

---

# Rivista di Dottrina Fiscale

---

**1/2022**

Editoriale Scientifica

## BASI CONCETTUALI E METODOLOGICHE PER LO SVILUPPO DI UNA TEORIA GENERALE (E PLURALE) DELL'INVALIDITÀ NEL SETTORE TRIBUTARIO

di Francesco Pepe<sup>1</sup>

**SOMMARIO:** 1. Premessa: l'invalidità nel settore tributario e l'apparente spinta verso un "rinovato disinteresse" al tema. – 1.1. (segue): l'utilità di approfondire l'indagine in una prospettiva non più e non solo "dogmatica", ma "teorica generale". – 2. La distinzione tra i sistemi giuridici di "validità" ed "invalidità": osservazioni preliminari. – 2.1. Il "riconoscimento" e la "trasformazione" delle norme giuridiche cd. "primarie" di condotta come aspetti co-essenziali per la effettiva funzionalità dell'ordinamento giuridico nel suo complesso: la "naturale" previsione e presenza in esso di norme giuridiche cd. "secondarie". – 2.2. (segue): la distinzione teorica tra norme secondarie di trasformazione "validative" ed "invalidative". – 2.3. (segue): l'oggetto dei sistemi normativi secondari di "validità" ed "invalidità": atti giuridici "dichiarativi" di norme giuridiche "primarie". – 2.4. (segue): l'inclusione dell'atto in una attività giuridica: diversa rilevanza ai fini dei giudizi di "validità" ed "invalidità". – 3. I diversi interessi e valori coinvolti nei fenomeni della "validità" e della "invalidità". L'opportunità teorica di distinguere l'analisi su due livelli: legislativo-astratto ed applicativo-concreto. Disambiguazione del concetto di "norma" (secondaria). – 3.1. Elaborazione legislativa-astratta: (i) la disciplina legale di "validità" e la definizione del "paradigma di validità" dell'atto. – 3.2. (segue): (ii) la disciplina legale di "invalidità" e la selezione delle regole sostanziali e processuali di "ri-assorbimento" dell'atto viziato nel sistema. – 4. L'applicazione delle regole di "validità" ed "invalidità": (i) il giudizio concreto di "validità". – 4.1. (segue): (ii) il giudizio concreto di "invalidità" (rinvio). – 4.2. La cd. "irregolarità" degli atti giuridici quale questione "intermedia" tra i giudizi di "validità" e di "invalidità" in assenza di una comminatoria legislativa espressa di "invalidità" dell'atto. – 5. L'originaria (in)distinzione teorica tra "nullità" ed "inesistenza giuridica": dalla dissoluzione della "nullità" nella "inesistenza". – 5.1. (segue): alla dissoluzione della "inesistenza" nella "nullità" (codificata). – 5.2. (segue): il mutamento del quadro teorico generale e della disciplina processuale: la necessità oggi di operare una chiara distinzione tra "invalidità" ed "inesistenza giuridica". – 5.3. La "gravità" del vizio, quale criterio pratico di distinzione tra atti "giuridicamente inesistenti" ed atti "nulli": osservazioni critiche. – 6. L'"inesistenza giuridica" come "non rilevanza" dell'atto amministrativo per l'ordinamento; la "non rilevanza" giuridica "non necessità" di tutela; la "non necessità" di tutela come prodotto della "non imputabilità all'amministrazione" e/o della "non eseguibilità" dell'atto. – 6.1. (segue): pregi teorici dell'approccio teorico adottato: (i) in generale, con riferimento agli atti amministrativi. – 6.2. (segue): (ii) in particolare, con riferimento agli atti impositivi. – 6.3. La possibilità di atti impositivi "giuridicamente inesistenti" come ipotesi "di scuola": cenni. – 7. Le forme di "invalidità" degli atti impositivi: (i) la stretta "settorialità" del problema. – 7.1. (segue): (ii) il carattere "pretorio" dello sviluppo dei sistemi di invalidità e la sua "doverosità costituzionale". – 7.2. (segue): i limiti (teorici e pratici) all'opera "correttiva" degli interpreti. – 8. L'azione di "nullità" in senso stretto nel settore amministrativo e tributario come "deroga" alla definitività dell'atto, dunque come possibilità di ricorso oltre i normali termini decaden-

<sup>1</sup> Professore associato di diritto tributario, Università degli Studi di Sassari.

ziali di impugnazione. – **8.1.** (segue): i margini di ammissibilità di una azione di “nullità” nell’ordinamento tributario vigente. – **9.** L’evoluzione delle procedure di accertamento del tributo: la moltiplicazione delle occasioni di “definizione” della pretesa e la posizione del contribuente. – **9.1.** (segue): il ruolo della motivazione dell’atto impositivo e le possibili conseguenze della sua mancanza: una ipotesi di “nullità” in senso stretto?

**Abstract:** Scopo del presente contributo è elaborare un apparato teorico di base che consenta, da un lato, di comprendere le (general) dinamiche sottese alla nascita ed all’evoluzione dei sistemi normativi di “validità” e di “invalidità” degli atti giuridici; dall’altro, di cogliere come queste dinamiche si manifestino in relazione agli atti impositivi. Ciò, nella prospettiva di verificare (già oggi, *de iure condito*) l’esistenza di margini per uno sviluppo delle regole di invalidità nel settore tributario in termini “plurali”; tali cioè da ammettere – in via ermeneutica – l’ingresso di forme di invalidità ulteriori rispetto al tradizionale regime di “annullabilità”, quanto meno nei casi in cui (eccezionalmente) quest’ultimo dovesse risultare in concreto irragionevole, per eccesso o per difetto. In particolare, si valuta la possibilità di ammettere forme di “nullità” in senso stretto in relazione, in certe circostanze, in relazione al vizio di motivazione, da far valere attraverso le procedure e le liti da rimborso.

**Abstract:** The purpose of this contribution is to elaborate a basic theoretical apparatus that allows, on the one hand, to understand the (general) dynamics underlying the birth and evolution of the regulatory systems of “validity” and “invalidity” of legal acts; on the other hand, to understand how these dynamics are manifested in relation to taxation acts. This, with a view to verifying (already today, *de iure condito*) the existence of margins for a development of the rules of invalidity in the tax sector in “plural” terms; that is, such as to admit – hermeneutically – the entry of additional forms of invalidity with respect to the traditional regime of “annulability”, at least in cases where (exceptionally) the latter should be unreasonable in practice, for excess or defect. In particular, consideration is given to the possibility of admitting forms of “nullity” in the strict sense in relation, in certain circumstances, to the defect of motivation, to be asserted through the procedures and reimbursement litigation.

## **1. Premessa: l’invalidità nel settore tributario e l’apparente spinta verso un “rinnovato disinteresse” al tema**

Diverse ragioni paiono sconsigliare *oggi* un’indagine sull’invalidità degli atti impositivi. Da una parte, ancora attuali sono i molti contributi sul tema che la dottrina ha prodotto negli ultimi anni. Il problema dell’invalidità nel

diritto tributario è venuto alla ribalta – infatti – solo di recente, con l'introduzione, ad opera della l. n. 15/2005<sup>2</sup> e nel corpo della l. n. 241/1990, degli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, regolanti le diverse forme di invalidità degli atti amministrativi in generale (*sub species*: nullità, annullabilità e non annullabilità per vizi formali e procedurali)<sup>3</sup>. Prima di tale momento, dottrina e giurisprudenza manifestavano una fondamentale indifferenza per l'argomento<sup>4</sup>, sul duplice (ma spesso implicito) presupposto della (*i*) *eguale rilevanza dei vizi* dell'atto e dell'azione impositiva e della (*ii*) *unicità del regime di invalidità*<sup>5</sup>, legalmente qualificato come “nullità”, ma – disciplina processuale alla mano – sostanzialmente corrispondente al tradizionale regime di “illegittimità-annullabilità” proprio degli atti amministrativi<sup>6</sup>. Talché della invalidità “tributaria” non si discuteva

<sup>2</sup> Per un primo commento alla riforma della legge n. 241/1990 attuata dalla l. n. 15/2005, oltre alla manualistica di diritto amministrativo, si veda: N. Paolantonio, A. Police, A. Zito (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione. Saggi critici sulla legge n. 241/1990 riformata dalle leggi n. 15/2005 e n. 80/2005*, Torino, 2005; G. Clemente di San Luca (a cura di), *La nuova disciplina dell'attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005; V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell'azione amministrativa. Saggi ordinati in sistema*, Napoli, 2006; F. Liguori (a cura di), *Studi sul procedimento e sul provvedimento amministrativo nelle riforme del 2005*, Bologna, 2007; L.R. Perfetti (a cura di), *Le riforme della l. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, Padova, 2008.

<sup>3</sup> Sin d'ora, si vedano i diversi contributi contenuti in V. Cerulli Irelli, L. De Lucia (a cura di), *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009.

<sup>4</sup> Sul punto, uno dei pochi studi, di taglio “sistematico”, sull'invalidità nel settore fiscale è quello di E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 379 ss., spec. 383-387, il quale non a caso evidenzia lo scarso approfondimento del tema da parte della dottrina, impegnata per lungo tempo soprattutto nella trattazione *particolare* dei singoli vizi degli atti impositivi, non anche nella costruzione di un quadro teorico generale delle invalidità tributarie. L'Autore imposta la propria teoria dell'invalidità attraverso l'identificazione (fattispecie di invalidità) e la qualificazione (effetti dell'invalidità) del vizio in ragione del *grado di incidenza sulle funzioni dell'atto impositivo*. Di quest'ultimo identifica due funzioni: di *comunicazione* (portare a conoscenza del destinatario dell'atto quest'ultimo e la pretesa ivi consacrata) e di *cognizione* (ricognizione della pretesa da parte del fisco, nella prospettiva del raggiungimento di un “equilibrio informativo” tra le parti); in tal ottica, si sostiene che i vizi incidenti sulla funzione “di comunicazione” siano causa di “inesistenza” dell'atto (intesa tuttavia nel senso di “nullità” civilistica), quelli incidenti sulla funzione “di cognizione” causa di “nullità” dell'atto (intesa tuttavia nel senso di “annullabilità”).

<sup>5</sup> Emblematica a tal proposito la posizione di P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, 3<sup>e</sup> ed., Milano, 1999, 309-301, poi dallo stesso Autore confermata in *Id.*, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 1088.

<sup>6</sup> Nel settore tributario il termine “nullità”, normalmente utilizzato per indicare una condizione di invalidità dell'atto (cfr. artt. 56, commi 2, 3, 4, 5 e 57 d.p.r. n. 633/1972, artt. 42, comma 3 e 43, comma 4 d.p.r. n. 600/1973, art. 52-*bis* d.p.r. n. 131/1986, artt. 34, comma 2 e 35, comma 2 d.lgs. n. 346/1990, artt. 16, commi 2 e 7 e 17, comma 1 d.lgs. n. 472/1997, artt. 6, comma 5 e 11, comma 1 l. n. 212/2000), va notoriamente inteso nel senso di “annullabilità”: in tal senso, *ex multis*, E. MARELLO, *Per una teoria unitaria*, cit., 379; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, I, 356; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv.*

mai *ex professo*, ma esclusivamente in relazione a singole questioni circoscritte ed “eccezionali”, quando cioè uno dei due suddetti assunti si trovava – *de iure* o *de facto* – ad essere messo in discussione. Si pensi, a tal proposito, al caso del *riesame* dell’atto ex art. 61 d.p.r. n. 636/1972 (oramai abrogato) o al caso dell’annullamento dell’atto in sede di *autotutela*, questioni che – per l’ambito di operatività del primo (circoscritto ai soli vizi formali)<sup>7</sup> e per la natura “discrezionale” del secondo<sup>8</sup> – sollecitavano per l’appunto una “differenziazione” o “graduazione” dei vizi; si pensi – poi – anche a quelle “patologie” che la legge o la giurisprudenza sottoponevano ad un regime di invalidità in tutto o in parte diverso dall’ordinaria “annullabilità”: è il caso, ad esempio, dei *vizi di notifica*, espressamente assoggettati alla disciplina processual-civiltistica (artt. 137 ss. cod. proc. civ., richiamati dall’art. 60 d.p.r. n. 600/1973); è il caso dei *vizi degli atti istruttori*, atti per loro natura non *ex se* assimilabili ai comuni atti giuridici (amministrativi o impositivi) e, non a caso, soggetti ad un regime *ad hoc*, del tutto peculiare ed importato direttamente dal diritto processuale penale (“inutilizzabilità”); ma si pensi anche al *vizio di incompetenza* dell’ufficio impositore che, non incidendo né sull’atto, né sul procedimento, ma su un loro “presupposto”, in passato la giurisprudenza ha ritenuto integrare una ipotesi (*rectius*: ha ritenuto di assoggettare ad un regime) di “nullità radicale”, insanabile e rilevabile d’ufficio dal giudice<sup>9</sup>.

Solo dinanzi all’intervento riformatore del 2005, molti studiosi, e buona parte della giurisprudenza, si sono dunque posti il problema della invalidità nel settore tributario *in quanto tale*, come *fenomeno a sé stante*. Inevitabile è stato infatti domandarsi quale potesse essere l’impatto, in esso, degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* citt.; se ed in che misura queste disposizioni potessero svolgere cioè una qualche funzione direttamente *regolativa*, sostitutiva o integrativa della disciplina di settore ove *lacunosa*, ovvero *interpretativa* di quest’ultima, ove *ambigua* o connotata da improprietà lessicale<sup>10</sup>.

---

*dir. trib.*, 2010, I, 729; F. PISTOLESI, *La “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131 ss. Nel prosieguo dello scritto, per maggior chiarezza espositiva, si utilizzerà il termine “annullabilità” per indicare le suddette ipotesi di “nullità tributaria”; il termine “nullità” sarà invece inteso *in senso proprio*, ossia (ed almeno in prima approssimazione) quale regime di invalidità contraddistinto dalla inefficacia *ab origine* dell’atto, dalla rilevabilità del vizio da parte di chiunque abbia interesse e d’ufficio, dalla imprescrittibilità dell’azione. Si avrà comunque modo di precisare i termini in cui possa parlarsi di “nullità” propriamente detta nel settore tributario.

<sup>7</sup> S. MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992.

<sup>8</sup> D. STEVANATO, *L’autotutela dell’amministrazione finanziaria*, Padova, 1996; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell’accertamento del tributo*, Milano, 1999.

<sup>9</sup> Su questa casistica, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 11<sup>^</sup> ed., Milano, 2020, 396; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 4<sup>^</sup> ed., Milano, 2022, 383.

<sup>10</sup> Nel senso della dualità del sistema delle invalidità nel diritto tributario, si veda da ultimo E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 344 ss., spec. 352-353, il quale ciò desume oggi dall’introduzione, ad opera della l. n. 15/2005, degli artt.

Questioni che – giocoforza – hanno spinto verso una riflessione “a tutto campo” sull’argomento, da cui varie monografie<sup>11</sup>, numerosi contributi in riviste di settore<sup>12</sup>, nonché una più significativa considerazione del tema nella manualistica generale<sup>13</sup>, in precedenza pressoché assente. L’invalidità degli atti impositivi, sul versante *teorico*, può apparire quindi argomento ampiamente sviscerato.

D’altra parte, pur a fronte delle diverse ricostruzioni, opinioni e soluzioni proposte, la questione pare altresì aver perso mordente anche sul versante *pratico*. Deve registrarsi infatti la netta (e, ad oggi, apparentemente irreversibile) “chiusura” della Cassazione in ordine all’applicabilità agli atti dell’amministrazione finanziaria delle norme sull’invalidità contenute nella l. n. 241/1990, in virtù di una “specialità” che contraddistinguerebbe, sotto questo aspetto, il settore tributario<sup>14</sup>; specialità – a detta dei giudici di legittimità (oltre che di parte della dottrina) – espressa *in primis* dall’art. 21, comma 1 d.lgs. n. 546/1992 che, nel prevedere in generale (e senza eccezioni) un termine decadenziale di impugnazione, sarebbe indice incontestabile della volontà di assoggettare tali atti ad *un unico e solo regime di invalidità*, di “illegittimità-annullabilità”<sup>15</sup>, rendendo quindi il settore *tendenzialmente impermeabile*

---

21-*septies* e 21-*octies* l. n. 241/1990, disposizioni che imporrebbero all’interprete della legge tributaria di “ragionare a partire dall’ipotesi di un sistema duale fondato su nullità e annullabilità dell’atto impositivo, proprio perché tale indirizzo è espresso dalla norma generale amministrativa”; sulla stessa linea sembra porsi altresì F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, 5<sup>e</sup> ed., aggiornamento a cura di A. Turchi, Torino, 2020, 71 ss.

<sup>11</sup> Si vedano i lavori di S. ZAGÀ, *Le invalidità nel diritto tributario*, Padova, 2012; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell’amministrazione finanziaria*, WK Italia, 2015.

<sup>12</sup> Si veda, in particolare, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi*, cit., 356; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 220 ss.; Id., *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa*, cit., 729; Id., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393; F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, 465; F. PISTOLESI, *La “invalidità” degli atti impositivi*, cit., 1131; E. MARELLO, *op. cit.*, 328.

<sup>13</sup> Si veda, ad esempio, G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, con la collaborazione di R. Dominici e A. Bodrito, Torino, 2010, 96; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 235-237; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 373-376; I. MANZONI, G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2009, 373 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. 1 – Parte generale*, 14<sup>e</sup> ed., aggiornata da M.C. fregni, N. Sartori e A. Turchi, Milano, 2020, 219-223; Id., *Manuale del processo tributario*, cit., 70-73; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 375-380.

