



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il principio della tassatività delle cause di nullità in materia tributaria: le azioni ed i termini di impugnazione

di Paola Coppola

Professore associato di Diritto tributario

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

Some interesting recent judgments of legitimacy allow you to make the point about the vice of nullity of the tax acts and, especially, of that attributable to the acts signed by the executives "fallen" of the Inland Revenue as a result of the notable judgment no. 37/2015 of the Constitutional Court.

The issue has now been resolved, unfavorably, from three known judgments of 9 November 2015 by the Supreme Court (n. 22800, n. 22803 and n. 22810): these judgments have excluded that, pursuant of art. 42, paragraph 3 of Presidential Decree n. 600/73 and, therefore, concerning signing of tax assessments in relation to direct taxes, are relevant procedures declared unconstitutional by the Constitutional Court and the administrative justice through which took place the identification of certain executives of the Inland Revenue.

The interpretation is not, as will become clear, entirely acceptable in the light of the implications and effects of the principle of the obligatory nature of the causes of nullity of the tax acts, as addressed and resolved by other recent judgments of the Court of legitimacy, as well as on the basis of principles general of the integrated domestic and Community legal order.

SINTESI

Alcune interessanti recenti pronunce di legittimità permettono di fare il punto sul vizio di nullità degli atti tributari ed, in specie, di quella riferibile agli atti firmati dai dirigenti "decaduti" dell'Agenzia delle Entrate a seguito della nota sentenza n. 37/2015 della Consulta.

La questione è stata attualmente risolta, in senso sfavorevole, dalle tre note sentenze del 9 novembre 2015 dalla Corte di Cassazione (n. 22800, 22803 e 22810) che hanno escluso che nell'applicazione dell'art. 42, comma 3, del DPR n. 600/73 e, quindi, in materia di sottoscrizione degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette, assumano rilievo le procedure dichiarate illegittime dalla Corte Costituzionale e dalla giustizia amministrativa attraverso cui è avvenuta l'individuazione di taluni dirigenti dell'Agenzia delle Entrate.

L'interpretazione non è, come si chiarirà, pienamente condivisibile alla luce delle implicazioni e gli effetti del principio della tassatività delle cause di nullità degli atti tributari come affrontato e risolto da altre recenti sentenze della Corte di legittimità, oltre che sulla base dei principi generali dell'ordinamento giuridico integrato interno e comunitario.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Primo punto (fermo): non esiste una nozione unitaria di nullità dell'atto giuridico per la non sovrapposibilità dei vizi di nullità

dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli atti e dei negozi di diritto privato – 3. Secondo punto (fermo): i vizi di “nullità di diritto tributario” sono rilevabili ad istanza di parte nel ricorso introduttivo, o con motivi aggiunti ex art. 24 D.Lgs. n. 546/92 – 4. Terzo punto (non fermo): la nullità/annullabilità tributaria è quella discendente da una disposizione tributaria che ha valutato la gravità del vizio nell'ambito dell'ordinamento – 5. I vizi di nullità derivanti dal contenuto e forma della delega di firma o di funzione dell'avviso di accertamento – 6. I vizi di nullità tributaria derivanti dai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico integrato interno e comunitario.

1. Premessa

Con la sentenza n. 22800 del 9 novembre 2015 la Corte di Cassazione ha affrontato la questione degli avvisi di accertamento firmati dai dirigenti decaduti dell'Agenzia a seguito della sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale affermando che l'art. 42, comma 3 DPR n. 600/73 che impone, a pena di nullità, che l'atto sia sottoscritto dal “capo dell'ufficio” o “da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato” non richiede che il capo dell'ufficio o il funzionario delegato debba rivestire anche una qualifica dirigenziale, ancorchè una simile qualifica sia eventualmente richiesta da altre disposizioni. Con l'occasione, la Corte ha chiarito che, in esito alla evoluzione legislativa e ordinamentale del comparto, si considerano impiegati della carriera direttiva “i funzionari della terza area” di cui al contratto delle agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005 e che in questo senso va interpretato l'art. 42, comma 3 del DPR n. 600/73 laddove richiede la sottoscrizione da parte del soggetto “capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna”. Di qui, a giudizio della Corte, l'irrelevanza, ai fini della validità degli atti, della qualifica dirigenziale da parte dei funzionari (delegati o deleganti) attribuita, sin'ora, dalla disposizione di cui all'art. 8, comma 24, del DL n. 16 del 2012, dichiarata illegittima dalla Consulta¹.

¹ Si tratta della questione risolta dalla sentenza n. 37 del 17 marzo 2015 con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 3, 51 e 97 della Cost. del cit. art. 8, comma 24, D.L. n. 16/2012 (conv. in L. n. 44/2012), oltre che norme di proroga contenute nell'art. 1, comma 14, D.L. n. 150/2013 (conv. in L. n. 15/2014) e nell'art. 1, comma 8, D.L. n. 192/2014 che, nell'autorizzare l'attribuzione di incarichi dirigenziali a funzionari delle Agenzie Fiscali, hanno fatti salvi gli incarichi già affidati ai funzionari privi della qualifica dirigenziale per non aver rivestito tale qualifica previo espletamento di un pubblico concorso. La questione è stata affrontata e risolta, in senso conforme all'illegittimità degli incarichi, anche dal Consiglio di Stato con la sentenza n. 04641/2015.

Con le citate sentenze nn. 22803 e 22810 del 9 novembre la Corte ha affrontato anche il tema dei requisiti di validità della delega di firma o di funzione nell'interpretazione di cui al cit. art. 42, commi 1 e 3, DPR n. 600/73.

Le sentenze, che hanno suscitato molto clamore ed, in verità, molti dissensi nel mondo degli operatori giuridici e tributari, hanno affrontato il tema della "non sovrapposibilità" nel diritto tributario del vizio di nullità/annullabilità regolato nell'ambito del diritto amministrativo e del diritto civile (*cd. nullità virtuale*); tema che, sempre di recente, è stato ampiamente affrontato, e sembrava esser stato risolto, anche dalla sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015 in cui la Corte è arrivata a concludere per la nullità/annullabilità di un avviso di accertamento privo di sottoscrizione (*con firma illeggibile*) ex art. 42, comma 1, DPR n. 600/73 riconoscendo, in quel caso, che l'atto fosse viziato "per incompetenza" dell'autorità che lo aveva emanato e non per mancanza "dell'elemento formale della sottoscrizione" di cui all'art. 42, comma 3.

