, l'[articolo 1, lettera g\), D.Lgs. 219/2023](#), ha inserito nell'impianto normativo dello **Statuto dei diritti dei contribuenti** (**L. 212/2000**), l'[articolo 7-bis](#) (**annullabilità**) e l'[articolo 7-ter](#) (**nullità**), oltre agli [articoli 7-quater](#), [7-quinquies](#) e [7-sexies](#), i quali, a partire dallo scorso 18.1.2024, sulla falsariga di quanto già previsto in sede amministrativa dagli [articoli 21-septies](#) e [21-octies, L. 241/1990](#), costituiscono la disciplina delle **invalidità tributarie**.

Tali modifiche, intervenendo sul **precedente (e unico) regime di invalidità** operante nel **settore tributario**, esplicano importanti **effetti in sede amministrativa e giudiziaria**, in quanto impattano giocoforza sul **“come e quando far valere i vizi di invalidità”** degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Focalizzando l'attenzione sui debuttanti regimi della **annullabilità e nullità**, la prima osservazione da fare è che il legislatore ha avvertito l'**esigenza di “normare”**, anche in sede tributaria, i **vizi di invalidità** e i relativi **presupposti e ambito di operatività**.

Innanzitutto, con specifico riferimento al **regime di “annullabilità”** degli atti dell'Amministrazione finanziaria, sulla scorta di quanto previsto 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**. Ovviamente, sono fatte salve le **eccezioni espressamente stabilite dalla legge** come, ad esempio, i **vizi** assoggettati al **regime di “nullità”** o quelli che danno luogo a **forme di “irregolarità”** dell'atto ai sensi dei citati [articoli 7-ter](#) e [7-quater, L. 212/2000](#).

Dalla lettura del dato normativo, infatti, è agevole riscontrare come il citato [articolo 7-bis, L.](#)

[212/2000](#), contenga una **formulazione ampia** che ricomprende **qualunque ipotesi di “violazione di legge”** (formale, partecipativa e procedimentale). Viene precisato che devono intendersi **ricomprese** le norme sulla **competenza**, sul **procedimento**, sulla **partecipazione** del contribuente e sulla **validità** degli **atti**.

Al riguardo, quindi, occorre evidenziare che il **difensore tributario**, ogni qualvolta si trovi in presenza di uno dei suddetti **vizi di “annullabilità”** dell’atto, deve necessariamente formulare **specifica eccezione, a pena di decadenza**, sin dal **ricorso introduttivo del giudizio di primo grado**. Stesso e identico discorso vale chiaramente per i **motivi di infondatezza** degli atti dell’amministrazione finanziaria.

Inoltre, è d’uopo sottolineare che i **vizi di annullabilità** (così come quelli di **infondatezza**) **non possono essere rilevati d’ufficio** dal giudice, conformemente al ridetto precedente (e unico) regime di invalidità operante nel settore tributario.

Ciò significa che l’**impugnazione dell’atto affetto da un vizio di annullabilità**, che però **non venga eccepito** dal contribuente con il **ricorso di primo grado**, comporterà, per lo stesso, la **decadenza** dalla possibilità di rilevare tale **vizio** nel medesimo e nel successivo grado di giudizio. Parimenti, il **giudice non potrà rilevare di sua iniziativa** tale vizio di annullabilità.

Per quanto concerne invece il **regime di “nullità”** degli atti dell’Amministrazione finanziaria, in virtù di quanto stabilito dall’[articolo 7-ter, L. 212/2000](#), deve ritenersi che esso operi **soltanto in via eccezionale** e solo laddove si verifichino determinate ipotesi: ovvero, **difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione di giudicato** nonché **altro vizio di nullità** che venga **espressamente qualificato** come tale da una previsione di **legge** che sia **successiva all’entrata in vigore** della disposizione non appena citata.

Al riguardo, è importante sottolineare che i **vizi di “nullità”** degli atti dell’amministrazione finanziaria, così come espressamente previsto dalla disposizione citata, possono essere **eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria**.

Ne deriva che i **motivi di nullità**, a differenza di quelli di annullabilità, possono essere **dedotti 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. La disposizione citata, infatti, stabilisce che i vizi di nullità danno **diritto alla ripetizione** di quanto versato, fatta salva la **prescrizione** del credito.

Inoltre, i vizi di nullità, a differenza di quelli di annullabilità, sono altresì **rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del processo** da parte del giudice.

In definitiva, appaiono ben evidenti le **differenze** tra i due regimi di invalidità, in quanto i **vizi di annullabilità e di nullità** sono rilevabili da **soggetti diversi** e, soprattutto, con **termini e modalità diversi**, di cui il difensore tributario deve necessariamente tenere conto.