<sup>14</sup> Sul tema dei rapporti tra diritto amministrativo generale e diritto tributario, sulla presunta “specialità” o “autonomia” di quest’ultimo, nonché per un’ampia ricostruzione del dibattito, si veda, di recente, S. VACCARI, *Funzione tributaria e diritto amministrativo*, in *Diritto pubblico*, 2022, 493 ss.

<sup>15</sup> In tal senso, si veda, quale *leading case*, Cass., sez. VI, 18.09.2015, n. 18448. In dottrina, oltre

alle articolazioni evocate dalla legge generale sull'azione amministrativa<sup>16</sup>. Il contesto “storico” sembra quindi preludere ad un nuovo “oblio scientifico” dell'invalidità tributaria, in parte attestato dalla progressiva riduzione del numero di articoli pubblicati sul tema negli ultimi mesi. Non tutto è però come sembra.

### 1.1. (segue): l'utilità di approfondire l'indagine in una prospettiva non più e non solo “dogmatica”, ma “teorica generale”

Può apparire paradossale, ma proprio questo clima di “rinnovata indifferenza” nei confronti dell'invalidità “tributaria” rende opportuno ed utile un ritorno sull'argomento. Chiusa – in termini prevalentemente *negativi* –

---

a P. RUSSO, *Le conseguenze*, cit., 1088, cfr. altresì F. PISTOLESI, *op. cit.*, 1140, che desume la “monoliticità” del sistema di invalidità “tributarie” da una serie di disposizioni fiscali tese a limitare nel tempo l'azionabilità della tutela del contribuente avverso gli atti impositivi (artt. 18, commi 2 e 3, 21, comma 1 e 24, commi 2, 3 e 4 d.lgs. n. 546/1992, art. 59, comma 2 d.p.r. n. 633/1972 e art. 61, comma 2 d.p.r. n. 600/1973), nonché dalla “irrinunciabile necessità di certezza che caratterizza i rapporti obbligatori d'imposta”; M.G. BRUZZONE, *L'essenzialità della sottoscrizione del “titolo esecutivo tributario”*, in C. Glendi, A. Comelli (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 96 ss., per la quale sarebbe predicabile un *unico* regime di invalidità degli atti impositivi, dalla stessa identificato sotto l'etichetta “illegittimità”, e sostanzialmente corrispondente alla “annullabilità” *ex art. 21-octies*, comma 1 l. n. 241/1990, come tale applicabile anche al difetto di sottoscrizione; nonché, con maggior approfondimento e complessità di discorso, F. FARRI, *Forma ed efficacia*, cit., 2015, 555 ss., spec. 615.

<sup>16</sup> *Tendenzialmente* (e non totalmente) impermeabile, perché – se con riferimento agli *atti di accertamento* – la giurisprudenza appare costante nel negare nel settore tributario diritto di cittadinanza sia all'art. 21-*septies* (in tal senso, cfr. oltre alla già citata Cass., sez. VI, 18.09.2015, n. 18448, anche Cass., sez. VI, 11.12.2015, n. 24017, Cass., sez. VI, 3.02.2017, n. 2992, Cass., sez. V, 7.12.2016, n. 25119, Cass., sez. VI, 23.11.2016, n. 23923, Cass., sez. V, 23.11.2016, n. 23822, Cass., sez. VI, 11.11.2016, nn. 23328 e 23329, Cass., sez. VI, 7.11.2016, n. 22538, Cass., sez. V, 16.10.2016, n. 18204; Cass., sez. trib., 6.03.2019, n. 6430), che all'art. 21-*octies* l. n. 241/1990 (cfr., Cass., sez. V, 9.11.2015, nn. 22800 e 22810; Cass., sez. V, 14.02.2019, n. 4388), quest'ultima disposizione, ed in particolare il suo 2° comma, è invece ritenuta applicabile al *ruolo*, in quanto atto integralmente “vincolato” nel contenuto, fissato cioè dall'amministrazione senza margini di “opinabilità” o “discrezionalità”, amministrativa e tecnica (in tal senso, con riferimento alla inattitudine invalidante della mancanza di sottoscrizione del ruolo, requisito espressamente richiesto dall'art. 12 d.p.r. n. 602/1973, la cui assenza tuttavia non comporterebbe l'assoggettamento al comune regime di illegittimità-annullabilità degli atti impositivi proprio in forza dell'art. 21-*octies*, 2° comma cit., cfr. in particolare Cass., sez. trib., 14.04.2020, n. 7800, in *GT – Riv. gjur. trib.*, n. 8/2020, 696 ss., con nota di A. CARINCI, *Non è invalida la cartella di pagamento priva di sottoscrizione*; nonché Cass., sez. V, 14.02.2019, n. 4388; Cass., sez. V, 30.10.2018, n. 27561; Cass., sez. trib., 18.05.2018, n. 12243); invece, sulla non necessità “a monte” della sottoscrizione della *cartella di pagamento* ai sensi dell'art. 25 d.p.r. n. 602/1973 e del provv. 3 luglio 2012, dunque sulla sua irrilevanza ai fini della stessa “validità” dell'atto (i.e. della conformità al “paradigma di validità” della cartella di pagamento), cfr., *ex multis* e per ampi riferimenti, Cass., 11.10.2018 n. 27561 cit.

la questione giuridica “contingente” (il rilievo “tributario” delle invalidità contemplate dalla l. n. 241/1990), è infatti finalmente possibile “tirare le somme” e fare una prima grande “scrematura” di quanto finora detto e scritto; individuare, da un lato, le esigenze ed i problemi che il “diritto vivente” della Cassazione lascia ancora irrisolti; dall’altro, e soprattutto, far proprie le osservazioni della dottrina che, superato per così dire il “vaglio critico” della comunità scientifica, si sono dimostrate a conti fatti maggiormente fondate e razionali, tali da poter essere assunte a base di un ulteriore e più profondo ragionamento.

Detto in altri termini, i tempi sembrano maturi per far compiere all’indagine un “salto epistemico”, permettere cioè ad essa di “*avanzare di grado*” nel *sapere giuridico*<sup>17</sup>. Non sembra contrario a verità affermare che le analisi sull’invalidità tributaria finora portate avanti in dottrina abbiano assunto quasi sempre un approccio prevalentemente, se non esclusivamente, *dogmatico*: abbiano cioè polarizzato la loro attenzione essenzialmente sulla esegesi, letterale e/o sistematica, del dato legislativo vigente, seppur in combinazione (più o meno riuscita) con quanto sancito dal diritto amministrativo generale, tenuto conto ovviamente di principi costituzionali e di diritto sovranazionale. Si badi: una simile opera di conoscenza è stata di indubbia utilità ed anzi *scientificamente doverosa*, attesa la pacifica riconducibilità degli atti impositivi entro il *genus* degli atti amministrativi<sup>18</sup> e l’astratta applicabilità (quanto meno a detta della maggior parte della dottrina) della l. n. 241/1990 all’agire dell’amministrazione finanziaria<sup>19</sup>. In quest’ottica, non si poteva certamente lasciare sospeso il

<sup>17</sup> Sui gradi del sapere giuridico (dogmatico, teorico e gius-filosofico), si rinvia *ex multis* e per ulteriori riferimenti, a F. VIOLA, G. ZACCARIA, *Diritto e interpretazione. Lineamenti di teorie ermeneutica del diritto*, Roma-Bari, 2002, 13 ss.

<sup>18</sup> In tal senso, si veda Cass., sez. un., 5.10.2004, n. 19854, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, 11, con nota di M. BASILAVECCHIA, *La piena conoscenza dell’atto impositivo*; in dottrina, sulla qualificazione degli atti impositivi quali “provvedimenti amministrativi”, si veda, L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 1398 ss., spec. 1400-1401 e in nota 15, per ampi riferimenti.

<sup>19</sup> Sul carattere procedimentalizzato dell’attività dell’amministrazione finanziaria non sembrano oramai esservi più dubbi. È infatti risalente oramai l’uso della nozione di “procedimento tributario” per indicare l’azione di controllo, accertamento e riscossione dell’amministrazione finanziaria (F. Maffezzoni, G.A. Micheli, A.F. Basciu), sebbene se ne escluda la completa assimilabilità, per la sua vincolatezza e per la sua “composizione variabile” (E. Capaccioli), alla comune azione della pubblica amministrazione (tanto da intendere la nozione in senso meramente descrittivo: S. La Rosa, L. Perrone). Non a caso, si preferisce, da parte di autorevole dottrina, parlare al riguardo di “attività” amministrativa, piuttosto che di “procedimento” (A. Fedele, S. La Rosa). Altra questione è, invece, se ed in che termini ciò possa implicare l’estensione al settore impositivo della legge generale sull’azione e sul procedimento amministrativo (l. n. 241/1990: si cui P. Selicato). Su queste tematiche, si veda, anche per ampi riferimenti bibliografici, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 358 ss.; *Id.*, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1992; *Id.*, *Accertamento tributario – I) Teoria generale, ibidem*, Agg. 2006; L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz.*

problema del ruolo degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* citt. nel settore fiscale, viste le “rivoluzionarie” conseguenze che la loro eventuale trasposizione in esso (ove ammessa) avrebbe comportato: l’ingresso dei regimi generali della “nullità in senso proprio” e della “non annullabilità” degli atti per vizi formali e procedurali, dunque la mutazione di un sistema di invalidità tradizionalmente “monistico” in un sistema “pluralistico” con ricadute, più o meno “critiche”, sul piano processuale (si pensi al problema della possibilità di ammettere una azione di “nullità” in senso proprio nel processo tributario)<sup>20</sup>. Né poteva – analogamente – la giurisprudenza di legittimità evitare di prendere una posizione sul punto, attesa la frequente iniziale (e del tutto variegata) evocazione delle norme in questione da parte dei giudici di merito<sup>21</sup>.

---

dir. pubbl. diretto da S. Cassese, III, Milano, 2006, 2003 ss.; *Id.*, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in Studi in memoria di G.A. Micheli, Napoli, 2010, 81 ss.; *Id.*, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 563 ss.; W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, vol. III, Padova, 1994, 69 ss.; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Dig. IV, Disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987, 1 ss.; *Id.*, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803; *Id.*, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, 763 ss.; *Id.*, *Caratteri e funzione dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, 791; *Id.*, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 581 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Accertamento (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, 45; L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. V, Milano, 2006, 4531 ss.; *Id.*, *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, Padova, 1990; *Id.*, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13; G.A. MICHELI, G. TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 409 ss., spec. 438 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

<sup>20</sup> Su cui, cfr. *infra*, parr. 8.1 e 8.2.

<sup>21</sup> L'art. 21-*septies* cit., ad esempio, è stato utilizzato dalla giurisprudenza tributaria per sostenere: a) la “nullità” (qui letta però nei tradizionali termini dell’“annullabilità”, dunque impropriamente) della notificazione dell’atto di accertamento antecedente la scadenza del termine dilatorio di cui all’art. 12, comma 7 l. n. 212/2000, ove non motivato in relazione alla “particolare urgenza” dell’accertamento (omessa motivazione intesa quale “mancanza di un elemento essenziale” dell’atto impositivo: cfr. Cass., sez. trib., 3.11.2010, n. 22320; Cass., sez. trib., 12.05.2011, n. 10381; C.T.P. Reggio Emilia, sez. I, 18.10.2010, n. 173; C.T.R. Lombardia, sez. XLIV, 19.01.2011, n. 1; C.T.P. Brescia, sez. VII, 11.11.2010, n. 535; C.T.P. Milano, sez. XXXI, 10.10.2010, n. 126; C.T.R. Friuli Venezia Giulia, sez. XI, 26.03.2008, n. 9, sebbene solo in un *obiter dictum*, ravvisa in tale violazione un caso di “nullità-inesistenza” dell’atto); b) la “nullità-inesistenza” dell’atto intestato al Comune, ma sottoscritto da un dipendente del concessionario della riscossione (anche qui per “mancanza di un elemento essenziale”: cfr. Cass., sez. trib., 16.09.2005, n. 18408); c) la “nullità-inesistenza” dell’atto notificato all’ex-liquidatore della società cancellata dal registro delle imprese, successivamente all’entrata in vigore del nuovo art. 2495, 2° comma cod. civ., come modificato dal d.lgs. n. 6/2003 (cfr. C.T.P. Reggio Emilia, sez. I, 4.06.2010, n. 88, ove nel senso della “mancanza di un elemento essenziale” negli atti intestati a soggetto inesistente); d) la “nullità” delle cartelle di pagamento prive dell’indicazione del responsabile del procedimento (limitatamente ai ruoli consegnati dopo il 1° giugno 2006, ai sensi dell’art. 36, comma 4-*ter* d.l. n. 248/2007: cfr. C.T.P. Cosenza, sez. I, 12.03.2009, n. 222, ove nel senso della “nullità” in senso proprio, rilevabile d’ufficio in ogni stato

Questo approccio ha però mostrato dei limiti, non tanto e non solo per il *risultato* “conservatore” – invero in netta controtendenza rispetto a quanto da anni registrato negli altri settori giuridici – quanto per l’approccio *riduzionistico* al tema, tendente ad iper-valorizzare oltremodo *la lettera della legge*, disinteressandosi quasi completamente delle finalità (*rationes*) proprie di ogni sistema di invalidità<sup>22</sup>; finalità – invece – poste altrove al centro dello sviluppo di tali sistemi.

Ciò che qui si vuole proporre è, quindi, il passaggio da un simile approc-

---

e grado del processo e da chiunque vi abbia interesse; nonché C.T.P. Torino, sez. XIII, 23.09.2008, n. 120, ove tuttavia in un senso non ben precisato di “nullità”); cfr., altresì, C.T.P. Latina, sez. III, 9.11.2010, n. 564, la quale, sulla scorta del “nuovo” art. 2495 cod. civ. e dell’art. 21-*septies* cit. afferma la “nullità-inesistenza” dell’atto di accertamento *con adesione* sottoscritto dall’ex-liquidatore di una società cancellata dal registro delle imprese, così scardinando anche il “dogma” dell’intangibilità dell’atto di adesione perfezionato (per di più, nel caso di specie, mediante l’impugnazione di un diniego di autotutela, andato a buon fine): su questo caso giurisprudenziale, si veda V. FICARI, *Sul “tramonto” del dogma dell’“intangibilità” dell’accertamento con adesione e sull’“alba” di una natura pienamente contrattuale dell’accordo*, in *Boll. trib.*, 2011, 1555 ss. In ordine all’applicabilità dell’art. 21-*octies* cit. agli atti tributari e, in particolare, alla possibilità di “sanatoria” prevista dal suo 2° comma, si veda sin d’ora: in senso *positivo*, C.T.R. Lazio, sez. III, 14.06.2010, n. 3, relativamente all’omessa comunicazione dell’avvio del procedimento, sebbene solo potenzialmente (l’affermazione è contenuta in un *obiter dictum*), essendo tale obbligo già escluso dall’art. 13 l. n. 241/1990; C.T.P. Venezia, sez. VI, 27.10.2008, n. 78 e C.T.P. Torino, sez. VII, 12.02.2008, n. 1, relativamente al difetto di sottoscrizione ed alla mancata indicazione del responsabile del procedimento, considerati vizi meramente formali ed irrilevanti ai sensi del 2° comma cit.; C.T.R. Lazio, sez. IV, 14.03.2008, n. 12, relativamente alla mancata allegazione della stima UTE oggetto di motivazione *per relationem*, ritenuta suscettibile di sanatoria *ex* 2° comma cit. ove la conoscenza di tale atto fosse concretamente idonea ad incidere sulla determinazione del *quantum* del tributo. In senso *negativo*, cfr. C.T.P. Cosenza, sez. I, 19.03.2009, n. 253; C.T.P. Cosenza, sez. I, 12.03.2009, n. 222; C.T.P. Cosenza, sez. I, 13.02.2009, n. 138; C.T.P. Cosenza, sez. I, 1.07.2008, n. 306; C.T.P. Cosenza, sez. I, 6.05.2008, n. 188.