Per ciò che qui maggiormente rileva, nel caso affrontato in cui l'illeggibilità della firma non consentiva di verificare se il soggetto che aveva sottoscritto l'atto fosse o meno dotato del potere di emettere gli avvisi di accertamento impugnati, la Corte ha rilevato che siffatta violazione può assumere "*valenza autonoma nel diritto tributario anche in assenza di una esplicita previsione di "nullità tributaria"* posto che, in coerenza con altri precedenti di legittimità (ed in specie, la sentenza n. 5507 del 06/03/2013), e secondo un'ottica garantista, l'organizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria non può sottrarsi ai principi costituzionali che regolano i pubblici uffici ed, in specie, di quelli il principio di cui all'art. 97, comma 2, della Cost. che richiede che "*nell'ordinamento degli uffici siano determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari*". Secondo questa interpretazione, quindi, un atto firmato da "*un'autorità priva di competenza*", sempreché il vizio venga eccepito dal contribuente nel ricorso, deve portare il Giudice tributario ad eliminare dal mondo giuridico il provvedimento "*nell'ambito della giurisdizione demandatagli come diretta conseguenza dell'analogo potere del Giudice amministrativo regolato all'art. 21-octies, L. n.*

241/90 (cfr., in motivazione, Cass. 14805/11, 14786/1)".

Ciò posto, nella sentenza n. 22800 del 9 novembre u.s., la Corte ha, invece, escluso che l'avviso di accertamento sottoscritto da un funzionario "decaduto" dai ruoli dell'Agenzia possa essere considerato "nullo/annullabile" sul convincimento che la mancanza di qualifica dirigenziale non sia richiesta, a pena di nullità, dal cit. art. 42, comma 3, del DPR n. 600/73, senza premurarsi, tuttavia, di affrontare la questione alla luce della possibile violazione delle norme sulla competenza (ex art. 43, comma 1 ed art. 21-octies, L. n. 241/90) che, come si chiarirà, dovrebbe sicuramente riguardare anche il caso di atti sottoscritti da funzionari "decaduti" dai ruoli dell'Agenzia per la violazione delle procedure di nomina.

Questa la sintesi delle conclusioni. Molto utili ed interessanti le premesse attraverso le quali la Corte è arrivata a delimitare e circoscrivere la categoria dogmatica dei vizi di nullità in ambito tributario, con conseguente indicazione sulle azioni ed i termini di impugnazione del vizio da parte del contribuente. Ma andiamo con ordine.

2. Primo punto (fermo): non esiste una nozione unitaria di nullità dell'atto giuridico per la non sovrapponibilità dei vizi di nullità dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli atti e dei negozi di diritto privato

Nella sentenza n. 18448/2015, di soli due mesi precedente alla n. 22800 del 9 novembre, la Corte ha, innanzitutto, escluso aprioristiche preclusioni all'applicabilità nel diritto tributario della categoria dogmatica del vizio di nullità del diritto amministrativo che, com'è noto, è diversamente regolata all'art. 21-septies, L. n. 241/90 per i casi di nullità dell'atto che *"manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione od elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge"*, rispetto ai casi di nullità/annullabilità che riguardano l'atto *"adottato in violazione di legge"* o *"viziato da eccesso di potere o da incompetenza"* regolati dal successivo art. 21-octies, c. 1. della cit. L. n. 241/90.

Con la riforma del 2005 apportata alla L. n. 241/90, il legislatore ha inteso,

infatti, sottoporre l'azione di accertamento della nullità dei provvedimenti amministrativi a limiti temporali di natura decadenziale per escludere la possibilità dell'imprescrittibilità dell'azione (Cons. Stato, 5 sez., 16.2.2012, n. 792) e, nel contempo, ha voluto evitare di ricondurre nella categoria della nullità (*nullità cd. "virtuale" ex art. 1418 c.c.*) "*la violazione di norme imperative*" che, pertanto, è stata confinata all'art. 21-octies, comma 1 nel vizio di annullabilità per "*violazione di legge*" denunciabile con l'azione di cui all'art. 29 c.p.a.. Ne consegue che, dopo la riforma del 2005, "la nullità" dell'atto amministrativo rimane circoscritta alle ipotesi tassative previste dall'art. 21-septies "*operando come categoria di invalidità meramente residuale rispetto a quella della illegittimità/annullabilità dell'atto*" (Cons. Stato, 4 sez., 2 aprile 2012, n. 1957).

La Corte, conformemente ad altri precedenti, proprio per il carattere innovativo del cit. art. 21-septies operante esclusivamente nell'ambito del diritto amministrativo, ha rilevato che in ambito tributario può parlarsi di nullità - nel senso dell'annullabilità - con riguardo alle sole "specifiche" norme che comminano siffatta sanzione a fronte della gravità della violazione valutata nell'ambito dell'ordinamento tributario, tra cui l'art. 42, comma 3, nel testo riformato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1, comma 1, lett. c), n. 1), che espressamente commina la nullità/annullabilità dell'atto "*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 comma 2*"², non operando, in linea di principio, in ambito tributario l'art. 21-octies, L. n. 241/90 che permette di annoverare nel vizio di nullità/annullabilità ogni atto adottato "in violazione di legge" nel diritto amministrativo.

Ciò posto, l'estensione agli atti tributari come *species* di quelli amministrativi dell'invalidità radicale di nullità non sconta affatto, usando le parole della Corte, "*l'automatica applicazione della disciplina normativa del vizio di nullità propria del*

² Del pari, sono cause di nullità/annullabilità il difetto di motivazione, anche per relationem di cui all'art. 7, L. n. 212/2000; la mancata indicazione del responsabile del procedimento dell'Ufficio o del concessionario ex art. 7, comma 2, del cit. art. 7 della L. n. 212/2000, oltre che, allo stato, la mancata attivazione del contraddittorio nei casi previsti dalla legge, su cui, infra, par. 6.

diritto e del processo civile in luogo di quella propria del diritto e del processo amministrativo (ante o post riforma), né tanto meno legittima una "operazione sincretistica" volta alla applicazione agli atti tributati di una disciplina di tipo "misto", dovendo ravvisarsi un' assoluta irriducibilità (e dunque una conseguente non sovrapponibilità) dei vizi di nullità dell'atto amministrativo ai vizi di nullità degli atti e dei negozi di diritto privato".

