

ACCERTAMENTO

Statuto del contribuente: il nuovo regime di invalidità degli atti e dell'attività istruttoria

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Il **D.Lgs. 219/2023** fissa dei *paletti* ben precisi in ordine **all'invalidità degli atti e dell'attività istruttoria**, introducendo nella L. 212/2000 gli [articoli 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies](#), così delineando **cinque ipotesi di invalidità** degli atti di accertamento e riscossione, per porre un freno al terreno di *scontro* fra uffici e difensori dei contribuenti, in ordine agli **effetti invalidanti degli atti**, in **manca di una esplicita norma** che collegava questi ultimi all'infrazione di una specifica e individuata disposizione.

Pertanto, sulla falsariga degli [articoli 21-septies e 21-octies, L. 241/1990](#), a seconda della qualificazione del vizio (**irregolarità, annullabilità, nullità, inutilizzabilità o inesistenza**), viene prescritto uno **specifico regime procedimentale e processuale**, che va a costituire il corpo organico delle regole delle invalidità tributarie.

Come si legge nella **relazione illustrativa al provvedimento**, con tali disposizioni si vuole delineare un **sistema "duale" delle invalidità tributarie**, articolato nei regimi generali della "**nullità**" in senso proprio ([articolo 7-ter](#)) e della "**annullabilità**" ([articolo 7-bis](#)), cui si affianca – ma in via residuale ed eccezionale – una ipotesi di "**irregolarità**" ([7-quater](#)) che, come tale, **non rientra nei regimi di "invalidità" propriamente detti** (questi essendo per definizione finalizzati alla elisione degli effetti giuridici e/o materiali degli atti "*viziati*"); infine, viene introdotta una **disciplina specifica dei vizi dell'attività istruttoria** ([articolo 7-quinquies](#)) e della **notificazione degli atti impositivi** e della riscossione ([articolo 7-sexies](#)).

Il **regime di "annullabilità"** degli atti dell'Amministrazione finanziaria opera quale regime "**normale**", applicabile in relazione a qualunque "*vizio*" dell'atto, salvo diversamente stabilito dalla legge. Vi rientra qualunque ipotesi di "**violazione di legge**" (formale, partecipativa e procedimentale) che, però, devono essere eccepiti con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non possono essere rilevati d'ufficio dal giudice.

Il regime di "**nullità**" degli atti dell'Amministrazione finanziaria opera, invece, solo **in via eccezionale** e solo ove espressamente previsto da una previsione di legge, successiva

all'entrata in vigore dell'[articolo 7-ter](#) (e cioè dal 18.1.2024). I vizi di “nullità”, ove previsti, **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. Sono altresì rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del **processo da parte del giudice**.

Nell'[articolo 7-quater](#), L. 212/2000, si introduce, in via eccezionale, una previsione espressa di mera “irregolarità” degli atti dell'Amministrazione finanziaria per le violazioni relative alle **informazioni c.d. “difensionali”** di cui all'[articolo 7, comma 2, L. 212/2000](#).

Inoltre, nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente, attraverso l'[articolo 7-quinquies](#), vengono normati i **vizi dell'attività istruttoria**, così che non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti **oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, L. 212/2000**, o **in violazione di legge** (mentre *in bozza* era previsto in violazioni di libertà costituzionalmente riconosciute, così da **sigillare ciò che già la Corte di Cassazione ha più volte affermato in ordine all'inviolabilità del domicilio**, in assenza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica).

Infine, l'[articolo 7-sexies](#), quanto alla **disciplina delle notificazioni**, recepisce la giurisprudenza delle sezioni unite in tema di inesistenza (Cassazione n. 14906/2016), di **emissione degli atti e notifica a soggetti inesistenti**, non legittimati a riceverla o estinti (ferme naturalmente restando 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. Fuori dai casi di cui sopra, la **notificazione potrà essere sanata qualora l'atto abbia raggiunto lo scopo**.

Resta fermo che i diversi rimedi predisposti dal legislatore – fra annullabilità, nullità, irregolarità – **non sembrano sovrapponibili**, così che – per esempio – la violazione delle norme in tema di acquisizione, cui il legislatore delegato dedica un articolo ad hoc (l'[articolo 7-quinquies, L. 212/2000](#)), **non è causa di annullabilità**, pur essendo una violazione di norma procedurale che rientrerebbe in via di principio nell'ipotesi di **annullabilità** (e per questo non rilevabile d'ufficio dal giudice).