<sup>22</sup> Il primo filone giurisprudenziale, formulato in relazione al problema della violazione dell’art. 12, comma 7 l. n. 212/2000 e con punto di riferimento la pronuncia della Cass., n. 20.10.2015 18448 cit., pur prendendo le mosse da una condivisibilissima premessa *assiologica* (per cui ogni regime di invalidità è pur sempre tarato sulle esigenze e sui principi informativi “di settore”: in tal senso, si veda *infra*, par. 3.2.2.), risolve poi il dilemma circa l’applicabilità dell’art. 21-*septies* cit. agli atti impositivi facendo leva su un semplice dato legislativo testuale (l’art. 21 d.lgs. n. 546/1992). Ma ciò elude la vera questione: fino a che punto tale disposizione processuale possa dirsi ragionevolmente operante? Vi sono “patologie” dell’atto impositivo che consentano (o che impongano) una “deroga” al termine di impugnazione? Come si dirà oltre (cfr. *infra*, par. 7.2.1.), negli altri settori dell’esperienza giuridica, la presenza di disposizioni analoghe, tese a definire i termini e le modalità di azione avverso atti “invalidi”, ancorché formulate in modo tassativo, non hanno impedito (caso per caso) l’enucleazione di “deroghe” ad esse. Il secondo filone, sorto in relazione al caso dei “dirigenti decaduti”, mostra di escludere l’applicabilità dell’art. 21-*octies*, comma 1 cit. al solo fine di evitare che l’amplessima espressione “violazione delle legge” (ivi evocata quale causa di “annullabilità” dell’atto amministrativo) possa attrarre tra i vizi di invalidità dell’atto impositivo anche oggettive violazioni legislative, ma attinenti ad aspetti estranei alla disciplina del potere impositivo (nella specie, riferibili ai profili gius-lavoristici della vicenda).

cio (prettamente *dogmatico*) ad un approccio *teorico* che – partendo da un’osservazione del fenomeno “invalidità” anche negli altri settori del diritto – tenti: (i) in primo luogo, di coglierne gli *elementi “ontologici”*, ossia quegli aspetti strutturali e funzionali *essenziali* che costituiscono i “minimi comuni denominatori” di ogni disciplina normativa dell’invalidità, anche “tributaria”; (ii) in secondo luogo, di individuare gli *attori* e le “normali” *vie di sviluppo dei sistemi di invalidità*, onde verificarne analoga praticabilità anche nel settore fiscale; (iii) infine, e per quanto qui di interesse, di collocare in tale prospettiva il tema delle “patologie” degli atti e dell’azione impositiva, verificando la possibilità di fondare *su basi interne* un sistema delle invalidità nel settore tributario che sia “articolato” e “pluralistico”, *senza ricorrere a forme di rinvio extra-settoriale* (come quello operato in riferimento alla l. n. 241/1990).

Solo in questo modo, appare infatti possibile non solo formulare una compiuta e consapevole valutazione della recente giurisprudenza di legittimità (capace cioè di comprenderne ragioni e limiti), ma anche e soprattutto tracciare un possibile quadro delle *potenzialità di sviluppo* delle invalidità “tributarie” che – già oggi, *de iure condito* – in via ermeneutica l’ordinamento sembra consentire.

Va comunque sottolineato come nel prosieguo del lavoro – sulla scia del noto monito gianniniano, per cui “in materia di invalidità le teorizzazioni generali costituiscono una via metodologicamente sbagliata”<sup>23</sup> – a costante supporto delle osservazioni teoriche nel testo si affiancheranno (in nota) indicazioni tratte dalla giurisprudenza sia amministrativa che tributaria. Ciò nell’intento di dare alla ricerca una impronta *esperienziale*, nella prospettiva di una sua possibile utilità anche *pratica*.

## 2. La distinzione tra i sistemi giuridici di “validità” ed “invalidità”: osservazioni preliminari

La migliore descrizione del fenomeno giuridico “invalidità” sembra potersi fornire infatti “*per differentiam*”, ossia attraverso il raffronto ai principali fenomeni ad esso contigui: in specie, alla “validità”, alla “irregolarità”, alla “inesistenza giuridica” degli atti giuridici. Prendendo le mosse dalla prima essenziale distinzione – quella tra “invalidità” e “validità” – alcuni chiarimenti di ordine lessicale appaiono necessari, pena il rischio di un facile disorientamento del lettore.

In primo luogo, non può non osservarsi – scorgendo i molteplici studi sul tema – come i due concetti siano stati riferiti ad “oggetti” tra loro ete-

<sup>23</sup> Così, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1993, 299.

rogei: si parla infatti di “validità/invalidità” ora di *atti*, ora di *norme*, ora di *argomentazioni*, ora finanche di *ordinamenti* o *sistemi giuridici*.

Sotto questo primo aspetto, si può da subito affermare come il discorso riguarderà solo la validità/invalidità di *atti giuridici*<sup>24</sup> e, in specie, dato l’oggetto del presente lavoro, degli *atti amministrativi* ed *impositivi*<sup>25</sup>.

In secondo luogo, occorre evidenziare come nel lessico giuridico frequente sia l’impiego di questi termini alla stregua di *aggettivi*: si parla di atti, norme “validi” o “invalidi”, e ciò per esprimere in modo sintetico la conformità o la difformità dell’oggetto considerato (atto, norma, ecc.) ad un “modello” o “paradigma” normativo prestabilito dall’ordinamento. “Validità/invalidità”, in questa specifica accezione, evocano quindi già il *risultato di un giudizio*, di una valutazione (di conformità/difformità tra oggetto/paradigma) operata *in concreto* da un attore giuridico (solitamente un giudice, ma non solo).

Questo modo di utilizzare detti concetti, nell’ottica di una analisi “scientifica” del tema, appare tuttavia riduttivo e fuorviante: *riduttivo*, perché lascia del tutto in ombra le diverse esigenze, i diversi problemi e la differente

<sup>24</sup> Ovviamente, senza pretesa di esaustività del discorso, può qui osservarsi come il tema della “validità” (e, di riflesso, della “invalidità”) sia stato analizzato dai giuristi in relazione: (i) al sistema giuridico nel suo complesso, unitariamente inteso (validità “*dell’ordinamento*”) e (ii) ad alcune sue componenti, quali le norme e gli atti giuridici (validità “*nell’ordinamento*”). Come correttamente evidenziato, a dispetto dell’identità terminologica, la prima prospettiva di indagine ben poco ha a che fare con il fenomeno della “validità” giuridica; la problematica relativa alla cd. “validità dell’ordinamento” riguarda infatti nient’altro che la *legittimità o il fondamento ultimo del diritto*, il “perché obbedire al diritto” (interrogativo cui hanno tentato di rispondere H. Kelsen e H. Hart, attraverso il concetto di “effettività” rispettivamente della *Grundnorm* e della norma “finale” di riconoscimento; I. Kant, attraverso il rinvio alla “eticità” del sistema; S. Romano con l’idea “istituzionalistica” di ordinamento). Di “validità” si può invece parlare (propriamente) solo in relazione ad *atti e norme giuridiche*, in ragione – si dirà in prosieguo – della loro conformità alle regole giuridiche di produzione previste dall’ordinamento e contenute nell’ordinamento. Sul punto, si rinvia, in special modo, a M. BARBERIS, *Manuale di filosofia del diritto*, Torino, 2011, spec. 182 e 188 e ss.; F. MODUGNO, *Ordinamento giuridico (dottrine)*, in *Enc. dir.*, vol. XXX, Milano, 1980, 685 ss. Sulla riferibilità dei concetti di “validità” ed “invalidità” ai soli *atti giuridici*, si veda comunque *infra*, par. 2.4., per maggiori chiarimenti.

<sup>25</sup> Sebbene il presente lavoro abbia ad oggetto il tema della “invalidità” degli atti impositivi, tuttavia esso non potrà che prendere le mosse – soprattutto – dalle analisi già compiute nel settore amministrativo e, in alcuni frangenti, processuale. Gli atti dell’amministrazione finanziaria, ancor prima che “impositivi”, sono – come già osservato (cfr. *retro*, par. 1.2.) – per l’appunto *amministrativi*. Seguono anch’essi gli schemi logici tipici di qualsiasi attività *pubblica* procedimentalizzata, ancorché con le differenze derivanti dalla natura vincolata del potere di (ri-)determinazione dell’imponibile e dell’imposta. Inoltre, in quella sede sono già state formulate molteplici riflessioni a proposito – ad esempio – della possibilità di predicare l’“annullabilità”, la “nullità” o l’“inesistenza” di un atto della pubblica amministrazione. Certo, la dottrina amministrativistica ancor oggi non è pervenuta a risultati unanimemente condivisi, e questo nemmeno con l’introduzione degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* cit.; tuttavia, su alcuni punti sembrano essersi fatti molti passi in avanti, almeno nel senso di escludere una serie di problemi, in passato “mal posti” e perciò fuorvianti. E da lì sembra opportuno partire.

“mappa” degli interessi e dei valori in essi coinvolti, la cui comprensione è necessaria per risolvere anche le numerose questioni pratiche connesse a queste tematiche; *fuorviante*, perché lascia intendere una sorta di “naturale specularità” tra tali qualificazioni e, più in generale, tra tali fenomeni giuridici (l’uno apprezzato come contraltare, di segno opposto, dell’altro). Come invece si avrà modo di mostrare, tra di essi non solo non vi è “simmetrica” corrispondenza, ma anzi emerge una vera e propria *autonomia* sul piano normativo e, quindi, una *separabilità* sul piano teorico e dogmatico<sup>26</sup>. Occorre però di capire meglio cosa intendere per “validità” ed “invalidità”.

### 2.1. Il “riconoscimento” e la “trasformazione” delle norme giuridiche cd. “primarie” di condotta come aspetti co-essenziali per la effettiva funzionalità dell’ordinamento giuridico nel suo complesso: la “naturale” previsione e presenza in esso di norme giuridiche cd. “secondarie”

Con buona dose di semplificazione, può rammentarsi come ogni sistema giuridico si configuri, sul piano *strutturale*, alla stregua di un *insieme di norme giuridiche*<sup>27</sup>; sia cioè costituito da una serie (più o meno estesa, articolata e/o complessa) di *modelli o paradigmi (normativi, appunto) di comportamento*, attraverso cui i decisori politici tentano di orientare l’agire dei consociati, sulla base di fini che essi (eventualmente entro i limiti posti da una “Carta costituzionale”) intendono storicamente perseguire<sup>28</sup>.

Ma queste norme “di comportamento” – che taluno definisce “norme primarie” o “di primo livello” e che possono riguardare sia la condotta umana (norme di comportamento), che soggetti (norme di entificazione) o predicati giuridici (norme di qualificazione) – intanto possono esistere e funzionare perché, si sottolinea, esiste un’altra tipologia di norme, cd. “secondarie” o “di secondo livello”, preposte al loro “riconoscimento” (come appartenenti all’ordinamento) ed alla loro “modifica” o “trasformazione” nel corso del tempo<sup>29</sup>.

<sup>26</sup> Peraltro, anche come “qualifiche” concrete di un atto, l’idea della loro specularità (come anche di una relazione bi-univoca vizio-invalidità) appare contraddetta dall’emersione in ogni settore del diritto della categoria delle cd. “irregolarità”, ossia di atti affetti da “vizi” tuttavia tali da non determinarne la “invalidità”: sul punto, più ampiamente, cfr. *infra*, par. 4.3.

<sup>27</sup> In tal senso, su tutti, si rinvia a F. MODUGNO, *Norma giuridica (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. XXVIII, Milano, 1978, 376; R. GUASTINI, *Ordinamento giuridico*, in *Dig. IV, disc. pubbl.*, vol. V, Torino, 1995, 415; *Id.*, *Ordinamento giuridico*, in *Diz. dir. publ.*, diretto da S. Cassese, vol. V, Milano, 2006, 3966, cui si rinvia per ampi riferimenti di teoria e di filosofia del diritto. Per un chiarimento in ordine al significato di “norma”, assunto ai fini della presente indagine, si veda comunque *infra*, par. 3.1.

<sup>28</sup> Sul senso della “impresa giuridica” nel suo complesso, ossia sulla sua capacità di orientare l’azione dei consociati, si rinvia *ex multis* a F. VIOLA, G. ZACCARIA, *op. cit.*, 4 ss., spec. 13.

<sup>29</sup> Questa distinzione – tra norme “primarie” (di condotta) e “secondarie” (di produzione e

Questi aspetti – *ricoscimento e trasformazione* delle norme “primarie” – sono imprescindibili e compresenti in ogni ordinamento giuridico: (i) il primo perché solo in base ad esso è possibile verificare in concreto la *giuridicità* o meno di un determinato precetto rivolto ai consociati, essa (giuridicità) essendo infatti legata alla sua “*appartenenza all’ordinamento*” (e questa “appartenenza” costituisce non a caso il primo e comune significato della cd. “validità” giuridica); (ii) il secondo perché, senza prevedere meccanismi di *trasformazione* dell’ordinamento giuridico, ossia di “ingresso/modifica/fuoriuscita” di norme giuridiche (astratte o concrete), quest’ultimo non riuscendo ad adattarsi alla mutevole realtà sociale, non potrebbe realizzare la sua funzione “ultima” (verrebbe da dire, “ontologica”): di strumento volto alla *co-esistenza* tra gli appartenenti alla comunità politica<sup>30</sup>. In questa prospettiva, allora, “validità” ed “invalidità” esprimono più che mere qualificazioni, delle realtà sostanziali, dei veri e propri *sistemi normativi*.

Non a caso, nell’occuparsi del fenomeno del mutamento dell’ordinamento, la migliore dottrina gius-filosofica parla di norme (secondarie) “di trasformazione *validative ed invalidative*”<sup>31</sup>. Da questa distinzione occorre partire.

---

ricoscimento delle norme “primarie” (cfr. R. GUASTINI, *Ordinamento giuridico* [1995], cit., 423) – originaria della scienza giuridica ottocentesca, per un breve periodo storico modificata nei termini da H. Kelsen e R. Von Jhering (che, invero partendo da premesse diverse ed in vista di finalità opposte, alle norme “secondarie” assegnavano una funzione “sanzionatoria” del precetto contenuto in quelle “primarie”) – fu successivamente ripresa e rinnovata successivamente da H.L.A. Hart, (si rinvia a H.L.A. HART, *Il concetto di diritto*, a cura di M.A. Cattaneo, Torino, 2002 [ed. orig. 1961], 118 ss.) ed adottata da dalla pressoché totalità dei teorici del diritto contemporaneo, quale chiave di lettura teorica più adeguata a descrivere la *struttura* essenziale di ogni ordinamenti giuridico: sul punto, senza pretesa di completezza, si rinvia a G. GAVAZZI, *Norme primarie e norme secondarie*, Torino, 1967; N. BOBBIO, *Studi per una teoria generale del diritto*, Torino, 1970, 175; nonché A. CATANIA, *Manuale di teoria generale del diritto*, Roma-Bari, 2010, 125 ss.; G. CARCATERRA, *Presupposti e strumenti della scienza giuridica*, Torino, 2011, 53 ss.

<sup>30</sup> Affermare la funzione *co-esistenziale* del diritto impone alcune precisazioni. Alla domanda “*perché il diritto?*” si possono dare risposte differenti a seconda della prospettiva d’indagine assunta. Se ci si pone in una prospettiva *ontica* (per intendersi, quella dei *sociologi del diritto*), l’attenzione cade sulle funzioni o sulle finalità che un preciso ordinamento giuridico (storicamente e localmente determinato) *di fatto persegue*. In questa ottica parlare di funzione “co-esistenziale” del diritto e dell’ordinamento giuridico appare certamente improprio, ben potendo quest’ultimo – per come effettivamente strutturato – non solo non svolgere affatto simile funzione, ma addirittura rivelarsi a conti fatti “generatore/amplificatore” di conflitti sociali. Se invece ci si pone in una prospettiva *ontologica* (quella generalmente accolta dai *filosofi del diritto*), la quale cioè indaga sul *sensu ultimo* del diritto, su ciò che esso *dovrebbe* – *in quanto tale, per definizione* – *perseguire*, allora appare indubitabile affermarne il carattere *co-esistenziale*, essendo esso tale finalità legata all’intrinseca socialità dell’uomo ed alla conseguente necessità di imprimere alle relazioni umane delle regole di pacifica convivenza (*ubi societas ibi ius*). Sul tema, si rinvia a S. COTTA, *Il diritto nell’esistenza. Linee di ontogenomenologia giuridica*, Milano, 1991, spec. capp. VIII e ss.; in una prospettiva sociologica, si veda anche V. POCAR, *Guida al diritto contemporaneo*, Roma-Bari, 2002, spec. 72 ss.

<sup>31</sup> G. CARCATERRA, *op. cit.*, 55.

## 2.2. (segue): la distinzione teorica tra norme secondarie di trasformazione “validative” ed “invalidative”

Le prime (*norme validative*) attengono alla *identificazione dei requisiti e delle condizioni (formali, sostanziali, oggettive e soggettive) la cui com-presenza è necessaria per produrre norme “primarie”,* siano esse norme *astratte* (rivolte a soggetti identificati solo genericamente: ad es. l’emanazione di un regolamento o di una legge); siano esse norme *concrete* (rivolte a consociati identificati singolarmente: ad es. l’emanazione di un provvedimento amministrativo o giurisdizionale, la stipula di un negozio giuridico, l’adozione di una delibera assembleare, ecc...).

Le norme preposte alla regolazione della “validità” degli atti *fissano cioè il “paradigma normativo astratto” – o “paradigma di validità” (in prosieguo, PV) – cui tali atti devono conformarsi* per poter modificare “validamente”, ed in modo, per così dire, “incontestabile”, la realtà giuridica. Ovviamente, ogni PV, oltre a pre-stabilire i modi di *trasformazione* dell’ordinamento giuridico (avere così una funzione *dinamica*), svolge nel contempo anche una funzione (*statica*) di *riconoscimento* delle norme ad esso appartenenti, sebbene – si dirà oltre – *non in modo esclusivo*.

Le seconde (*norme invalidative*) svolgono invece una funzione, e si occupano di una circostanza, *logicamente successiva* alla definizione del PV da parte delle norme “validative”. Esse si occupano infatti non di disciplinare la “fisiologia” dell’agire giuridico, ma di *dare una “regola” alle sue eventuali “patologie”,* ossia di stabilire se e come gli atti o le norme *non conformi al proprio PV* (ergo “viziati”) possano essere “ri-assorbiti” nel (*i.e. ex post* riconosciuti come appartenenti al) sistema giuridico e sociale<sup>32</sup>. Si noti come ciò avvenga secondo una “tecnica normativa” tendenzialmente comune, attraverso la previsione di norme che, sul versante *sostanziale* (in-efficacia giuridica)<sup>33</sup> e/o *processuale* (termini, modalità e legittimazione dell’azione)<sup>34</sup>, consentano di pervenire alla cd. “*elisione degli effetti*” dell’atto *viziato*; di privarlo cioè della sua capacità di “trasformare” la realtà giuridica e/o di modificare, con la sua esecuzione, la realtà materiale cui è rivolto<sup>35</sup>.