Le ragioni di questa diversità si fanno risalire alle scelte operate dal legislatore nel regolare i rapporti di diritto pubblico rispetto a quelli di diritto privato, per cui va, innanzitutto, escluso che esista nell'ordinamento giuridico una "nozione unitaria di nullità dell'atto giuridico"; e ciò per le diverse esigenze e specifici interessi presi in considerazione dalle normative di riferimento.

Si spiega, così, in ragione della prevalenza dell'esigenza di stabilità e certezza dell'azione della Pubblica amministrazione, che nell'ambito del diritto amministrativo - diversamente che in ambito civile e processuale - l'azione tendente a rilevare i vizi di nullità è sottoposta a termini di decadenza (e non di prescrizione) ex art. 31, c. 4, D.Lgs. n. 104/2010 e che il vizio di *nullità virtuale* per "violazione a norme imperative" (ex art. 1418 e 1421 c.c.) sia stato relegato ai casi di "violazione di legge" di cui al cit. art. 21-octies, L. n. 241/90³.

Per i medesimi motivi di tutela e garanzia previsti dai diversi ordinamenti, anche la "rilevabilità d'ufficio" del vizio di nullità si attegga diversamente in diritto amministrativo rispetto al diritto civile e processuale, risultando regolata in maniera analoga, ove venga richiesta ad istanza di parte, ma in modo diverso, ove sia rimessa al potere del Giudice.

In diritto amministrativo, la nullità è sempre rilevabile d'ufficio per la costante interpretazione che la giurisprudenza ha dato all'art. 31, comma 4, c.p.a. secondo cui il potere del Giudice è riconducibile ad una "giurisdizione oggettiva" che va esercitata a tutela dell'interesse della legge in modo svincolato dal "*thema decidendum*" definito dagli atti difensivi delle parti. In diritto civile, invece, il

³ cfr. Cons. Stato, 5 sez., 15 marzo 2010, n. 1498 che giustifica la soluzione legislativa in quanto "le norme riguardanti l'azione amministrativa, dato il loro carattere pubblicistico, sono sempre norme imperative e quindi non disponibili da parte dell'amministrazione".

Giudice non può che operare nei limiti dell'oggetto del giudizio nel rispetto del principio dispositivo e di quello della corrispondenza tra il chiesto e pronunciato, con la conseguenza che il suo potere è circoscritto ai casi in cui la nullità viene posta come motivo *di rigetto* delle pretese attorea (*e non di accoglimento*), avuto riguardo al fatto che l'atto è elemento costitutivo della domanda. Nel processo tributario, il principio della domanda e la delimitazione dell'oggetto del giudizio ai motivi di ricorso, porta a concludere che il vizio di nullità/annullabilità è rilevabile solo se ad eccepirlo, ai fini *dell'accoglimento* del motivo proposto, sia il contribuente nel ricorso introduttivo o, al più, in sede di motivi aggiunti, ex art. 24 D.Lgs. n. 546/92.

3. Secondo punto (fermo): i vizi di "nullità di diritto tributario" sono rilevabili ad istanza di parte nel ricorso introduttivo, o con motivi aggiunti ex art. 24 D.Lgs. n. 546/92

Sulla base di questa linea interpretativa, la trasposizione nel diritto e nel processo tributario del "vizio di nullità", come disciplinato da altri rami del diritto, non è, quindi, un'operazione "neutra", come dice la Corte, essendo molto diverse le conseguenze che vengono a delinarsi, sia sul piano sostanziale, che su quello processuale, dello "statuto normativo del vizio di nullità" con la conseguenza che le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema del diritto tributario, nei limiti in cui non siano derogate o non siano incompatibili con le norme che disciplinano il procedimento impositivo, con l'ulteriore condizione che il vizio venga eccepito dal contribuente attraverso i motivi di ricorso nel termine di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 *"in difetto di proposizione del quale il provvedimento tributario, sebbene viziato da "nullità" si consolida, rendendo definitivo il rapporto sottostante, con conseguente legittimazione dell'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell' imposta"*⁴.

⁴ Conclusione che non appare, tuttavia, pienamente condivisibile probabilmente perché non sufficientemente illustrata, ove si consideri la sicura possibilità di eccepire la nullità degli atti tributari, nella sequenza procedimentale nell'atto successivo, ove l'atto presupposto viziato non

La non sovrapposibilità della categoria dei vizi di nullità tributaria rispetto alle nullità regolate in ambito civile e processuale dagli artt. 1418 e 1421 c.c., ed in diritto amministrativo dagli artt. 21-septies e 21-octies della L. n. 241/90 dipende, come osserva la Corte, anche dalla scelta operata dal legislatore sulla natura e forma del processo tributario caratterizzato, com'è noto, dall'introduzione della domanda per contestare i vizi formali o sostanziali dell'atto impugnabile.

L'indagine sul rapporto sostanziale demandata al Giudice è limitata, invero, ai soli motivi di contestazione che il contribuente eccepisce nel ricorso introduttivo⁵ con la conseguenza che, ove il contribuente abbia eccepito solo taluni vizi di validità dell'atto impugnato, il Giudice deve attenersi a detti motivi e non può annullare d'ufficio l'atto impugnato per vizi diversi da quelli dedotti agli atti di causa, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio⁶. L'oggetto del giudizio può essere modificato con la presentazione dei soli "motivi aggiunti" a quelli di ricorso, nel rispetto dei limiti disposti dall'art. 24 del D.Lgs. n. 546/92 e, dunque, 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).

4. Terzo punto (*non fermo*): la nullità/annullabilità tributaria è quella discendente da una disposizione tributaria che ha valutato la gravità del vizio nell'ambito dell'ordinamento

4.1. Si conforma a questi principi anche l'interpretazione della Corte nelle recenti sentenze del 9 novembre pronunciate con riferimento, più specifico, al vizio di nullità per difetto di sottoscrizione nel caso in cui gli avvisi firmati dai "dirigenti"

sia stato validamente notificato, ex art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/92.

⁵ Come è, del resto, espressamente previsto all'art. 61, comma 2, DPR n. 600/73, ai sensi del quale la nullità dell'accertamento, ai sensi del comma 3 dell'art. 42 e del comma 3 dell'art. 43, e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado.

⁶ Le "nullità di diritto tributario" sono, infatti, eccezioni in senso stretto che non possano essere rilevate di ufficio soggiacendo esse ai termini di decadenza per la proposizione della impugnazione dell'atto tributario, oltre che alle preclusioni interne alle fasi ed ai gradi del giudizio tributario (cfr. Corte Cass., Sez. 5, Sentenza n. 13087 del 08/09/2003; id., Sez. 5, Sentenza n. 10802 del 05/05/2010).

decaduti dell'Agenzia.

In queste sentenze viene ribadito che devono considerarsi nulli/annullabili solo gli atti tributari emanati in violazione di una "*specificata disposizione di legge*" che abbia espressamente comminato l'invalidità (o la preveda in via interpretativa, come dovrebbe ritenersi) una volta valutata la gravità del vizio dall'ordinamento tributario (*principio della tassatività delle cause di nullità*)⁷, e viene esclusa, del pari, l'applicabilità del principio generale per cui è annullabile "ogni atto adottato in violazione di legge" che è regolato, in diritto amministrativo, dall'art. 21-octies, comma 1, L. n. 241/90.

Viene rilevato, tuttavia, che l'avviso di accertamento, in materia di II.DD. ed IVA, "privo di sottoscrizione" è nullo/annullabile secondo la previsione dell'art. 42, comma 3, DPR n. 600/73⁸, solo in mancanza "dell'elemento formale della sottoscrizione" come può accadere, ad es., nei casi di firma illeggibile (o mancanza di firma) del Direttore dell'Ufficio o da altro funzionario impiegato della carriera direttiva da lui delegato (cfr. sentenza n. 18448/2015) o nei casi in cui risultino vizi della delega di firma o di funzione, ma non anche quando l'atto risulti firmato da soggetto (delegato o delegante) privo della qualifica di dirigente, bastando, al riguardo, l'appartenenza del sottoscrittore dell'atto, in proprio o per delega, al cd. terzo livello del comparto delle Agenzia Fiscali (così, nelle sentenze nn. 22800, 22803 e 22810 del 2015).

Il che, a bene vedere, ove pure si volesse ritenere conforme in senso letterale al disposto del comma 3 dell'art. 43 non appaga, alla luce di una serie di considerazioni.

⁷ La giurisprudenza esclude, ad es., che rientrino nei casi tassativi di nullità, i casi di mancata informazione del contribuente quando comincia la verifica (ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000) o il mancato rispetto del termine ordinatorio di durata della verifica, ex cit. art. 12, comma 5 (cfr. Cass. sentenza n. 24690 del 20 novembre 2014) o la mancata comunicazione dell'autorizzazione alle indagini bancarie per ulteriori periodi rispetto a quelli originari (cfr. Cass. sentenza n. 18370/2015), sebbene anche queste previsioni formali andrebbero lette ed interpretate alla luce del principio della "strumentalità della forma", in forza del quale un siffatto inadempimento formale potrebbe comportare l'invalidità ove il procedimento sarebbe stato diverso se detta prescrizione fosse stata rispettata (CGUE 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/213, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV).

⁸ Applicabile anche per gli accertamenti IVA ex art. 56 DPR n. 633/72.

4.2. Si cominci ad osservare che la conclusione collide con quanto è stato rilevato in precedenti (assai prossimi) della Corte e non appare coerente con il principio di legalità della pubblica amministrazione.

Nella sentenza n. 18448/2015, infatti, era stato rilevato che la formulazione letterale dell'art. 42, DPR n. 600/73⁹ porta ad effettuare un distinguo tra "il difetto di un elemento di perfezionamento dell'atto di accertamento" (la sottoscrizione), ed il "vizio di incompetenza" che riguarda, invece, "l'individuazione dell'autorità legittimata ad esercitare il potere di sottoscrizione" che è vizio regolato, per principio generale, dall'art. 21-octies, L. n. 241/90, ma che può rilevare anche in ambito tributario attraverso il comma 1 dell'art. 42 che richiede che gli avvisi di accertamento in rettifica o d'ufficio siano portati a conoscenza del destinatario e, dunque, vengano a giuridica esistenza, mediante la notificazione di avvisi "sottoscritti dal capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

Fondamentale è il passaggio della cit. sentenza n. 18448 in cui la Corte afferma che *"l'eventuale violazione delle norme attributive della competenza assume valenza autonoma nel diritto tributario anche in assenza di una esplicita previsione di "nullità tributaria" (id est: invalidità-annullabilità)"* dovendosi leggere in esse un'apertura, a meno di non dover rilevare una evidente contraddizione, rispetto ai punti (fermi) delle premesse sopra illustrati per cui in materia tributaria ci sarebbero solo cause tassative di nullità per la non sovrapposibilità dei vizi di nullità regolati nel diverso ambito civile-processuale o amministrativo.

Ed invece, la Corte, in linea con suoi precedenti (*riferiti ai criteri di distribuzione delle competenze tra gli uffici della Agenzia delle Dogane cfr. Corte Cass., Sez. 5, Sentenza n. 5507 del 06/03/2013*), afferma esplicitamente la rilevanza del vizio di incompetenza anche in ambito tributario in ragione del fatto che l'organizzazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria non può sottrarsi ai principi

⁹ Ai sensi del quale, come si è visto, 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 comma 2.

costituzionali che regolano i pubblici uffici, ed in particolare, di quelli indicati al comma 2 dell'art. 97 che prescrive che nell'ordinamento degli uffici siano esattamente individuate "le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari"¹⁰.