Anche le regole di “invalidazione/invalidità” – al pari di quelle che attengono alla “validazione/validità” degli atti – in un certo senso rappresentano una *necessità* per ogni ordinamento giuridico. Laddove vi è una “patologia”

<sup>32</sup> In tal senso, si rinvia, su tutti, alle osservazioni di A. ROMANO TASSONE, *Tra diversità e devianza. Appunti sul concetto di invalidità*, in Studi in onore di V. Ottaviano, II, Milano, 1993, 1125 ss.

<sup>33</sup> Sul tema della “efficacia giuridica” in rapporto alla validità ed invalidità degli atti, cfr. *infra*, par. 6.1.

<sup>34</sup> P. CARNEVALE, *op. cit.*, 6152 ss.

<sup>35</sup> In tal senso, si veda per tutti, E. MARELLO, *Per una teoria unitaria*, cit.; *Id.*, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, cit. 330 e 334 ss.

dell'azione giuridica è necessario, infatti, che vi sia altresì una qualche norma che se ne occupi, atteso che il diritto – per realizzare la sua già accennata funzione *co-esistenziale* – non consente di ignorare (ossia di non regolare) i potenziali “conflitti” tra chi esercita un potere giuridico *contra ius* e chi ne subisce eventualmente gli effetti lesivi<sup>36</sup>.

“Validità” ed “invalidità” costituiscono quindi *sistemi normativi*, complessi di regole giuridiche entrambi orientati alla *trasformazione* dell'ordinamento attraverso l'ingresso/fuoriuscita (validazione/invalidazione) di atti e norme giuridiche “primarie”, ma connotati da *funzioni profondamente diverse tra loro*, sebbene *complementari* e *co-essenziali* alla sussistenza ed alla “vitalità sociale” di un sistema giuridico<sup>37</sup>. Da qui la loro (già accennata ma ora più evidente) *non “specularità”*<sup>38</sup>, l'impossibilità di descrivere l'un fenomeno come mero “contraltare” di segno negativo dell'altro<sup>39</sup>: sono discipline giuridiche volte a “produrre” *qualificazioni giuridiche (positive)* diverse, ricadenti su *realtà* diverse (atti e norme *tout court* vs. atti e norme “viziati”), in vista di *obiettivi* diversi (verifica in ordine all'appartenenza dell'atto o norma all'ordinamento vs. “sorte” dell'atto o norma in caso negativo, di non corrispondenza al proprio PV), nonché – come si avrà modo di notare in seguito – secondo una “mappa” di *interessi e valori* tutt'altro che coincidenti<sup>40</sup>. Il che non significa, ovviamente, una loro *totale* indipendenza.

Sul piano del riconoscimento delle norme giuridiche, le norme “validative” a volte si “integrano” infatti con le norme “invalidative”: è quanto accade, ad esempio, per l'operare di “sanatorie” o di limiti temporali all'esercizio della azione giudiziale avverso atti (e norme) “viziati”. Qui il non riconoscimento o la “non appartenenza” *a monte* ed *originaria* dell'atto o della norma (per non conformità al proprio PV), può sfociare in un riconoscimento (o appartenenza) *a valle* e *successivo*, per effetto di tali istituti<sup>41</sup>.

<sup>36</sup> Tra le funzioni che un sistema giuridico (qualunque sistema giuridico) “non può non svolgere”, vi sarebbe infatti, oltre all’“orientamento sociale” ed al “controllo del potere”, anche il “trattamento dei conflitti dichiarati”: si veda, K.N. LLEWELLYN, *The Normative, the Legal and the Law-Jobs: the Problems of Juristic Method*, in *Yale Law Journal*, 1940, XLIX, 8, 1355, spec. 1387.

<sup>37</sup> Il tema è stato di recente ampiamente sviscerato, sotto il profilo teorico, da M. TRIMARCHI, *La validità del provvedimento amministrativo. Profili di teoria generale*, Pisa, 2013.

<sup>38</sup> Pur affermata in passato: si vedano, in tal senso e specialmente, B. WINDSCHEID, *Diritto delle Pandette*, I, trad. it. a cura di C. Fadda e P.E. Bensa, Torino, 1902; C. ESPOSITO, *La validità delle leggi. Studio sui limiti della potestà legislativa, i vizi degli atti legislativi e il controllo giurisdizionale*, Milano, rist. 1964 (ed. orig. 1934).

<sup>39</sup> In tal senso, su tutti, cfr. F. MODUGNO, *Validità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, 1; G. CORSO, *Validità (diritto amministrativo)*, *ibidem*, 86; P. CARNEVALE, *Validità*, in *Dir. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006, 6148; R. TOMMASINI, *Invalidità (dir. priv)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 577 ss., spec. 580.

<sup>40</sup> Cfr. *infra*, par. 3.1.

<sup>41</sup> Il sistema cioè qui (non espunge, ma) “ri-assorbe” dentro di sé l'atto ad esso in linea di principio “estraneo” perché “non valido”.

### 2.3. (segue): l'oggetto dei sistemi normativi secondari di "validità" ed "invalidità": atti giuridici "dichiarativi" di norme giuridiche "primarie"

Come accennato in apertura, i sistemi normativi di "validità" ed "invalidità" hanno a proprio oggetto esclusivamente *atti giuridici*. Questa affermazione va ora meglio chiarita. Spesso, infatti, si afferma come validità ed invalidità possano e debbano riferirsi più a *norme giuridiche "primarie"* che agli *atti giuridici* che ne sono veicolo di "innesto" nell'ordinamento<sup>42</sup> (mentre non riguarderebbero invece i comportamenti umani, che di tali norme "primarie" sono oggetto, la cui conformità/difformità ad esse integrerebbe – invece – quella che è soliti dirsi cd. "*liceità*" o "*illiceità*")<sup>43</sup>.

Tuttavia, la bi-partizione tra norme giuridiche (primarie) ed atti giuridici – pur teoricamente ed astrattamente accettabile – non va assolutizzata. Come acutamente osservato in dottrina, anche quando in gioco vi è la conformità a PV di una *norma giuridica primaria*, la sua valutazione avviene pur sempre per il tramite di quel *medium* necessario che è l'*atto giuridico*<sup>44</sup>. Altrimenti detto, nella reale ed effettiva dinamica dei giudizi di validità e di invalidità è sempre e solo un *atto giuridico* a costituirne referente oggettivo, sebbene a seconda dei casi analizzato nella sua *struttura* (quando se ne vuole verificare la capacità concreta di fungere da *mezzo* di introduzione di norme giuridiche, nel qual caso si parla di validità cd. "formale") ovvero nel suo *contenuto normativo* (quando si vuole verificare la "validità" della norma giuridica primaria espressa dall'atto nel suo testo: in tal caso, si parla di validità cd. "sostanziale")<sup>45</sup>. Il che però solleva un'ulteriore questione, che va sin d'ora affrontata.

<sup>42</sup> È evidente (ma vale la pena sottolinearlo a scanso di equivoci verbali) che il concetto di "atto giuridico" va qui inteso in senso particolarmente ristretto, come atto funzionalmente pre-ordinato dall'ordinamento a porre – appunto – norme "primarie"; non come condotta umana giuridicamente rilevante oggetto di tali norme (e che, in quanto volontaria, costituisce pur sempre un "atto").

<sup>43</sup> Ciò che è concettualmente corretto: una cosa è verificare se una condotta è rispettosa di una fattispecie normativa *primaria*, altra cosa è verificare se quest'ultima (fattispecie normativa primaria) sia *essa* conforme ai dettami dell'ordinamento e, quindi, sia capace di "fare ingresso" e/o possa "permanere" in esso nonostante il "vizio", condizionando le condotte dei consociati cui si riferisce. I sistemi normativi di validità ed invalidità si occupano, per definizione, solo di queste ultime questioni.

<sup>44</sup> F. MODUGNO, *Lineamenti di teoria del diritto oggettivo*, Torino, 2009, 152-153.

<sup>45</sup> In tal senso, si veda F. MODUGNO, *Validità (diritto costituzionale)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, spec. 49 ss.; sulla distinzione tra validità materiale (riferita alle norme giuridiche) e validità formale (riferita agli atti giuridici che le introducono), cfr. G. CORSO, *op. cit.*, 86.

#### 2.4. (segue): **l'inclusione dell'atto in una attività giuridica: diversa rilevanza ai fini dei giudizi di "validità" ed "invalidità"**

Sebbene i giudizi di validità ed invalidità abbiano ad oggetto *atti giuridici*, tuttavia è rarissimo il caso di un atto giuridico che venga alla luce nel panorama sociale e giuridico in modo del tutto indipendente ed isolato. L'esperienza giuridica consta infatti pressoché interamente di *attività giuridiche*, ossia si struttura normalmente in *sequenze (più o meno formalizzate, fisse o variabili nella loro morfologia) di singoli atti giuridici (a volte interpolati da operazioni a carattere "materiale-esecutivo")*, *teleologicamente orientati verso un fine pre-determinato dall'ordinamento*; attività che, a seconda della poi loro funzione specifica, del loro oggetto, dei soggetti coinvolti, dei principi che li regolano, vengono etichettate dalla legge o dagli studiosi come "processo", "procedimento", "procedura", e via dicendo<sup>46</sup>. In tali casi, la produzione della "norma primaria" (astratta o concreta che sia) è normalmente affidata all'atto *cd. finale* della sequenza che – per scelta ordinamentale – è assunto ad unico atto in grado di "costituire" (in senso lato) compiutamente l'effetto innovativo della realtà giuridica a cui l'intera attività è per legge preposta.

Ebbene, in tali circostanze si pone il problema del rapporto tra "vizi" degli *atti intermedi* e "validità" (e eventuale regime di "invalidità") dell'*atto finale*. Normalmente, si parla in questi casi di *vizi "procedimentali" o "procedurali"*, ma queste espressioni non devono trarre in inganno. Non sono infatti il "procedimento" o la "procedura" (realtà che pur si prestano, sotto altri profili, ad una considerazione normativa e dogmatica *unitaria*) ad essere "viziate", ma pur sempre i *singoli atti od operazioni* che ne costituiscono di volta in volta un "tassello". Altrimenti detto, per stabilire se una procedura sia *globalmente* conforme "a diritto" occorre comunque seguire un approccio *analitico*, ossia questa va scomposta in ogni sua componente *attizia*, per poi verificare la "validità" di ciascuna di tali componenti in base alla *propria specifica* disciplina, ossia alla luce del PV *del singolo atto*.

Questione logicamente successiva – si è detto – riguarda invece *i termini di incidenza del "vizio" dell'atto intermedio sulla "validità" dell'atto finale e sul suo eventuale regime di "invalidità"*: ossia la capacità del primo (vizio dell'atto intermedio) di giustificare l'"elisione" degli effetti giuridici prodotti dal secondo (atto finale).

---

<sup>46</sup> In tal senso, su tutti, E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 819 ss.; in ordine alla possibilità di una lettura procedimentale delle attività negoziali dei privati (di solito meno formalizzate rispetto alla necessaria tipicità delle attività di ordine pubblicistico), cfr. altresì N. DI PRISCO, *Procedimento (diritto privato)*, *ibidem*, 836 ss.; sull'utilità del concetto di "procedimento" come categoria generale, descrittiva della realtà giuridica, si veda M. TARUFFO, *Giudizio: processo, decisione*, in *Id.*, Sui confini. Scritti di giustizia civile, Bologna, 2002, 159.

È questo il tema della cd. *invalidità derivata*, intuitivamente scaturente dal nesso logico, teleologico e morfologico che connette (prima funzionalmente, poi di conseguenza strutturalmente) gli atti giuridici “intermedi” all’atto “finale”, a volte nella loro forma, più spesso nella loro sostanza. Al riguardo, la dottrina è solita distinguere tra invalidità (dell’atto presupposto) *ad effetto viziante* e *ad effetto caducante*, a seconda che l’accertamento del vizio del primo (in autonomo giudizio sull’atto intermedio, ove autonomamente impugnabile, ovvero incidentalmente in sede di giudizio sull’atto finale, in caso di non impugnabilità) comporti *ex se* – i.e. imponga al giudice di dichiarare altresì – la “non validità” (i.e. il vizio) del secondo, senza necessità di una autonoma e formale domanda di parte<sup>47</sup>. Ovviamente, in assenza di esplicita disciplina, tutto dipenderà dal “nesso” tra il “vizio” dell’atto presupposto, gli interessi da questo lesi e la funzione e lo scopo dell’atto finale, nonché dalle concrete circostanze fattuali. Tuttavia, anch’essa – a ben vedere – è questione che attiene all’identificazione dello specifico regime di invalidità dell’atto finale: all’identificazione della regola relativa al trattamento che l’ordinamento intende (o si ritiene intenda)<sup>48</sup> riservare a quest’ultimo in presenza di un “vizio” dell’atto presupposto.

### 3. I diversi interessi e valori coinvolti nei fenomeni della “validità” e della “invalidità”. L’opportunità teorica di distinguere l’analisi su due livelli: legislativo-astratto ed applicativo-concreto. Disambiguazione del concetto di “norma” (secondaria)

Finora, nel definire “validità” ed “invalidità” come concetti riferibili a sistemi normativi “secondari”, si è volutamente mantenuta una ambiguità les-

<sup>47</sup> Il tema è stato trattato, nell’ambito della dottrina amministrativistica, in specie da M. RAMAJOLI, *La connessione nel processo amministrativo*, Milano, 2002, 50 ss.; S. DETTORI, *Il rapporto di presupposizione nel diritto amministrativo. Contributo allo studio della funzione complessa*, Napoli, 2006; F. ANCORA, *L’invalidità derivata nel diritto pubblico e in particolare nel diritto amministrativo*, in Scritti in onore di A. Romano, Napoli, 2012, 21 ss.; A. CALEGARI, *L’invalidità derivata nei rapporti amministrativi*, Padova, 2012.

<sup>48</sup> Spesso, dinanzi al silenzio della legge, è la giurisprudenza che “elabora” tale regola, attingendo ed argomentando in base ai “formanti” di cui è costituito l’ordinamento (principi, regole, prassi). Ciò è, ad esempio, quanto avvenuto nel settore tributario in relazione al problema della incidenza sull’atto di accertamento (atto finale) della illegittima (i.e. non conforma al proprio PV) acquisizione di mezzi di prova in sede istruttoria (atto presupposto “viziato”); questione risolta dalla giurisprudenza prevalente nel senso della “inutilizzabilità” della prova illegittimamente acquisita, quanto meno nei casi in cui il vizio dell’atto di acquisizione sia lesivo di un interesse costituzionalmente protetto. La Cassazione trae tale soluzione non tanto e non solo dall’art. 191 c.p.p. (in quanto richiamato dall’art. 70 d.p.r. n. 600/1973 e dall’art. 75 d.p.r. n. 633/1972), quanto direttamente dal principio costituzionali lesi (artt. 14 e 25 Cost.). Su tale orientamento, cfr. G. MELIS, *op. cit.*, 338-339; sull’apporto “creativo” della giurisprudenza, si veda *infra*, par. 7.2.1.

sicale di fondo: si è cioè fatto riferimento genericamente al termine “norme” senza chiarirne esattamente il senso. Ed infatti, come noto, quest’ultimo può assumere due significati profondamente diversi; “norma” la si può intendere sia: (i) quale “*disposizione*”, ossia come un “enunciato legislativo”, un testo normativo ufficialmente prodotto dagli organi deputati alla produzione di regole giuridiche generali ed astratte; sia (ii) quale “*norma*” (propriamente detta), ossia come un enunciato espressivo del significato da assegnare ad una o più disposizioni, dinanzi ad un caso concreto (reale o ipotetico) ed a seguito di una attività interpretativa svolta dal singolo operatore giuridico<sup>49</sup>.

Ebbene, ai fini di una migliore comprensione dei fenomeni giuridici “validità” ed “invalidità”, appare quanto necessario a questo punto “disambiguare” il concetto di norma finora utilizzato per descrivere tali sistemi “normativi”, scindendo l’analisi: (i) nel modo in cui vengono *elaborate le discipline legislative* di “validità” e di “invalidità”, ossia nella identificazione dei processi di valutazione politica ad esse sottesi (dimensione *legislativa- astratta*); (ii) nel modo in cui tali discipline sono *concretamente applicate*, ossia nell’ambito del processo intellettuale che l’interprete (normalmente il giudice) deve seguire nel formulare, in concreto, *giudizi* di “validità” e *giudizi* di “invalidità” (dimensione *applicativa-concreta*).

Come si avrà modo di vedere, la distinzione tra questi due livelli di indagine appare utile per mostrare come – in presenza di alcune circostanze fattuali e legislative – *sia il giudice (di fatto) a doversi far carico di valutazioni (lato senso “politiche-valoriali”) normalmente di pertinenza del legislatore*. Il che permette di dar conto di quello che – nel settore della invalidità, più che della validità – rappresenta il fondamentale apporto “creativo” della giurisprudenza. Per ora si osservi quanto segue.