Il principio del "riparto di competenze", sia per materia che per territorio, è espressione, infatti, del principio di legalità dell'agire di ogni pubblica amministrazione, affinché il cittadino che deve rivolgersi agli uffici, o - analogamente deve affermarsi - nei casi in cui sia destinatario di atti emanati da pubblici uffici, conosca "con esattezza" quale sia l'ufficio competente per il suo caso, quali ne siano le attribuzioni, quali le responsabilità di colui che vi è preposto e che rappresenta, nei suoi confronti il pubblico potere (cfr., in tal senso, C. Cost. n. 14/62), con la conseguenza che l'atto adottato da un ufficio/autorità incompetente non è, continua la Corte, "semplicemente inefficace, né meramente produttivo di conseguenze sul piano sanzionatorio-disciplinare - come quando si tratta di violazione dei criteri di riparto delle attribuzioni, adottati dall'Amministrazione con norme interne (Cass. n. 14805/11)", ma è illegittimo per violazione delle norme che definiscono le attribuzioni del soggetto autore dell'atto (C. St. 5142/07, 934/10) con la conseguenza che l'accertamento del vizio di incompetenza "deve portare all'eliminazione dal mondo giuridico del provvedimento illegittimo da parte del giudice amministrativo ex art. 21-octies, ovvero, nell'ambito della giurisdizione demandatagli, da parte del giudice tributario (cfr., in motivazione, Cass. 14805/11, 14786/11)."

In sintesi, per la sentenza n. 18448 in questione, l'invalidità di un atto emanato in violazione delle norme sulla competenza è da ritenersi ricompresa nel comma 1 (e non 3) del cit. art. 42, DPR n. 600/73, fermo restando che siffatta illegittimità potrà essere fatta valere solo se eccepita dal contribuente, con specifico motivo

¹⁰ La corte ha espressamente rilevato "che nell'art. 97 della Costituzione, comma 1, non può ravvisarsi una semplice direttiva rivolta prevalentemente agli organi dell'Amministrazione, né il suo contenuto può considerarsi limitato alla riserva di legge da esso disposta. Il comma in parola va, difatti, collegato con il successivo, il quale prescrive che "nell'ordinamento degli uffici siano determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari".

di ricorso, nel termine di decadenza di cui all'art. 21 D.Lgs. n. 546/92, mancando nell'ordinamento tributario una norma che attribuisca al Giudice tributario un potere di rilevanza di ufficio della nullità analoga a quella prevista all'art. 1421 c.c. o all'art. 31, comma 4, D.Lgs. n. 104/2010 (CPA).

4.3. Ciò posto, c'è da chiedersi perché la Corte, nonostante questo lucido pronunciamento, nelle sentenze del 9 novembre u.s. abbia escluso l'invalidità (per incompetenza) degli avvisi di accertamento firmati, in proprio o per delega, dai dirigenti decaduti dell'Agenzia dopo la pronuncia della Corte Costituzionale, ritenendo di doversi esprimere escludendo il vizio di sottoscrizione laddove l'atto risulti firmato da funzionari appartenenti alla terza area del comparto, non dirigenti, anche su delega di altri funzionari, anch'essi non dirigenti (la Corte esclude la rilevanza della qualifica di dirigente sia del delegante che del delegato).

Per la sentenza n. 22800, in specie, l'art. 42, comma 3, richiederebbe la sottoscrizione al solo fine di individuare *"il soggetto capace di manifestare la volontà della amministrazione finanziaria negli atti a rilevanza esterna"*, ma non anche la qualifica di *dirigente* del sottoscrittore (in proprio o per delega), con la conseguenza che restano validi gli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n. 37/2015 firmati da soggetti rivestenti funzioni di "capo dell'ufficio", ovvero di funzionari della carriera direttiva appositamente delegati non dotati di qualifica dirigenziale o con qualifica attribuita per effetto della disposizione di cui art. 8, comma 24, del D.L. n. 16 del 2012 censurata dalla Corte Costituzionale¹¹.

La Corte, in definitiva, conferma che in materia tributaria sono invalidi

¹¹ In definitiva, si è confermata l'interpretazione per cui in materia di avvisi di accertamento ricorre il vizio di sottoscrizione, ai sensi dell'art. 42, comma 3, DPR n. 600/73, solo quando l'atto risulti privo della sottoscrizione per mancanza di elementi formali essenziali, e si è escluso che tale vizio ricorra qualora l'avviso risulti firmato, in proprio o per delega, da un dirigente o funzionario della carriera direttiva da lui delegato "decaduto" dai ruoli dirigenziali dopo la sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale. Tenuto conto dell'evoluzione legislativa e ordinamentale che si venuta a determinare nel settore sin dal 1973, per la Corte è, quindi, sufficiente che i sottoscrittori siano "funzionari della terza area" del comparto agenzie fiscali (secondo il quadriennio 2002-2005), e non anche "dirigenti", considerato che l'espressione "impiegato della carriera direttiva" non equivale a "dirigente" ma, dice la Corte, richiede "un quid minus" (Cass. 21 gennaio 2015, n. 959).

(nulli/annullabili) solo gli atti emanati in violazione di una "specificata" norma tributaria e non in ogni altro caso di "violazione di legge", escludendo l'applicabilità dell'art. 21-octies, L. n. 241/90 (commi 1 e 2) dopo aver espressamente rilevato, conformemente ad altri suoi precedenti, che dopo la riforma del 2005 della L. n. 241/90, tale art. 21-octies è destinato a considerare "ogni violazione di legge" nell'ambito del solo diritto amministrativo, senza affrontare, però, la questione della possibile *valenza autonoma* della violazione delle norme sulla competenza anche con riferimento ad atti formati dalle agenzie fiscali.

Da qui non può che osservarsi che, per la nostra Corte di legittimità, nonostante la clamorosa "*violazione di legge*" che si è venuta a determinare nell'ambito del comparto delle Agenzie fiscali (la nomina di "dirigenti" in assenza di regolare concorso pubblico), accertata dalla Consulta e, quindi, dalla massima autorità di controllo dell'operato del Legislatore, il fatto che gli avvisi di accertamento siano stati firmati da un "*autorità/ufficio incompetente*" non avrebbe alcuna ripercussione sulla validità dell'atto emanato e sugli effetti prodottisi in capo ai contribuenti.

Il che, a ben riflettere, appare illogico, oltre che incoerente con il sistema ed i principi dell'ordinamento, non potendosi negare il fatto che un atto firmato da un dirigente o da funzionario incaricato di funzione dirigenziali da un capo ufficio "decaduto" dai ruoli, resta pur sempre un atto sottoscritto, in proprio o per delega, da un soggetto la cui "competenza" non è stata riconosciuta nel rispetto della legge (a mezzo pubblico concorso), di cui non è stata accertata, quindi, l'idoneità a ricoprire i ruoli apicali del comparto e, per l'effetto, di cui non sono state verificate le capacità tecniche per predisporre atti, assai complessi, come sono gli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette ed IVA.

La mancanza di "competenza" del soggetto che sottoscrive l'avviso non dovrebbe essere "irrilevante" in materia tributaria e, soprattutto, non potrebbe esserlo con riferimento agli avvisi di accertamento in materia di II.DD. ed IVA che, come è stato precisato nelle stesse sentenze del 9 novembre, sono atti che costituiscono la più complessa espressione di potere impositivo, visto che

incidono, "con particolare profondità, nella realtà economica e sociale, discostandosi e contestando le affermazioni del contribuente. Le qualità professionali di chi emana l'atto costituiscono un'essenziale garanzia per il contribuente (si veda da ultimo la articolata motivazione di Cass. 5 settembre 2014, n. 18758)".

Si aggiunga che, per atti interni all'organizzazione delle Agenzia fiscali¹², il capo dell'ufficio può anche non essere un dirigente, ma solo in casi temporanei ed eccezionali, atteso che, ai sensi dell'art. 20 DPR n. 266/1987, i funzionari della "nona qualifica funzionale", ora del "terzo livello" del comparto, possono solo *"sostituire il dirigente in caso di assenza o di impedimento del dirigente stesso"* o possono *"reggere l'ufficio"* in attesa del dirigente titolare impedito. Si tratta, quindi, solo di casi eccezionali e temporanei che inducono a considerare che non sia affatto irrilevante la circostanza che il capo dell'ufficio possa non essere un dirigente legittimamente nominato.

Se ciò è vero, non è comprensibile il motivo per cui la Corte abbia ritenuto di escludere di valutare il vizio di sottoscrizione di cui all'art. 42 del DPR n. 600/73 alla luce della possibile "violazione delle norme sulla competenza" e, dunque, della possibile mancanza di legittimazione del soggetto a (formare) e sottoscrivere l'atto (comma 1), limitandosi a valutare il solo elemento formale della presenza della sottoscrizione, al fine del perfezionamento dell'avviso (comma 3).

Ciò che è certo è che, dopo la pronuncia della Consulta n. 37/2015, si venuta a determinare una grave "violazione di legge" nell'agire della amministrazione finanziaria per il mantenimento in essere, grazie ad una serie di proroghe normative, di posizioni e ruoli dei funzionari che, non avendo partecipato a concorsi pubblici, hanno sottoscritto gli avvisi di accertamento senza che fosse stata accertata, dapprima, la loro competenza e, quindi, il loro potere/legittimazione all'emanazione dell'atto ed alla conseguente

¹² Cfr. Statuto dell'Agenzia del 21 marzo 2011 che è richiamato dal D.Lgs. n. 300/1999, istitutivo delle Agenzie fiscali, nonché il Regolamento di amministrazione in cui è espressamente previsto (art. 5, comma 5) che le direzioni provinciali sono "uffici di livello dirigenziale".

sottoscrizione¹³.

Per cui, a parte ogni considerazione critica sul motivo per cui sembra essersi "tollerata" una violazione così grave nel comparto dell'amministrazione dell'Agenzia delle entrate in stridente contrasto con ciò che avviene in altri settori pubblici (si pensi, tra tutti, alle Università ed ai concorsi pubblici per diventare docenti) e privati, appare non condivisibile il motivo per cui la Corte, occupandosi della vicenda - e pur volendo condividere l'interpretazione per cui il comma 3 dell'art. 42 del DPR n. 600/73 non richieda, a pena di nullità/annullabilità, la nomina di dirigente come elemento formale ed essenziale dell'atto - non abbia ritenuto di confermare, sulla scia dei suoi precedenti, la sanzione della nullità/annullabilità dell'atto sottoscritto o firmato da un dirigente o impiegato della carriera direttiva "decaduto" dai ruoli dell'Agenzia nel diverso "vizio di incompetenza" che, invece, avrebbe dovuto orientare l'interpretazione sull'assunto dell'ineludibile esigenza dell'individuazione delle esatte "sfere di competenza e relative responsabilità" dei funzionari preposti ad impegnare l'Agenzia con atti aventi rilevanza esterna, analogamente a ciò che deve avvenire in ogni altro comparto della pubblica amministrazione, nel rispetto dei commi 1 e 2 dell'art. 97 della Costituzione.

Come aveva già considerato nei suoi precedenti, un atto adottato "da ufficio/autorità incompetente" non può considerarsi semplicemente "inefficace", né può essere considerato produttivo di sole conseguenze disciplinari, come potrebbe accadere per atti emessi in violazione dei criteri di riparto di attribuzioni in ragione di norme interne all'amministrazione, ma è atto nullo/annullabile per la gravità del vizio che viene a determinarsi in danno del destinatario/contribuente rispetto ai criteri di buon andamento ed efficienza dell'agire pubblico, con conseguente dovere del Giudice di eliminare dal mondo giuridico il provvedimento nell'ambito della giurisdizione demandatagli, *"come diretta conseguenza*

¹³ Molte commissioni di merito hanno preso posizione sulla questione rilevando il vizio di incompetenza ed hanno, per l'effetto, rilevato l'annullabilità degli avvisi. Si segnalano, per le ampie motivazioni e lucide conclusioni, le sentenze della CTP di Campobasso, n. 1058/20145 e della CTR di Milano, n. 3446/2015.

dell'analogo potere del Giudice amministrativo regolato all'art. 21-octies, L. n. 241/90". Fermo restando che siffatto vizio di annullabilità dell'atto deve essere stato eccepito dal contribuente in sede di ricorso o con i motivi aggiunti, nel rispetto dei tempi e delle condizioni di cui all'art. 24 del D.Lgs. n. 546/92, non potendo essere rilevato d'ufficio.