### 3.1. Elaborazione legislativa- astratta: (i) la disciplina legale di “validità” e la definizione del “paradigma di validità” dell’atto

Quanto alla dimensione *legislativa- astratta*, può osservarsi innanzitutto come l’elaborazione di una disciplina di “validità” (relativa ad un atto normativo, amministrativo, giurisdizionale, per ora non importa), si risolva – per

<sup>49</sup> Su questa ambiguità, frequente nella comune definizione di “ordinamento giuridico” quale “insieme di norme”, si veda R. GUASTINI, *Ordinamento giuridico* [1995], cit., 417-418, ove nel senso di ritenerne preferibile una lettura che prenda le mosse dalle “disposizioni”; sulla distinzione tra “disposizione” e norma”, si rinvia, anche per ampi riferimenti, a *Id.*, *L’interpretazione dei documenti normativi*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo e L. Mengoni e continuato da P. Schlesinger, vol. LI, Milano, 2004, 99 ss.; nonché G. PINO, *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato costituzionale*, Bologna, 2010, 15 ss., il quale acutamente rileva le possibilità di confusione tra i due termini ogni qual volta lo “scarto” lessicale tra “enunciato legislativo” e “norma giuridica” (tra la lettera della legge ed il significato da essa enucleato) sia minimo o nullo.

definizione – nella *selezione delle condizioni e dei requisiti da inserire nel PV dell'atto da regolare* e, al riguardo, due possono essere le logiche destinate a “guidare” tale “selezione”.

Da un lato, e prioritariamente, la scelta degli elementi costitutivi del PV avviene (e non può che avvenire) su base *teleologica*: un legislatore razionale è infatti chiamato anzitutto ad identificare quei requisiti che – secondo ragionevolezza e congruità – appaiono *strumentali* alla realizzazione del *fine* dell'atto da regolare e/o dell'attività nel quale esso è inglobato; quei requisiti senza i quali detto fine o non può essere oggettivamente raggiunto (in tal caso, si tratta di requisiti definibili come *essenziali*) o può essere raggiunto con maggior difficoltà (è il caso, nel settore tributario, della *identificazione del contribuente* nell'atto, non potendosi concepire logicamente un atto impositivo “anonimo”<sup>50</sup>, nonché della *competenza* territoriale dell'ufficio)<sup>51</sup>.

Dall'altro, la scelta può avvenire altresì su base *assiologica*: quando – in sede di elaborazione della disciplina legale dell'atto – si valuta l'inclusione nel PV di altri elementi che, pur *non strumentali* rispetto allo scopo dell'atto, appaiono espressivi di (*altri*) *interessi o valori “incisi” da quest'ultimo* e ritenuti meritevoli di specifica considerazione (è il caso, nel settore tributario, dei termini di decadenza dell'accertamento<sup>52</sup>, della previsione di un provvedimento

<sup>50</sup> Tanto da potersi considerare requisito di “esistenza giuridica” dell'atto impositivo: al riguardo, si veda *infra*, par. 6.4.

<sup>51</sup> Il requisito della *competenza* dell'ufficio ad emanare l'atto impositivo (art. 31, co. 2, 58 e 59 d.p.r. n. 600/1973; art. 40 d.p.r. n. 633/1972) – ossia la ripartizione (su base territoriale) del generale potere di accertamento attribuito dalle leggi d'imposta all'Agenzia delle entrate (o ad altre Agenzie fiscali ed enti territoriali) – è chiaramente ricollegabile a ragioni organizzative della pubblica amministrazione, a loro volta riferibili al principio del buon andamento (art. 97, co. 2 Cost.) ed ai criteri di efficienza, economicità ed efficacia della sua azione (art. 1, co. 1 l. n. 241/1990; art. 61, co. 3 d.lgs. n. 300/1999); in tal prospettiva, è infatti specificamente stabilito che “[l']articolazione degli uffici, a livello centrale e periferico, è stabilita con disposizioni interne che si conformano alle esigenze della conduzione aziendale favorendo il decentramento delle responsabilità operative, la semplificazione dei rapporti con i cittadini e il soddisfacimento delle necessità dei contribuenti meglio compatibile con i criteri di economicità e di efficienza dei servizi” (art. 66, co. 3 d.lgs. n. 300/1999; cfr. anche art. 13, co. 2 Statuto Agenzia delle entrate). In tal prospettiva, si prevede così la possibilità, “[p]er particolari esigenze di razionalità organizzativa connesse ai volumi dei carichi di lavoro sia effettivi che potenziali, derivanti dalla rilevanza dell'area territoriale interessata”, di istituire in ogni ambito provinciale anche più direzioni provinciali (cfr. art. 5, co. 4 del Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate).

<sup>52</sup> La previsione di *termini di decadenza* posti all'azione di accertamento dell'amministrazione finanziaria (art. 43 d.p.r. n. 600/1973, art. 57 d.p.r. n. 633/1972, art. 27, co. 16 d.l. n. 185/2008, art. 20 d.lgs. n. 472/1997) assicura infatti il diritto dei contribuenti a non vedere esposto il proprio patrimonio all'azione del fisco per un periodo eccessivamente lungo o indeterminato: in tal senso, espressamente, tra le tante, cfr. Cass., sez. VI, 9.09.2015, n. 171; Cass., sez. V, 22.01.2020, n. 1291; Cass., sez. VI, 14.04.2021, n. 9854; Cass., sez. VI, 28.04.2022, n. 13304.

autorizzazione dell'AGO per lo svolgimento di accessi<sup>53</sup>, delle condizioni per la notifica di accertamento integrativi<sup>54</sup>, delle varie forme di garanzia *durante* la verifica previste dallo Statuto dei diritti del contribuente<sup>55</sup>, o all'obbligo di motivazione<sup>56</sup>).

È evidente come la valutazione *politica* circa l'inserimento di quest'ultima tipologia di requisiti implica un "bilanciamento" tra questi ultimi interessi ed

---

<sup>53</sup> La necessaria sussistenza di un *provvedimento autorizzatorio* dell'autorità giudiziaria, quale preconditione per il legittimo svolgimento di alcuni accessi (in relazione ai locali diversi dai locali esclusivamente adibiti all'esercizio dell'attività di impresa), di determinate ispezioni o verifiche (perquisizioni personali, apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, esame di documenti per i quali è eccepito il segreto professionale), appare infatti chiaramente strumentale alla tutela di diritti e libertà dei cittadini costituzionalmente garantiti (libertà personale, libertà domiciliare, segretezza della corrispondenza, diritto di difesa ecc.): cfr. in tal senso e per ampi riferimenti, da ultimo, Cass., sez. un., 02.02.2020, n. 3182, in *Corr. trib.*, n. 6/2022, 565, con nota critica di G. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, *Apertura "spontanea" di plichi e borse in sede di verifica fiscale: profili di (il)legittimità domestica e CEDU*.

<sup>54</sup> La condizione di "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", prevista per la emanazione dei cd. *accertamenti integrativi e modificativi* (art. 43, co. 3 d.p.r. n. 600/1973; art. 57, co. 4 d.p.r. n. 633/1972), la lettura restrittiva data ad essa dalla giurisprudenza (la quale esclude una rivalutazione di elementi fattuali già conosciuti ed impiegati nel precedente avviso di accertamento: cfr. Cass., sez. V, 30.10.2018, n. 27565; Cass., sez. V, 22.06.2018, n. 16528 e pronunce ivi citate), sono circostanze evidentemente espressive della volontà di impedire una eccessiva "frammentazione" dell'accertamento nei confronti del contribuente; della volontà cioè di non sottoporre quest'ultimo ad un irragionevole "stillicidio" che frusterebbe il suo diritto costituzionale ad "una difesa unitaria e complessiva" (in tal senso, cfr. Cass., sez. V, 4.12.2020, n. 27788; Cass., sez. V, 1.10.2018, n. 23685; il legame col diritto di difesa del contribuente è valorizzato altresì sul piano motivazionale, atteso l'obbligo di portare a conoscenza di questi in modo chiaro ed analitico gli elementi "nuovi" su cui è fondato l'accertamento integrativo o modificativo: cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 18.10.2018, n. 26191). Sul punto, per una sintesi degli interessi sottesi alla "unicità" e "globalità" dell'accertamento, degli interessi che invece possono giustificare una "frammentazione" dell'attività accertativa, nonché per ampi ed ulteriori riferimenti giurisprudenziali, cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 406 ss.

<sup>55</sup> Le varie forme di *garanzia del contribuente* in caso di verifiche "*in loco*" previste dai commi da 1 a 6 dell'art. 12 l. n. 212/2000, appaiono anch'esse volte alla protezione di interessi e diritti del contribuente di varia natura: sul punto, da ultimo, si rinvia ampiamente ad A. MARCHESELLI, *I diritti in sede di verifica*, in A. Carinci, T. Tassani (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, 501 ss.

<sup>56</sup> L'obbligo di motivazione appare infatti evidentemente orientato alla tutela del diritto costituzionale di difesa del contribuente (art. 24 Cost.), in via sia *diretta* (per la sua attitudine informativa in ordine alle ragioni fattuali e giuridiche che hanno determinato la pretesa del Fisco) che *indiretta* (atteso che una ipotetica prassi di accertamenti non motivati, implicando *ex se* ricorsi "al buio", finalizzati solo alla conoscenza dei motivi dell'accertamento, realisticamente determinerebbe un sovraccarico della giurisdizione tributaria che, paralizzandone di fatto l'operato, produrrebbe una situazione di sostanziale diffuso ed inaccettabile diniego di giustizia verso i contribuenti). Sul ruolo centrale della motivazione, sia veda *infra*, par. 9.2.

i fini che l'atto intende realizzare, che potrà sfociare in valutazioni di equi-, sovra- o sotto-ordinazione dell'uno rispetto all'altro e che sarà inevitabilmente influenzata dalla "tavola dei valori" costituzionali e/o dai principi di ordine sovranazionale accolti nell'ordinamento domestico.

Sia chiaro, la suddetta "bi-partizione" sconta una buona dose di semplificazione: *teleologia* ed *assiologia*, infatti, ben possono convivere e, in relazione ad alcuni elementi, supportarsi a vicenda. Anzi, la realtà normativa – specie nel settore tributario – mostra come la convergenza di tali aspetti rappresenti la situazione più frequente (si pensi al requisito della sottoscrizione<sup>57</sup>, alla indicazione analitica del dispositivo<sup>58</sup>, alle varie comunicazioni preventive ed alle diverse forme di contraddittorio endo-procedimentale<sup>59</sup>).

<sup>57</sup> Il requisito della *sottoscrizione* dell'atto impositivo, *teleologicamente* necessario ai fini della realizzazione del cd. rapporto di immedesimazione organica (e dunque di efficacia dell'atto in quanto ascrivibile ad una amministrazione pubblica: sul punto, F. PEPE, *Vizio di "sottoscrizione" ed invalidità degli atti di accertamento: inquadramento teorico, questioni attuali e prospettive future*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 127 ss.), può ritenersi a volte *assiologicamente* orientato, quanto meno sotto il profilo delle regole che disciplinano la cd. delega; il riferimento al necessario inquadramento nella "carriera direttiva" del delegato (art. 42, co. 1 d.p.r. n. 600/1973) va, infatti, legato alla esigenza che il sottoscrittore dell'atto possieda le opportune "competenze tecniche" a valutare la posizione fiscale dei contribuenti: in tal senso, esplicitamente, C.T.R. Campania, sez. LI, 11.11.2016, n. 10122, nonché C.T.P. Messina, 10.04.2014, n. 2352, citata da N. RAGGI, *Il vizio di delega fa "breccia" in Cassazione. Sui dirigenti "caso" chiuso?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 1/2016, 59, nota 16; tale esigenza non pare contraddetta dalla più recente giurisprudenza di legittimità, tesa a qualificare (in modo invero del tutto apodittico) la delega a sottoscrivere come una "delega di firma", atteso che anche in tal caso la delega, seppur "impersonale" ed assegnata tramite "ordini di servizio", deve comunque identificare il "soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato [corsivo aggiunto; n.d.a.], la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa": in tal senso, tra le tante pronunce di un indirizzo oramai consolidato, cfr. Cass., sez. trib., 19.03.2019, n. 8814, in *Dir. prat. trib.*, 2019, II, 2472, con nota critica di D. CORRARO, *Delega di firma e delega di funzioni: l'annoso dibattito che mina le garanzie del contribuente*.

<sup>58</sup> Il *dispositivo* dell'atto, elemento teleologicamente necessario non solo per la "validità" del provvedimento, ma anche ed ancor prima (come si dirà *infra*, par. 6.4.) per la "giuridica esistenza" dello stesso, ma anche assiologicamente connotato in quanto elemento necessario per una valutazione della decisione del fisco, dunque per una piena attuazione del diritto costituzionale di difesa del contribuente.

<sup>59</sup> Le varie *comunicazioni preventive* nell'ambito dei controlli liquidatori e formali, come anche le varie ipotesi di *contraddittorio preventivo* normativamente previste, sono certamente, in prima battuta, *assiologicamente* orientate a garantire al contribuente – nel suo prioritario interesse – un immediato (anticipato) l'esercizio del proprio diritto costituzionale di difesa (art. 24 Cost.), da esplicare nel procedimento prima che nel processo (in tal senso, *ex multis*, M. BASILAVECCHIA, *Accertamento (dir. trib.)*, cit., 45; L. SALVINI, *Procedimento (dir. trib.)*, cit., 4531 ss.); ma tale facoltà, ove esercitata, si rivela altresì dotata di una connotazione *teleologica*, in quanto suscettibile di permettere una migliore e più accurata definizione della pretesa del fisco, ergo: di meglio realizzare i fini dell'agire del Fisco, in attuazione del principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97, co. 2 Cost.): in tal senso, si veda, in relazione al diritto di presentare memorie difensive a seguito di verifica (art. 12, co. 7 l. n. 212/2000), Cass., sez. un., 29.07.2013, n. 18184, per cui detto diritto sarebbe "strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche

Ciò che piuttosto vale la pena sottolineare è che – fatte tutte le valutazioni del caso (teleologiche e/o assiologiche) – il giudizio *politico* è costretto a concludersi con una soluzione *legislativa* “binaria”: di *inserimento* o di *non inserimento* del requisito considerato nel PV. *Tertium non datur*.

### 3.2. (segue): (ii) la disciplina legale di “invalidità” e la selezione delle regole sostanziali e processuali di “ri-assorbimento” dell’atto viziato nel sistema

Le valutazioni *politiche* sottese al processo di elaborazione delle discipline *legislative* di “invalidità” seguono invece una logica completamente diversa rispetto a quelle proprie dei sistemi di “validità”.

Nel definire infatti quelle che si sono dette “tecniche di riassorbimento dell’atto viziato” (*i.e.* di elisione dei suoi effetti), il legislatore si trova infatti ad operare un “bilanciamento” tra due interessi contrapposti: tra (i) l’interesse alle *legalità* dell’azione giuridica, ossia a garantire il rispetto della normativa (secondaria) di “validazione”, sanzionandone la violazione; e (ii) l’interesse alla certezza – o meglio: alla *stabilità* – dei rapporti giuridici scaturenti dall’atto “viziato”, per definizione compromesso dall’elisione dei suoi effetti<sup>60</sup>. Su questo aspetto si avrà modo di tornare. Per ora è sufficiente osservare come il legislatore, data una certa “patologia”, sia chiamato a compiere un giudizio *esclusivamente assiologico*: qui non c’è una “teleologia” di riferimento, ma solo un “soppesare” (secondo ragionevolezza e “tavola dei valori” costituzionali alla mano) i due interessi suindicati. Ma non solo.

La soluzione legislativa conseguente a tale valutazione assiologica – diversamente da quanto avviene in sede di definizione del PV – è *aperta a soluzioni articolate* (e non solo binarie), secondo diverse gradazioni, avvalendosi di regole “tecniche” ed istituti giuridici eterogenei, in relazione alla diversa (percepita) “gravità” della “patologia” considerata<sup>61</sup>. Talché, laddove il legisla-

---

ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell’interesse anche dell’ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l’amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)”; analogamente la giurisprudenza successiva (cfr. da ultimo Cass., sez. VI, 15 aprile 2022, ord. n. 12365, ove per ampi riferimenti), nonché la dottrina (in tal senso, già G. Tabet, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.*, 2006, 1057).

<sup>60</sup> In tal senso, molto chiaramente, cfr. *ex multis* P. CARNEVALE, *Validità*, cit., 6153-6154; nonché E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullit-annullabilità*, cit., 357.

<sup>61</sup> Ma sul concetto di “gravità” del vizio, quale chiave di comprensione del fenomeno invalidità ed esistenza, si veda, in senso critico, cfr. *infra*, par. 5.4.

tore dovesse ad esempio ritenere totalmente prevalente (ossia *assiologicamente sovra-ordinato*) l'interesse al ripristino della *legalità* violata, potrebbe optare, ad esempio, per l'imprescrittibilità dell'azione e/o per la legittimazione ad agire di chiunque vi abbia interesse e/o per la rilevabilità d'ufficio, per l'insanabilità del vizio, ecc...; ove al contrario dovesse ritenere prevalente l'interesse alla *stabilità* dell'atto, potrebbe fissare termini decadenziali per l'esercizio dell'azione, o prevedere una legittimazione ad agire soggettivamente circoscritta, o forme più o meno variegate di "sanatoria" (convalida, conferma, ratifica, conversione, ecc...) e così via, secondo sfumature differenti<sup>62</sup>.