Senza dire poi che il fatto che la Corte abbia espressamente "sanato" gli atti firmati da funzionari decaduti dai ruoli dell'Agenzia, prima della sentenza n. 37/2015 della Consulta, appare in contrasto con il principio generale per cui una dichiarazione di incostituzionalità di una norma di legge comporta "l'annullabilità" dell'atto amministrativo emanato in applicazione della legge incostituzionale, in ragione del fatto che tale pronuncia incide, con efficacia *erga omnes*, sull'efficacia della norma nel tempo, andando a determinare la cessazione dell'efficacia della norma censurata con effetto retroattivo, ad esclusione dei soli rapporti cd. esauriti (*ex pluribus*, Consiglio di Stato, n. 1429/2012).

E non solo. Il vizio dell'atto amministrativo fondato su norme incostituzionali, fatti sempre salvi i rapporti esauriti (come per un atto non impugnato nei termini, o per intervenuto giudicato), non dovrebbe incontrare il limite derivante dal non essere stato denunciato nei termini, né quello di un diverso apprezzamento espresso sullo stesso vizio in altri gradi del giudizio, come pure è stato tante volte affermato in sede giurisprudenziale.

Il che avrebbe dovuto portare la Corte, anche in occasione del caso dei dirigenti decaduti sottoposto al suo giudizio, a rilevare che il vizio dell'annullabilità dell'atto tributario sopravvenuto alla proposizione dell'originario ricorso per effetto di una nuova legge oppure, come qui si è verificato, per una sopravvenuta sentenza della Corte Costituzionale (o della Corte Europea), può essere fatto sempre valere, sia nel giudizio di primo grado, che nel giudizio di impugnazione con il motivo aggiunto (ex art. 24 D.lgs. n. 546/92) purché, lo *ius superveniens* (al quale è sicuramente equiparabile la sentenza di illegittimità costituzionale) sia applicabile al giudizio in corso, incida sulla situazione di fatto allegata in primo grado e non determini un ampliamento dei fatti di causa.

5. I vizi di nullità derivanti dal contenuto e forma della delega di firma o di funzione dell'avviso di accertamento

Occorre, a questo punto, accennare al fatto che nelle recenti sentenze del 9 novembre u.s., benché non possa affermarsi che si è arrivati ad una soluzione appagante sulla questione degli avvisi di accertamento firmati dai dirigenti decaduti, sono state fornite, in ogni caso, utili indicazioni sui contenuti e sulla forma della delega di firma o di funzione del Direttore dell'Agenzia, nei casi degli avvisi di accertamento firmati dai delegati.

Nella sentenza n. 22803/2015 è stato, innanzitutto, ben chiarito che la delega di firma o di funzione possa essere conferita con atto proprio, o con ordine di servizio, purché vengano indicate le ragioni della delega (ossia le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, ecc.), il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato.

Non è sufficiente, quindi, che la delega di firma o di funzione rechi la sola indicazione della qualifica professionale del delegato (capo team, capo settore, ecc.), senza il riferimento nominativo alle generalità di chi effettivamente rivesta la qualifica richiesta. Con la conseguenza che sono illegittime le deleghe impersonali, anche "*ratione officii*", prive di indicazione nominativa del soggetto delegato e, pertanto, sono annullabili gli avvisi di accertamento privi dei contenuti della delega, sempreché il contribuente eccepisca il motivo in sede di ricorso o nei motivi aggiunti.

L'altro importante principio che, ormai, dovrebbe considerarsi pacificamente statuito, confermato nella cit. sentenza n. 22803 e nella sentenza n. 22810 del 9 novembre, è che, ove il contribuente contesti - anche in forma generica - la legittimazione del funzionario che ha sottoscritto l'avviso di accertamento ad emanare l'atto (art. 42, commi 3 e 1, DPR n. 600/1972), è onere della Amministrazione, e non del contribuente, che ha immediato e facile accesso ai propri dati, fornire la prova del possesso dei requisiti soggettivi indicati dalla legge, sia del delegante che del delegato, nonché della esistenza della delega in capo al delegato, come già da tempo riconosciuto in sede di legittimità (Cass.

sentenza n. 14942/2013), sebbene ancora oggi contestato dall'Agenzia e da taluna giurisprudenza di merito¹⁴. In caso di mancanza di prova da parte dell'Agenzia, anche durante il processo, il Giudice non potrà, quindi, che annullare l'atto emanato.

6. I vizi di nullità tributaria derivanti dai principi fondamentali dell'ordinamento giuridico integrato interno e comunitario

Un' ultima importante considerazione che non può essere trascurata.

Se è vero che il sistema delle cause di nullità in diritto tributario è ispirato al principio della tassatività, è innegabile che nei casi in cui la nullità discenda dall'operare di principi generali o da fonti sovranazionali, il Giudice nazionale sarà tenuto, sempre, a rilevarla, ove pure non dovesse trattarsi di casi di nullità espressamente previsti dall'ordinamento interno¹⁵.

Ebbene, il ragionamento porta immediatamente a riflettere ai casi di nullità degli avvisi di accertamento adottati in violazione del principio di legalità dell'azione dell'amministrazione di cui all'art. 97 della Cost. e quindi delle regole del giusto procedimento, codificati nello Statuto attraverso i principi costituzionali, o dei principi discendenti da fonti sovranazionali che, del resto, dovrebbero annoverare anche la violazione della norme sulla competenza dei funzionari incaricati di sottoscrivere gli avvisi di accertamento decaduti *post* intervento della Consulta, come si è innanzi osservato.