Tutto ciò rende evidente la *non coincidenza, almeno sul piano logico, tra la sfera degli interessi e dei valori sottesi alle discipline di "validità" e quella sottesa alle discipline di "invalidità"*. Vero è che in entrambe il legislatore è chiamato a porre quale punto di riferimento assiologico lo specifico interesse che il *requisito o la condizione "di validità"* si prefigge di realizzare; tuttavia, quest'ultimo viene raffrontato e "bilanciato" – nei due casi – con interessi *concettualmente diversi*: (a) con l'interesse sotteso *all'atto o all'attività regolata*, nell'ambito dei sistemi di "validità"; (b) con l'interesse sotteso alla sua *stabilità*, nell'ambito dei sistemi di "invalidità". E, si noti, quest'ultimo non coincide necessariamente con il primo, potendo riguardare (anche) interessi *soggettivamente ed oggettivamente diversi*: ossia di quei soggetti *terzi* che sul "permanere" del rapporto giuridico altrui ovvero della modifica materiale ad essa conseguente fondano una propria "utilità" o fanno più genericamente "affidamento". Ma anche ove vi dovesse essere una (accidentale) coincidenza *in fatto* tra gli interessi da considerare nei due giudizi (tra l'interesse alla *stabilità* dell'atti e l'interesse sotteso *all'atto* stesso), ciò non impedirebbe comunque di tener ben distinti i due piani di valutazione, atteso il differente esito ad essi connesso: in un caso (giudizio di validità), stabilire – alternativamente – se dare o meno rilievo ad un determinato requisito; nell'altro (giudizio di invalidità), di definire positivamente l'articolazione del regime normativo cui assoggettare l'atto privo di detto requisito, con maggiore possibilità di scelta nella determinazione delle soluzioni (sostanziali e processuali) da adottare.

<sup>62</sup> Volendo approfondire il discorso, non può non osservarsi come – in realtà – qui più che di bilanciamento di "interessi", siamo dinanzi ad un bilanciamento tra "norme", o meglio: un *bilanciamento tra diverse ipotesi di norme (o sistemi di norme) di "invalidazione"*, che il legislatore può accogliere alla luce dei fini che si prefigge, e pur sempre nei limiti di vincoli costituzionali e sovra-nazionali. Sul "bilanciamento di interessi" come metafora di un raffronto tra ipotesi normative differenti, si veda, seppur con riferimento al ragionamento giudiziale, G. PINO, *op. cit.*, 173-174. Per una analisi di diritto comparato delle soluzioni adottate nei vari ordinamenti, quanto meno per ciò che attiene all'ordinamento amministrativo generale, cfr. i contributi contenuti in G. Falcon, D. De Pretis (a cura di), *Stabilità e contendibilità del provvedimento amministrativo nella prospettiva comparata*, Padova, 2011.

#### 4. L'applicazione delle regole di "validità" ed "invalidità": (i) il giudizio concreto di "validità"

Una conferma dell'*autonomia (logica e concettuale)* dei due fenomeni affiora altresì in sede di *applicazione concreta* delle regole di "validità" ed "invalidità" (solitamente in sede giudiziale). Vero è che in tale ambito, a seconda delle circostanze *fattuali (morfologia del vizio)* e *giuridiche (contesto legislativo)*, le valutazioni che l'interprete è chiamato a compiere in relazione a questi due aspetti possono – di fatto – sovrapporsi e confondersi. In tale ottica, il *dato esperienziale* (nel settore tributario, come in ogni altro settore) mostra scenari quanto mai variegati. Tuttavia, come si tenterà di mostrare, pur emergendo non pochi profili di inter-connesione, anche i *giudizi* di "validità" e di "invalidità" degli atti si collocano su piani diversi. Si osservi quanto segue.

Quanto al giudizio di "validità", esso sembra potersi scindere in due momenti essenziali: (a) nella *identificazione del PV*, la cui ricostruzione (*giuridica*) è frutto di una attività ermeneutica del giudice, compiuta ovviamente a partire dal tessuto legislativo; (b) nella *verifica (fattuale) di conformità/difformità a PV dell'atto* concretamente posto in essere.

Da un lato, questi momenti, pur *logicamente* scindibili, come sempre avviene in quanto elementi di un "sillogismo giudiziale", nella realtà operativa finiscono per compenetrarsi inestricabilmente l'un l'altro. Dall'altro, il giudizio non si svolge mai "in astratto", ma *in concreto*: con esso non si vuole cioè – per così dire – ricostruire "*ex professo*" il PV, ma verificare che *alcuni specifici requisiti* (di cui le parti interessate eccepiscono la mancanza) siano effettivamente parte integrante del PV e quindi possano integrare, in virtù del loro *deficit*, dei "vizi" dell'atto, dei quali – ovviamente – si pretende l'assoggettamento ad un regime di invalidità (se e come però tali "vizi" debbano essere trattati attiene al giudizio di invalidità, di cui si dirà a breve).

Quanto poi il giudizio di "validità" sia complesso dipende ovviamente, ed in prima battuta, dal *dato legislativo* e, in specie, *dalla esplicita previsione o meno, da parte della legge, del requisito considerato*: (i) nel primo caso, il giudizio di "validità" sarà tendenzialmente agevole, risolvendosi per lo più nella sola verifica (in fatto) della presenza/assenza del requisito nell'atto (o nell'attività antecedente ad esso) e, ove assente, la questione si sposterà – come detto – sul versante del *trattamento* di tale *deficit* (giudizio di invalidità); (ii) ove invece una parte eccepisca (come vizio dell'atto o di una attività giuridica) l'assenza di un determinato requisito, *benché non espressamente previsto dalla legge*, il giudizio di "validità" assumerà contorni più incerti, comportando la verifica circa "desumibilità dal sistema" dell'ipotetico requisito. Tutto dipenderà qui dalla ragionevolezza, dalla credibilità, dalla coerenza e dalla "persuasività" delle *argomentazioni giuridiche* proposte (*in primis*) da chi intende far valere il vizio

in ordine alla necessaria presenza di esso nel PV; argomentazioni che – si osservi – in questi casi assumono la connotazione ora *teleologica*, ora *assiologica* tipica del processo politico di elaborazione delle discipline legali di “validità”, di cui si è detto. Peraltro, in questi frangenti l’aspetto *assiologico* assume rilievo principale, l’interprete non potendo che far leva o su *principi generali dell’ordinamento* (in specie costituzionali e/o sovranazionali) da cui trarre *in via ermeneutica* la “regola di validazione” corrispondente all’ipotetico requisito mancante, o agganciando tali considerazioni alla tecnica argomentativa della *analogia*<sup>63</sup>.

#### 4.1. (segue): (ii) il giudizio concreto di “invalidità” (rinvio)

Quanto al giudizio concreto di “invalidità”, anch’esso assume contorni e complessità differente a seconda delle circostanze fattuali e giuridiche. Ovviamente, come detto più volte, esso si colloca “a valle” del giudizio di “validità”, presupponendo la *già acclarata sussistenza di un “vizio”* (di una difformità dell’atto considerato dal “proprio” PV) e del quale si vuole infatti identificare – in concreto – il “trattamento” normativo (il “proprio” regime invalidità).

Sotto questo aspetto, un peso rilevante anche qui lo avrà il dato legislativo e, in specie: (i) la presenza/assenza di una *esplicita e specifica comminatoria di “invalidità”*, in relazione al vizio considerato (quella che è stata definita *clausola speciale inclusiva di invalidità*); (ii) la presenza/assenza di una *clausola generale inclusiva di “invalidità”*, ossia la previsione di un regime legale di “invalidità” a carattere *residuale*, che si occupi della sorte dei “vizi” privi di una propria specifica disciplina (rispetto ai quali manca cioè una regola *speciale* ed espressa di invalidazione).

In presenza di simili indicazioni legislative, l’identificazione della “regola” di invalidità da applicare al caso concreto, ossia alla “patologia” giuridica sottoposta al vaglio del giudice, normalmente presenterà pochi problemi. Si osservi: *normalmente*, poiché – come si mostrerà nel prosieguo dell’indagine – vi sono casi “particolari” (o, se si preferisce, “eccezionali”) nei quali il sistema *legislativo* delle invalidità, per quanto chiaro e dettagliato o ampio ed inclusivo,

<sup>63</sup> Sotto questo profilo, nel settore tributario, il noto problema della obbligatorietà generalizzata del “contraddittorio preventivo” *ex art. 12, comma 7 l. n. 212/2000* costituisce un esempio paradigmatico: (i) da un lato, in assenza di esplicita comminatoria di nullità, si è affermata comunque la obbligatorietà di tale passaggio procedimentale sulla base di principi generali domestici e sovranazionale (cfr. Cass., sez. un., n. 1.02.2013 18184 cit.); (ii) dall’altro, sempre sulla base dei medesimi principi, se ne è tentata (invano) l’estensione “analogica” a fattispecie diverse da quella ivi espressamente menzionata (accessi, ispezioni e verifiche), ossia anche alle forme di controllo del contribuente “a tavolino”: per una ricostruzione storica del problema, nonché per ampi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, cfr. C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, I, 1065 ss.

se applicato *acriticamente* produce risultati non soddisfacenti in termini di “giustizia sostanziale”, ponendo la questione circa l’opportunità (se non la necessità) di un apporto “correttivo” del giudice. Di questo si tratterà però meglio in seguito. Ora occorre trattare di un tema “a cavallo” dei fenomeni della “validità” ed “invalidità”, che meglio di altri ne evidenzia la autonomia normativa e concettuale.

#### 4.2. La cd. “irregolarità” degli atti giuridici quale questione “intermedia” tra i giudizi di “validità” e di “invalidità” in assenza di una comminatoria legislativa espressa di “invalidità” dell’atto

In *assenza* di clausole di invalidazione *espresse* (speciali o generali), la questione preliminare che un giudice è chiamato ad affrontare è capire *se* il “vizio” soggiaccia *comunque* ad una norma di *invalidazione*.

In ogni settore del diritto è dato infatti registrare sempre più spesso uno spazio nel quale si è innestata – si ripete: in assenza di esplicita comminatoria *specificata* o *generale-residuale* di invalidità – la categoria giuridica delle cd. “*irregolarità*”; di quei vizi che l’ordinamento decide di sottoporre non ad un regime di “invalidità” (cioè a meccanismi tesi alla “elisione degli effetti” dell’atto che ne è affetto), ma ad *altre conseguenze giuridiche*: ad esempio, a “sanzioni” nei confronti di chi ha posto in essere l’irregolarità, a forme di risarcimento o di indennizzo in favore di chi ne è lesa, alla possibilità di rimessione in atti o in termini, ecc.<sup>64</sup>; ipotesi che confermano il carattere non “biunivoco” tra

<sup>64</sup> Sulla nozione di “irregolarità”, con riferimento agli atti amministrativi, si veda: G. CICCIO, *Sulla nozione di «irregolarità» con particolare riguardo al diritto amministrativo*, in *Nuova russ.*, 1969, 897; A. ROMANO TASSONE, *Contributo sul tema dell’irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1993; D.U. GALETTA, *Violazione delle norma sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003; F. LUCIANI, *Il vizio formale nella teoria dell’invalidità amministrativa*, Torino, 2003; P.M. VIPIANA PERPETUA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, 381 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubbl.*, 2004, 192 ss.; S. CIVITARESE MAITEUCCI, *La forma presa sul serio. Formalismo pratico, azione amministrativa ed illeggibilità utile*, Torino, 2006, 213 ss. Con riferimento alle “irregolarità” nel settore dei contratti, si veda A. GENTILI, *Le invalidità*, in E. Gabrielli (a cura di), *I contratti in generale*, t. 2, in *Tratt. contr.* diretto da P. Rescigno, Torino, 1999, 1284-1285, 1336-1337, ove, da un lato, si rileva come l’irregolarità del contratto si manifesti in genere ogni qual volta alla violazione di una norma imperativa, cui è generalmente ricondotta la “nullità” del contratto, non ne consegua tale effetto; dall’altro, come ciò normalmente si verifichi laddove il regolamento contrattuale si ponga in contraddizione (non con la propria disciplina legale specifica, ma) con l’ulteriore “tessuto di rapporti giuridici” (amministrativi, fiscali, ecc.) nel quale esso è destinato ad immergersi e tale contraddizione sia risolta dall’ordinamento senza toccare il regolamento stesso. Va tuttavia preso atto di come il fenomeno si verifichi soprattutto nell’ambito del diritto societario, nelle ipotesi di società cd. “irregolari”. Sulla nozione di “irregolarità” degli atti nel processo civile, cfr. ampiamente C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile (vol. I). Nozioni introduttive e disposizioni generali*, 28<sup>a</sup> ed., Torino,

“vizio” ed “invalidità” e – dunque – tra (non) “validità” ed “invalidità” degli atti giuridici.

Ebbene, questa valutazione preliminare (che intende risolvere il dilemma: *irregolarità* o *invalidità* dell’atto viziato?) costringe inevitabilmente l’interprete ad un giudizio (di stampo *teleologico* e *assiologico*) analogo, nel suo svolgersi, a quello seguito dal legislatore nell’elaborazione delle discipline di “validità” (*i.e.* nella “confezione” del PV). In tal ottica, prioritario anche qui è infatti capire il “ruolo” che il requisito (si ripete: esplicitamente previsto dalla legge, e non espressamente “sanzionato” dall’invalidità) svolge nell’economia dell’atto o dell’attività<sup>65</sup>.

Ove esso dovesse assumere infatti una valenza “strumentale” rispetto allo scopo dell’atto o dell’attività, ed ove tale *teleologia appaia “co-essenziale”* ad esso (ossia imprescindibile per la sua realizzazione), sarebbe difficile negare la portata “invalidante” del vizio (salvo poi capirne il relativo regime). Analogamente, non potrebbe che propendersi per la sottoposizione dell’atto ad un regime di “invalidità” laddove il requisito – sebbene non “strumentale” – risultasse espressivo di un valore o di un interesse in concreto apprezzabile come *assiologicamente “sovra-ordinato”* rispetto al valore o all’interesse perseguito dall’atto.

Queste valutazioni però – si osservi – non “chiudono” il giudizio di invalidità, essendo finalizzate *solo ad escludere che il vizio integri una mera “irregolarità”*<sup>66</sup>. Esse ci dicono cioè solo se esso consenta o meno una (futura,

---

2022, 444 ss.; C. MANDRIOLI, *Sulla nozione di “irregolarità” nel processo civile*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, 509 ss., per il quale la nozione indicherebbe i casi di atti processuali viziati, ma nei quali il vizio – non pregiudicandone lo scopo – impedirebbe l’operare delle regole di “nullità” degli atti processuali; peraltro, si evidenzia come tale concetto sia talvolta utilizzato (non per escludere, ma) per estendere il campo di applicazione di alcune discipline, in linea di principio previste per i soli atti formalmente “nulli”, anche ad atti processuali (si “viziati”, ma) non qualificabili come tali (cfr. artt. 182, comma 1, 277, comma 2, 316, 350, comma 1, 617 c.p.c.). Sulle irregolarità nel processo penale, si veda, in special modo, D. SIRACUSANO, A. GALATI, G. TRANCHINA, E. ZAPPALÀ, *Diritto processuale penale*, ed. a cura di G. Di Chiara, V. Patanè, F. Siracusano, Milano, 2013, 229; G. SPANGHER, *La pratica del processo penale*, III, Padova, 2014, 353-354; G. DEAN, *Gli atti*, in O. Dominioni, P. Corso, A. Gaito, G. Spangher, G. Dean, G. Garuti, O. Mazza, *Procedura penale*, Torino, 2010, 211-212, ove per lo stretto legame tra la nozione di irregolarità ed il principio di tassatività delle cause di nullità degli atti del processo penale.

<sup>65</sup> Cfr., ad esempio, A. ROMANO TASSONE, *Contributo*, cit., 75 ss., ove nel senso della attitudine o meno del vizio a ledere l’interesse pubblico primario alla cui cura concreta è preposto il provvedimento.

<sup>66</sup> Se poi l’“irregolarità” vada o meno ricondotta concettualmente alla “invalidità”, ciò dipende dalla nozione che – si noti: *stipulativamente* – intende darsi a quest’ultima, se cioè definirla in ragione della sola *non conformità strutturale dell’atto al proprio modello legale* (della sussistenza o meno di un “vizio” al di là delle sue conseguenze), ovvero – come per la dottrina dominante (ed altresì per chi scrive) – altresì su quello degli effetti (sul punto, si veda, anche per riferimenti, S. CIVITARESE MATTEUCCI, *op. cit.*, 238 ss., ove si qualificano questi due modi di vedere l’irregolarità, con riferimento agli atti amministrativi, rispettivamente *teoria oggettiva* e *teoria soggettiva* dell’irregolarità). Chiaro

probabile) “elisione degli effetti” dell’atto. Nulla di più. Non chiariscono – *ex se* – quale debba essere il relativo regime: a quali “regole” (sostanziali e processuali) di invalidità sottoporre in concreto *quella* “patologia”.

Anche tale questione (che integra il vero e proprio *giudizio di invalidità*) va risolta – ovviamente – sulla base del dato legislativo. Ed anche qui, la sua complessità dipenderà dal *grado di dettaglio della disciplina legale*, dalla sua *articolazione* (unitaria o pluralistica), dalla *presenza di “regimi” di invalidità “di chiusura”* (o, se si preferisce, *di default*). Di tutto ciò, come accennato, si tratterà in seguito. Per ora occorre chiarire un altro aspetto del fenomeno “invalidità”: il suo confine “esterno”, ossia la linea di demarcazione tra di esso e la cd. “inesistenza giuridica” degli atti.

## 5. L’originaria (in)distinzione teorica tra “nullità” ed “inesistenza giuridica”: dalla dissoluzione della “nullità” nella “inesistenza” ...

Fissati i confini concettuali tra “invalidità” e “validità” (ed “irregolarità”), altra questione da affrontare è quella relativa alla distinzione tra “invalidità” ed “inesistenza (giuridica)” degli atti, sia in genere che con specifico riguardo agli atti amministrativi ed impositivi, in quanto suo confine esterno<sup>67</sup>.

Il tema è qui ancor più complesso. Vi è infatti un *non chiaro* apprezzamento della figura e del fenomeno della “inesistenza” giuridica, sia da parte della giurisprudenza che – spesso – anche della dottrina, e ciò in ogni settore del diritto. Limitando il discorso all’area del diritto amministrativo (cui il settore tributario è più vicino per struttura, funzione e problematiche)<sup>68</sup>, i concetti di “inesistenza” e di “nullità” – quest’ultima spesso apprezzata quale “ultima

---

che il secondo modo di vedere spinge l’“irregolarità” al di fuori dell’area della “invalidità”, anche se – si osservi – le due qualifiche sono risposte diverse al medesimo interrogativo (*a quale “regola” assoggettare l’atto “vizioso”*). In quest’ultima prospettiva, “invalidità” ed “irregolarità”, pur concettualmente distinte, possono considerarsi *giustapponibili*. Altro problema è quello della qualificazione *in concreto* di un “vizio” se suscettibile di determinare “invalidità” ovvero “irregolarità” dell’atto (sia essa ricondotta o meno all’area della “validità”).

<sup>67</sup> Sulla funzione della categoria concettuale della “inesistenza”, quale strumento di delimitazione negativa delle imperfezioni dell’atto, cfr. G. FILANTI, *Nullità – I*) Diritto civile, in *Enc. giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990; *Id.*, *op. cit.*, 31; V. ROPPO, *op. cit.*, 755.

<sup>68</sup> Le ragioni che inducono a concentrare l’attenzione sulle problematiche che il tema dell’invalidità e quella della (in)esistenza giuridica degli atti hanno sollevato in special modo nel diritto amministrativo generale discende (oltre che da una pacifica vicinanza strutturale e funzionale tra tale settore ed il diritto tributario, che dal primo trae naturalmente origine), soprattutto (i) dalla analogia di problemi che il fenomeno giuridico “invalidità” in essi (e nel diritto processuale) solleva e (ii) dalla profonda diversità che invece intercorre con il medesimo fenomeno nel diritto civile (quanto meno nel diritto dei contratti e dei negozi).

frontiera dell'invalidità"<sup>69</sup> – si sono infatti trovate, nel pensiero giuridico degli ultimi decenni, l'una a sovrapporsi con l'altra.

Volendo schematizzare – il tutto ovviamente con buona dose di semplificazione – tra le due figure è come si fosse manifestato, nel corso degli anni e nel pensiero di dottrina e giurisprudenza, un movimento di reciproca “attrazione”, secondo un andamento (per così dire) “oscillatorio”.

L'iniziale affermazione della “nullità”, quale autonoma forma di invalidità dell'atto amministrativo (introdotta in omaggio alla tradizione pandettistica e legata alla mancanza di elementi essenziali, sul presupposto di una lettura in chiave strutturale dell'atto amministrativo)<sup>70</sup> ha ben presto ceduto il passo

<sup>69</sup> Oltre la quale cioè, secondo una graduazione dei vizi in ragione della loro presunta “gravità” (maggiore/minore difformità dal paradigma normativo), non sarebbe possibile nemmeno parlare di “atto amministrativo”. Sulla “nullità” nel diritto amministrativo, si rinvia sin d'ora ai contributi di A. BARTOLINI, *La nullità del provvedimento nel rapporto amministrativo*, Torino, 2002; P.M. VIPIANA PERPETUA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, 419 ss.; M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità in diritto amministrativo*, Milano, 2004; R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo* (Estratto da), 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2017, 319 ss.; N. PAOLANTONIO, *Nullità dell'atto amministrativo*, in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2007, 855 ss.; F. LUCIANI, *op. cit.*

<sup>70</sup> Volendo essere più precisi, l'idea che la “nullità” (quale regime d'invalidità di matrice civilistica) potesse applicarsi anche agli atti amministrativi fu propugnata – invero, piuttosto acriticamente – dalla dottrina di inizio '900, sulla scia di una lettura di matrice pandettistica ed in chiave negoziale (*strutturale*) dell'atto amministrativo (si veda, per una sintetica ricostruzione, A. BARTOLINI, *op. cit.*, 3 ss.; M. D'ORSOGNA, *op. cit.*, 88 ss.). Dopo alcune esitazioni iniziali, dovute alla difficoltà di trasporre schemi privatistici all'attività amministrativa (cfr., tra coloro che dubitavano della correttezza di tale approccio, A. DE VALLES, *La validità degli atti amministrativi*, *Rist. anast. dell'ed.* del 1916, Padova, 1986, 140 ss., il quale, partendo dall'idea per cui il sistema delle “invalidità” degli atti amministrativi doveva costruirsi non sulla base degli schemi di diritto privato, ma esclusivamente all'interno del diritto amministrativo, sostenendo così il carattere unitario delle invalidità amministrative, circoscritte alla sola fattispecie della “illegittimità-annullabilità”; S. ROMANO, *Il diritto pubblico italiano*, pubblicazione postuma a cura di A. Romano del manoscritto s.d., 1914, Milano, 1988, 287 ss. e L. RAGGI, *Sull'atto amministrativo*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1917, I, 199 ss., per i quali l'invalidità amministrativa doveva ritenersi bipartita in “inesistenza” e “nullità” cd. relativa, ossia annullabilità; F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, rist. ed. 1911-1914, con note di G. Miele, Padova, 1960, 571 ss., il quale operò una sorta di ibridazione tra schemi di invalidità pandettistici e schemi di invalidità di matrice francese), si accolse l'idea che provvedimenti della pubblica amministrazione potessero considerarsi “nulli” – inefficaci, sempre impugnabili da chiunque avesse interesse ed affetti da vizi rilevabili anche d'ufficio – ove mancanti dei suoi “requisiti essenziali”, questi ultimi identificati in termini sostanzialmente corrispondenti agli “elementi essenziali” del negozio giuridico pandettistico (in tale prospettiva, si veda O. RANELLETTI, *Le garanzie amministrative e giurisdizionali della giustizia nell'amministrazione*, Milano, 1930; C. ESPOSITO, *La validità delle leggi*, Padova, 1934, 233 ss.; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, I, Milano, 1936, 334 ss.; G. TREVES, *La presunzione di legittimità degli atti amministrativi*, Padova, 1936, 12 ss.; G. CODACCI PISANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, 64 ss.; R. LUCIFREDI, *L'atto amministrativo nei suoi elementi accidentali*, Milano, 1941, 346; in senso contrario, tuttavia, cfr. V.M. ROMANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, 108 ss.), da noi successivamente trasfusi nell'art. 1325 c.c. del 1942, ancor oggi vigente. Sul tema, si veda altresì B.G. MATTARELLA, *Il provvedimento*, in *Tratt. dir. amm.*, a cura di

alla “inesistenza giuridica”, dissolvendosi del tutto in essa. Ciò si è verificato per una serie di fattori più o meno concomitanti: (i) per ragioni di teoria generale, qual è stata l’adesione alle cd. “teoria della fattispecie efficiente” (che legava l’esistenza giuridica di un atto alla sua efficacia)<sup>71</sup>; (ii) per considerazioni di ordine pratico e processuale (la sostanziale identità di azione, dunque inutilità nei fatti di una distinzione teorica)<sup>72</sup>; (iii) per il mutare dell’approccio nello studio dell’azione e dell’atto amministrativo, con il passaggio da una lettura in chiave strutturale (presupposto logico nella costruzione delle “nullità” dell’atto amministrativo), ad una lettura in chiave funzionale dell’atto (che rendeva la

---

S. Cassese, Dir. amm. generale, tomo I, Milano, 2003, spec. 801 ss.; B. CAVALLO, *Provvedimenti e atti amministrativi*, in *Tratt. dir. amm.*, diretto da G. Santaniello, III, Padova, 1993, 43 ss.

<sup>71</sup> A determinare una sovrapposizione della “nullità” al fenomeno della “inesistenza giuridica” dell’atto amministrativo, fu l’adesione alla cd. teoria della “fattispecie efficiente”, in virtù della quale si affermava l’“esistenza” giuridica dei soli atti giuridicamente “efficaci” (*quod nullum est nullum producit effectum*). Si sosteneva cioè che un atto fosse “esistente” (o meglio: giuridicamente rilevante) se e solo se fosse stato idoneo a produrre effetti giuridici (appunto, giuridicamente efficaci). Essendo l’atto “nullo” per definizione privo di tale idoneità, se ne affermava dunque, altrettanto per definizione, l’“inesistenza” sul piano giuridico (in special modo, seguono tale approccio teorico: F. CARNELUTTI, *Teoria generale del reato*, Padova, 1933, 43; *Id.*, *Sistema del diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, 58-59; *Teoria generale del diritto*, Roma, 1951, 195; S. ROMANO, *Osservazioni sulle qualifiche “di fatto” e “di diritto”*, in *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Padova, 1940, IV, 150-151; T. PERASSI, *Introduzione alle scienze giuridiche*, Padova, 1953, 55-56; F. SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1962, 103; E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, 2<sup>a</sup> rist., Torino, 1955, 3; L. CARIOTA-FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, s.d., 7 ss., spec. 8; C. MAIORCA, *Fatto giuridico. Fattispecie*, in *Nsf. D.I.*, VII, Torino, 1961, 112; F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 497 ss.; D. BARBERO, *Sistema di diritto privato italiano*, I, Torino, 1962, 254; U. FORTI, *Lezioni di diritto amministrativo*, II. Parte generale, 2<sup>a</sup> rist., Napoli, 1950, 38 e 45; E. DI ROBILANT, *Osservazioni sulla concezione della norma giuridica come giudizio di valore*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1957, 1433; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1960, 113). La sovrapposizione tra “inesistenza” e “nullità” degli atti e dei negozi giuridici ha invero origine risalente e se ne trova traccia già nel diritto romano (si veda per un’indagine storica in tal senso M. BRUTTI, *Invalidità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 559 ss.; A. MASI, *Nullità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 859 ss.; R. TOMMASINI, *Nullità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXVIII, Milano, 1978, 866 ss.; *Id.*, *Invalidità (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 580 ss.). In tale prospettiva, ovviamente, il problema di distinguere tra “nullità” ed “inesistenza” degli atti amministrativi (e degli atti giuridici in generale) non era nemmeno concepibile, convergendo – e dissolvendosi – la prima nella seconda (sul punto, ampiamente, M. D’ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 14-15).

<sup>72</sup> Anche una volta abbandonata la teoria della fattispecie efficiente (cfr. *infra*, par. 5.3), il problema pratico della distinzione tra vizi di “inesistenza” e vizi di “nullità” degli atti amministrativi mantenne comunque scarso rilievo, essendone identiche le implicazioni operative. Sia l’“inesistenza” che la “nullità” dell’atto si riteneva richiedessero infatti un’identica azione (dichiarativa) dinanzi all’autorità giurisdizionale, salvo poi chiedersi (ma questa era altra questione) dinanzi a quale autorità agire. Da qui la frequente affermazione circa l’inutilità di una distinzione del genere: sul punto, si rinvia, per ampi riferimenti, a B.G. MATTARELLA, *op.cit.*, 1017-1019; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op.cit.*, 474-475.

figura delle “nullità” essenzialmente inutile)<sup>73</sup>; (iv) per una serie di – più o meno condivisibili, qui non importa – “cautele” da parte della giurisprudenza amministrativa, restia (nonostante alcuni dati legislativi inoppugnabili) ad introdurre ipotesi di “nullità” in senso proprio e ad allontanarsi dal tradizionale “modo dell’equiparazione” (dell’atto valido a quello invalido)<sup>74</sup>.

<sup>73</sup> È noto come, ad un certo momento, si abbandonò, da parte degli studiosi di diritto amministrativo e della giurisprudenza, la visione negoziale dell’atto amministrativo, in vista di una sua lettura in chiave *funzionale*, strettamente connessa allo studio della cd. “discrezionalità amministrativa”. Si vuol far riferimento alla fondamentale opera di M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione*, Milano, 1939; *Id.*, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, I, 533 ss., il quale mise in evidenza la netta diversità, ed incomunicabilità, tra negozio giuridico civilistico (quale espressione di *autonomia* e di libertà delle parti) e provvedimento amministrativo (quale espressione di *discrezionalità amministrativa*, dunque non di libertà). Da cui l’impossibilità di applicare agli atti della pubblica amministrazione gli schemi di analisi e le regole giuridiche proprie del negozio giuridico (sulla stessa linea, cfr. R. ALESSI, *Spunti ricostruttivi per la teoria degli atti amministrativi*, in *Jus*, 1941, 403 ss.). Il che, come può intuirsi, fece venir meno l’unico terreno, ossia l’analisi in chiave *strutturale* dell’atto amministrativo, su cui è sorta e sarebbe stato possibile coltivare la “nullità” dell’atto amministrativo per carenza degli “elementi essenziali”. Sul tema, in generale, si veda A. PIRAS, *Invaldità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 598 ss.; nonché A. BARTOLINI, *op. cit.*, 19.

<sup>74</sup> Da un lato, inizialmente, la giurisprudenza si preoccupò di non pregiudicare le esigenze di certezza ed efficacia dell’azione amministrativa sottese al cd. “modo dell’equiparazione” (sul “modo dell’equiparazione”, in antitesi al “modo della separazione” ed al “modo della distinzione”, si veda M.S. GIANNINI, *op. cit.*, 537 ss.; F.G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1/1995, 1 ss., spec. parr. 3 e 7), escludendo regimi di invalidità diversi dalla “illegittimità-annullabilità”, pur trovandosi dinanzi ad espliciti riferimenti legislativi alla “nullità” *tout court* (cfr. Cons. Stato, sez. IV, 29.11.1895, n. 423; Cons. Stato, sez. IV, 18.12.1903; Cons. Stato, sez. IV, 3.02.1905; Cons. Stato, ad. gen., 3.02.1908; Cons. Stato, sez. IV, 15.01.1909; Cons. Stato, sez. IV, 26.09.1911; Cons. Stato, sez. IV, 3.10.1911; Cons. Stato, sez. V, 28.01.1916; Cons. Stato, sez. V, 25.01.1920; Cons. Stato, sez. V, 8.06.1923). Una preoccupazione questa “determinata soprattutto dal fatto che alcune di queste norme, relative a deliberazioni di organi di enti locali, avevano portata molto ampia: l’interpretazione nel senso della nullità in senso tecnico avrebbe sconvolto, per vaste categorie di atti, quello che si è visto essere il normale regime del provvedimento amministrativo, basato sull’immediata produzione di effetti e sull’annullabilità come sanzione dell’invalidità. Scomparse quelle norme dall’ordinamento, in quanto abrogate dalla legge quadro sugli enti locali del 1990, la giurisprudenza più recente interpreta le residue norme (di portata meno ampia) che prevedono casi di nullità in modo più aderente al dato letterale, negando ogni efficacia ai provvedimenti in questione” (così, B.G. MATTARELLA, *op. cit.*, 1016; sul punto, cfr. altresì R. CARANTA, *L’inesistenza dell’atto amministrativo*, Milano, 1990, 164 ss., ove per ulteriori riferimenti). Dall’altro, anche quando sembrò aprirsi uno spiraglio all’ingresso della “nullità” nel diritto vivente – la fattispecie della cd. “carenza di potere”, di genesi giurisprudenziale – questo spiraglio fu prontamente “chiuso” dalla dottrina la quale, nel definire i contorni e la natura di tale vizio, vi ravvisò (quasi) unanimemente, e seppur con qualche incertezza, un caso di “inesistenza” giuridica dell’atto (per riferimenti, A. BARTOLINI, *op. cit.*, 20 ss., spec. 29-30, note 31, 32; M. D’ORSOGNA, *op. cit.*, 100 ss.; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op. cit.*, 430 ss.).

### 5.1. (segue): alla dissoluzione della “inesistenza” nella “nullità” (codificata)

A ciò si è contrapposta, in un secondo momento, una tendenza esattamente speculare, che ha visto la figura della “inesistenza giuridica” dissolversi in quella della “nullità”, anche qui per una serie di ragioni concomitanti: (i) per la previsione *legale* di alcune violazioni suscettibili di determinare espressamente le conseguenze tipiche della “nullità” codicistica (inefficacia, imprescrittibilità, rilevabilità anche d’ufficio in ogni stato e grado del processo)<sup>75</sup>; (ii) per l’edificazione, su tali ipotesi e da parte della giurisprudenza (quindi di genesi pretoria), di un regime tendenzialmente generale delle “nullità” nel diritto amministrativo<sup>76</sup>; (iii) infine – nuovamente – per la codificazione di detto regime nell’attuale art. 21-*septies* l. n. 241/1990<sup>77</sup>, per cui, come noto, “nullo” è l’atto amministrativo emanato: in *difetto assoluto di attribuzione*, in

<sup>75</sup> Per riferimenti, cfr. A. BARTOLINI, *op. cit.*, 35 ss.; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op. cit.*, 440 ss.