Tra questi principi non può non considerarsi la violazione dell'obbligo del contraddittorio che, ad oggi, è espressamente prevista, a pena di nullità, nel diritto interno in pochi e sparuti casi¹⁶, nonostante l'apertura che si è registrata, grazie

¹⁴ Si tratta di conclusione basata sul cd. principio della vicinanza della prova in virtù del quale l'onere probatorio, in deroga alla norma di cui all'art. 2697 c.c., viene posto a carico della parte prossima alla fonte di prova in questo caso, l'Agenzia. Deve ritenersi, quindi, definitivamente superata la tesi opposta espressa, ad es., dalla sentenza della cassazione n. 11283/2010 secondo la quale l'onere della prova sarebbe stato a carico della parte che contesti la qualifica del funzionario che emana l'atto sfavorevole.

¹⁵ In virtù del noto principio del primato del diritto comunitario sul diritto interno che obbliga il Giudice ad applicare le fonti europee, comprese le sentenze della CUGE, nell'ordinamento nazionale, anche in assenza o in conflitto con le norme domestiche.

¹⁶ Così, com'è noto, il contraddittorio è previsto, a pena di nullità, nel caso di accertamenti effettuati

all'interpretazione fornita in sede di legittimità, dall'intervento della Suprema Corte a SS.UU. (mi riferisco alle note SS.UU. n. 18184/2013 e n. 19667/2014) che, com'è noto, hanno statuito l'immanenza del principio nell'ordinamento giuridico integrato tutte le volte in cui, grazie alla partecipazione del contribuente, *il risultato finale* adottato con l'atto emanato sarebbe potuto essere "diverso"¹⁷.

Ebbene, anche su questo delicato tema deve registrarsi, oggi, l'improvviso e non condivisibile "cambio di rotta" da parte delle SS.UU. che, tornando ad affrontare la questione nel caso di verifiche "a tavolino", sottoposto alla loro attenzione e soluzione con l'ordinanza n. 575/2015, è arrivata a negare quanto in precedenza statuito, con la recente sentenza del 9 dicembre 2015, la n. 24823, ed ad affermare il principio per cui il contraddittorio sarebbe richiesto, a pena di nullità, solo quando l'accertamento segue gli accessi ispezioni e verifiche effettuati ex art. 12, c. 7, L. n. 212/2000 e non in tutti i casi in cui la "decisione partecipata" con il contribuente e l'acquisizione da parte dell'Ufficio di elementi e dati non conosciuti al momento del controllo, avrebbe determinato un risultato finale - diverso e più favorevole - per il contribuente.

Non è qui il caso di affrontare la vicenda che, da tempo, è oggetto di ampie dispute dottrinali e giurisprudenziali¹⁸.

Qui corre solo obbligo rilevare, nell'attesa che il legislatore ponga fine alla questione, come è stato auspicato dalla Corte¹⁹ e si preoccupi di inserire, nel *corpus* normativo tributario, tra le "cause tassative di nullità" la violazione

a seguito di accessi, ispezioni e verifiche all'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000; e così ancora nei casi di accertamenti effettuati su dati statistici di settore secondo consolidata giurisprudenza di legittimità (v. Cass. 13741/13, 12428/12, 13594/10, 4148/09, 26459/08, 19829/08, 9625/07, 6758/07, 18038/05, 26388/05); nonché in caso di accertamenti elusivi (come confermato dalla sentenza della Corte cost. n. 132/2015).

¹⁷ Da notare che nella sentenza n. 19667/2014 la Corte, nell'affermare l'immanenza del principio dell'obbligo del contraddittorio e la sua rilevanza assoluta nel procedimento tributario, parla addirittura di caso di nullità virtuale con la conseguente possibile rilevabilità del vizio ex officio, e non soltanto ad istanza di parte.

¹⁸ Sul tema, ci si permette di rinviare al mio, Riflessioni sull'obbligo generalizzato d'una decisione partecipata ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa, in Riv. dit. trib., 2014, n. 10, pag. 1042 ss., dove si è proceduto ad una ampia disamina delle posizioni di dottrinali e giurisprudenziali sull'argomento.

¹⁹ Come si legge nella sentenza a SS.UU. n. 24823 del 2015, con non poca sorpresa, in verità, ove si rifletta sul fatto che il potere giudiziario è, e non potrebbe che essere, autonomo e distinto dal potere legislativo.

dell'obbligo del contraddittorio in tutti i procedimenti che portano all'emanazione di atti pregiudizievoli nei confronti dei contribuenti formati sulla base di dati ed elementi non conosciuti dal destinatario e/o sui quali la parte non ha potuto fornire in tempo utili giustificazioni od osservazioni, sempreché risulti, con onere a carico della parte, che la partecipazione del contribuente avrebbe portato ad un risultato finale, diverso e più favorevole, nei confronti del contribuente²⁰, che è semplicemente irragionevole, anacronistico ed irrealistico pensare che "le cause di nullità" dipendenti da principi comunitari o da principi fondamentali non siano immediatamente applicabili nell'ordinamento, pur in assenza di una espressa previsione normativa interna, ad opera del Giudice nazionale, che è sempre tenuto ad applicarli o a fornire un'interpretazione ad essi conforme, a nulla rilevando le lacune o le diverse previsioni interne²¹.

A meno di non dover concludere che il cittadino-contribuente sia destinato a soccombere non soltanto di fronte ad una "violazione di legge" non espressamente prevista e sanzionata come esplicita violazione "di legge tributaria", ma pure di fronte ai principi generali stabiliti dall'ordinamento integrato, interno e comunitario, come se questi ultimi potessero valere soltanto nei confronti di taluni cittadini europei e non nei confronti di tutti, compresi i contribuenti italiani.

²⁰ E ciò, a ben vedere, a prescindere dal fatto che si tratti o meno di tributi armonizzati e/o dalla modalità di controllo prescelta dagli uffici, come si legge, con non poche perplessità, nell'ultima sentenza a SS.UU. n. 24823/2015, vista l'impossibilità tecnica di ragionare in modo difforme nel comparto IVA rispetto alle II.DD. nell'accertamento, ad es., dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo.

²¹ Non a caso sulla invalidità degli atti tributari affetti da nullità virtuale si è espressa la Suprema Corte, a SS.UU., proprio riferendosi alla violazione dell'obbligo del contraddittorio quale violazione dei "principi fondamentali" di rilevanza costituzionale contemplati nello Statuto del contribuente: così, in particolare, la sentenza n. 19667 del 18/09/2014.