<sup>76</sup> Si veda in particolare Cons. Stato, ad. plen., 29.02.1992, nn. 1 e 2; Cons. Stato, ad. plen., 5.03.1992, nn. 5 e 6; Cons. Stato, ad. plen., 9.09.1992, n. 10; poi confermate da Cons. Stato, sez. V, 13.02.1998, n. 166, Cons. Stato, ad. plen., 9.09.1992, n. 10; Cons. Stato, sez. IV, 25.11.1992, n. 979; Cons. Stato, sez. IV, 7.10.1992, n. 862; Cons. Stato, sez. V, 6.10.1993, n. 1004; Cons. Stato, sez. V, 13.12.1993, n. 1289; Cons. Stato, ad. plen., 8.04.1995, n. 7; Cons. Stato, sez. V, 3.07.1995, n. 995; Cons. Stato, sez. V, 21.10.1995, nn. 1457 e 1462; Cons. Stato, sez. V, 13.02.1998, n. 166; Cons. Stato, sez. IV, 14.07.1999, n. 948; Cons. Stato, sez. V, 22.09.1999, n. 1135, ove – in sintesi – si è affermata la possibilità di applicare il regime codicistico della nullità agli atti amministrativi: a) in mancanza di un elemento essenziale; b) in carenza di potere in astratto; c) in violazione-elusione del giudicato o in violazione dei limiti spaziali del potere dell’ente territoriale; d) nei casi di nullità testuale (sul punto, si veda A. BARTOLINI, *op. ult. cit.*, 45; M. D’ORSOGNA, *op. ult. cit.*, 114 ss.).

<sup>77</sup> Sul regime delle “nullità” dell’atto amministrativo di cui all’art. 21-*septies* l. n. 241/1990, oltre ai già citati contributi di N. PAOLANTONIO, *op. cit.*, 855 ss.; F. LUCIANI, *op. cit.*, si veda altresì: F.G. SCOCA, *Esistenza, validità ed efficacia degli atti amministrativi: una lettura critica*, in G. Clemente di San Luca (a cura di), *La nuova disciplina dell’attività amministrativa dopo la riforma della legge sul procedimento*, Torino, 2005, 165 ss., spec. 168-173; P. FORTE, *Appunti in tema di nullità ed annullabilità dell’atto amministrativo, ibidem*, 177 ss.; F.G. SCOCA, M. D’ORSOGNA, *L’invalidità del provvedimento amministrativo*, in F.G. Scoca (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008, 313 ss.; F. CARDARELLI, V. ZENO ZENCOVICH, *Osservazioni sulla “nullità” del provvedimento amministrativo e sulla sua autonomia teorica e normativa dalla nullità civilistica*, in [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it); P. CARPENTIERI, *Nullità e teorie dell’atto amministrativo*, in [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it); D. CORLETTI, *Sulla nullità degli atti amministrativi*, in [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it); S. DE FELICE, *Della nullità del provvedimento amministrativo*, in [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it); M. D’ORSOGNA, *La nullità del provvedimento amministrativo*, in V. Cerulli Irelli (a cura di), *La disciplina generale dell’azione amministrativa. Saggi ordinati a sistema*, Napoli, 2006, 359 ss.; M.L. MADDALENA, *Comportamenti amministrativi e nullità provvidi mentale. Prospettive di tutela tra giudice ordinario e giudice amministrativo*, in *Dir. amm.*, 2007, 543 ss.; L. MAZZAROLLI, *Sulla disciplina della nullità dei provvedimenti amministrativi (art. 21-*septies* l. n. 241 del 1990, introdotto con la l. n. 15 del 2005)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 543 ss.; V. NOTARI, *Nullità del provvedimento*, in R. Tomei (a cura di), *La nuova disciplina dell’azione amministrativa*, Padova, 2005, 569 ss.; D. PONTE, *La nullità del provvedimento amministrativo*, Milano, 2007; C. VARRONE, *Nullità e annullabilità del provvedimento amministrativo*, in [www.giustamm.it](http://www.giustamm.it); M.R.

*manca degli elementi essenziali, in violazione-elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge*<sup>78</sup>.

Alla luce di questa evoluzione (involuzione?) del concetto di “inesistenza giuridica”, persiste ancor oggi un “*sensu di fungibilità*” tra quest’ultimo e quello di “nullità” degli atti amministrativi, determinando così un’incertezza di fondo nella identificazione della linea di confine tra “inesistenza giuridica” ed “invalidità”; incertezza non risolta dall’art. 21-*septies* cit.<sup>79</sup>, come testimoniato – *sul piano linguistico* – dal frequente uso sinonimico o combinato di tali termini (ad esempio, “nullità-inesistenza”)<sup>80</sup> e dal (contraddittorio) impiego del lemma “inesistenza” come aggettivazione del sostantivo “atto amministrativo” (piuttosto che come *sostantivo* riferito a tale atto: “inesistenza giuridica” di un atto amministrativo)<sup>81</sup>.

Questa tendenza alla *con-fusione* tra “inesistenza” e “nullità” – ancor presente in dottrina ed in giurisprudenza sia amministrativa<sup>82</sup>, che tributaria<sup>83</sup> – non appare tuttavia più accettabile. Non solo e non tanto perché, come giustamente affermato<sup>84</sup>, l’esplicita codificazione delle “nullità” dell’atto amministrativo ad opera dell’art. 21-*septies* cit. *impone* l’esatta identificazione della linea di confine tra ipotesi di “inesistenza giuridica” propriamente detta e “nullità” degli atti amministrativi, quest’ultima – per definizione – predicabile solo in relazione ad atti *giuridicamente “esistenti”*. Quanto perché da tempo

SPASIANO, *Art. 21-septies. Nullità del provvedimento*, in N. Paolantonio, A. Police, A. Zito (a cura di), *La pubblica amministrazione e la sua azione*, Torino, 2005, 551.

<sup>78</sup> Nel senso della inversione di rotta (dalla inesistenza alla nullità) avvenuta con la codificazione dei vizi di nullità nell’art. 21-*septies* l. n. 241/1990, cfr., R. VILLATA, *op. cit.*, 823.

<sup>79</sup> Con l’introduzione di tale disposizione ben poco infatti è apparso cambiare, atteso che le fattispecie di “nullità” ivi considerate hanno essenzialmente riprodotto quelle “patologiche” dell’atto originariamente ricondotte all’area della “inesistenza giuridica”: sulla natura essenzialmente ricognitiva dell’art. 21-*septies* l. n. 241/1990 del pregresso orientamento giurisprudenziale in tema di “nullità”, cfr. *ex multis* R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 326-327, nonché Cons. Stato, sez. V, 16.06.2005, n. 3166.

<sup>80</sup> Cfr., ad esempio, Cons. Stato, sez. VI, 14.07.1999, n. 948; Cons. Giust. Amm. Reg. Sicilia, 22.07.1998, n. 444; Cons. Giust. Amm. Reg. Sicilia, 5 maggio 1999, n. 184; TAR Abruzzo, 10.01.1984; TAR Piemonte, sez. II, 8.02.1989, n. 34; TAR Sicilia, 30.04.1996, n. 703; TAR Veneto, sez. I, 16.12.1998, n. 2495; TAR Lazio, sez. II, 10.03.1999, n. 833; TAR Campania, sez. III, 19.06.2001, n. 2810. Sul punto, anche per ulteriori riferimenti, si veda B.G. MATTARELLA, *op. cit.*, 1017, nota 1260; P.M. VIPIANA PERPETUA, *op. cit.*, 421-423.

<sup>81</sup> Nel senso che l’espressione “atto amministrativo inesistente” manifesterebbe una evidente *contradictio in adiecto*, si veda già A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1959, 315, 317.

<sup>82</sup> Cfr. Cons. Stato, sez. IV, 27.10.2005, n. 6023; TAR Abruzzo, sez. I, 17 luglio 2007, n. 484; TAR Sardegna, sez. II, 10.06.2005, n. 1384. Per riferimenti di dottrina, cfr. R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 325.

<sup>83</sup> Cfr. G. FALSITTA, *op. cit.*, 374; I. MANZONI, G. VANZ, *op. cit.*, 372; G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 96; F. AMATUCCI, *op. cit.*, 229.

<sup>84</sup> N. PAOLANTONIO, *op. cit.*, 860.

sono venute meno le premesse sia *teoriche* che *pratiche* che potevano (forse non proprio giustificare, ma quanto meno) far “tollerare” un simile approccio al tema. Si osservi quanto segue.

## 5.2. (segue): il mutamento del quadro teorico generale e della disciplina processuale: la necessità oggi di operare una chiara distinzione tra “invalidità” ed “inesistenza giuridica”

Sotto il profilo *teorico*, è da registrarsi l'oramai compiuto abbandono della cd. “teoria della fattispecie efficiente”, primo e risolutivo fattore di sovrapposizione delle figure<sup>85</sup>. Contributi di illustri studiosi, quali Angelo Falzea<sup>86</sup>, Renato Scognamiglio<sup>87</sup>, Antonino Cataudella<sup>88</sup>, Natalino Irti<sup>89</sup>, Franco Gae-

<sup>85</sup> Superamento della teoria della fattispecie efficiente iniziato a partire dalla metà del secolo scorso ed oramai – si può dire – positivamente concluso: si veda, sul punto, l'accurata ricostruzione di M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 12 ss., nonché le considerazioni *infra* nel testo ed in nota.

<sup>86</sup> Per A. Falzea, la teoria della fattispecie efficiente doveva considerarsi intrinsecamente *tautologica*, l'affermazione della rilevanza giuridica di un fatto in funzione della sua efficacia invertendo i termini logici del problema: partendo dalle *conseguenze* (effetti) per accertarne le *premesse* (fatto). Piuttosto, sostenne l'Autore, avrebbe dovuto essere la rilevanza del fatto ad essere verificata in funzione della (logicamente successiva) produzione di effetti giuridici. Questo approccio, pur incrinando significativamente il fondamento della teorica in esame, non pervenne tuttavia ad una completa rottura del legame tra fatto ed effetto, rimarcando come – in ogni caso – la rilevanza giuridica di un fatto è pur sempre in vista della produzione di un effetto giuridico (non necessariamente in atto, ma) anche solo *potenziale*. In tal senso, si veda A. FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, 26 ss.; *Id.*, *La condizione e gli elementi dell'atto giuridico*, Milano, 1941, 21 ss.; *Id.*, *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, 457 ss.; *Id.*, *Rilevanza giuridica*, in *Enc. dir.*, XI, Milano, 1989, 900 ss.

<sup>87</sup> Ad un più incisivo tentativo di scissione tra i profili di rilevanza e di efficacia giuridica degli atti provvede R. Scognamiglio, ove sostenne *l'autonomia strutturale tra fatto ed effetto giuridico*. La tesi non riuscì tuttavia a far breccia nel cuore della dottrina a causa di alcuni suoi profili poco chiari. In particolare, ed osservato che la giuridicità di un fatto (*i.e.* la sua rilevanza giuridica) dipenderebbe solo dalla considerazione dello stesso da parte della fattispecie normativa, a prescindere dalla sua efficacia attuale o potenziale, si propose una definizione di “efficacia” invero ambigua, intesa cioè quale “pratica espressione della rilevanza”, con ciò lasciando intendere comunque un qualche (oscuro) legame tra fatto ed effetto. In tal senso, si veda R. SCOGNAMIGLIO, *Fatto giuridico e fattispecie complessa (considerazioni critiche intorno alla dinamica del diritto)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1955, 331 ss.; *Id.*, *Contributo alla teoria del negozio giuridico*, Napoli, 1969; sulle critiche avanzate a tale tesi, si veda, anche per riferimenti, M. D'ORSOGNA, *op. ult. cit.*, 27 ss.

<sup>88</sup> Secondo A. Cataudella, invece, anche le fattispecie negoziali “nulle” (ed inefficaci) sarebbero contraddistinte da una autonoma rilevanza giuridica, in quanto di esse l'ordinamento si interesserebbe al fine (non di attribuire, ma) di *rifutarne espressamente* l'efficacia giuridica. In tal senso, si veda A. CATAUDELLA, *Note sul concetto di fattispecie*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1962, 433 ss.; *Id.*, *Fattispecie*, in *Enc. dir.*, XVI, Milano, 1967, 936 ss.

<sup>89</sup> Per N. Irti (si veda N. IRTI, *Rilevanza giuridica*, in *Nss. D.I.*, XV, Torino, 1968, 1094, ed ora

tano Scoca<sup>90</sup>, hanno infatti dimostrato la necessità e l'opportunità di una differenziazione *teorica* tra i profili (ed i relativi giudizi): (a) di "esistenza" o "rilevanza" e (b) di "efficacia" *giuridica* degli atti (amministrativi e non), così assegnando definitivamente autonomo rilievo a tali concetti.

Da qui l'osservazione – che costituirà la prima fondamentale premessa della presenta indagine – per cui il raffronto tra il concetto di "inesistenza", da un lato, ed i concetti di "nullità" o "annullabilità" o, più in generale, di "invalidità", dall'altro, sia metodologicamente erroneo, in quanto riferito ad

---

in *Id.*, *Norme e fatti. Saggi di teoria generale del diritto*, Milano, 1984, 3 ss., da cui si cita; *Id.*, *Due saggi sul dovere giuridico (Obbligo-onere)*, Napoli, 1973) il fatto giuridico avrebbe *priorità ed autonomia logica rispetto all'effetto giuridico*, dovendosi distinguere tra: (a) giudizio di *esistenza-rilevanza* giuridica, incentrato su una logica *sussuntiva* (un processo di astrazione del pensiero che connette un fatto ad un modello normativo: rilevante sarebbe, per tale teoria, "il fatto che si lascia ridurre ad esempio di un tipo": così, N. IRTI, *op. cit.*, 56); (b) giudizio di *efficacia* giuridica, connesso non al fatto, ma alla norma giuridica, e che fissa un legame tra fatto giuridicamente rilevante (rispetto al quale il giudizio di rilevanza già sarebbe stato effettuato, con esito positivo) ed effetto giuridico. L'autonomia tra i due giudizi, secondo tale approccio, sarebbe emersa proprio in tema di negozio giuridico nullo: tale negozio, ancorché inefficace, è considerato da Irti giuridicamente "rilevante" in quanto oggetto di una *fattispecie normativa positiva autonoma*, sebbene costruita dal legislatore in termini "sottrattivi", ossia mediante la "detrazione" di taluni elementi costitutivi dalla fattispecie negoziale "valida" (cfr. N. IRTI, *op. cit.*, 107 ss.). In buona sostanza, il "negozio nullo" è inteso quale elemento costitutivo di *altra* fattispecie normativa, diversa ed ulteriore ed a struttura "ridotta" rispetto a quella che ne identifica le condizioni di perfezione. Di tale approccio si è tuttavia criticata l'ambiguità, osservando come in esso il giudizio di inefficacia verrebbe compiuto (non con riferimento alla fattispecie normativa che regola la validità del negozio, ma) avendo riguardo alla fattispecie normativa che ne regola la nullità, la quale invece – e qui starebbe il punto di criticità della tesi di Irti – "offre indicazioni concordi nel senso dell'inefficacia del negozio nullo, sì che risulta in definitiva alquanto singolare il tentativo di individuare proprio in questa disciplina [...] la figura del negozio nullo produttivo di effetti" (così G. FILANTI, *op. cit.*, 59).

<sup>90</sup> Per F.G. Scoca vi sarebbe una totale autonomia tra giudizio di *esistenza* e giudizio di *efficacia* *giuridica*: (i) il primo (*giudizio di esistenza*), in quanto espressivo della relazione tra fattispecie normativa astratta e fattispecie concreta, integrerebbe un giudizio *eventuale* (non sempre la *fattispecie concreta* sarebbe infatti riconducibile alla *fattispecie astratta*, *sussuntivo* (seguendo la logica della ascrizione di un fatto concreto ad un modello normativo astratto), *meramente formale* (essendo contraddistinto dal carattere prettamente informativo-riepilogativo-descrittivo: la *fattispecie concreta* è assunta per come si è realmente verificata); (ii) il secondo, poiché espressivo del rapporto tra una "statuizione" normativa e gli interessi sostanziali tutelati dall'ordinamento, integrerebbe invece un giudizio *necessario*, *ontologicamente giuridico* (ragion d'essere della norma) e "*formativo*" (teso ad imprimere un ordine di azione alla realtà giuridica e/o materiale). L'autonomia tra i due giudizi – autonomia della realtà fattuale *condizionante* (la fattispecie) rispetto alla realtà fattuale *condizionata* (quella realtà, giuridica e/o materiale, che *subisce* gli effetti giuridici e pratici della norma) – starebbe in ciò: che *la seconda non necessariamente coincide con la prima* (che gli effetti della norma non necessariamente incidono sulla realtà fattuale condizionante, ossia sulla fattispecie presupposto della norma, ben potendo incidere su una realtà, giuridica e/o materiale, del tutto diversa). In tal senso, si veda F.G. SCOCA, *Contributo sul tema della fattispecie precettiva*, Perugia, 1978, tesi cui *adde* altresì M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 41 ss.

entità tra loro *logicamente eterogenee*. Come acutamente evidenziato in dottrina, diverso infatti è lo statuto logico di tali nozioni, la prima (“inesistenza”) essendo nozione *di teoria generale*, le altre (“nullità” ed “annullabilità”) essendo nozioni *di diritto positivo*, ossia espressive in termini sintetici di specifiche discipline giuridiche, identificabili sia sul piano causale che effettuale<sup>91</sup>. Ciò appare tanto più chiaro ove si rifletta sul fatto – accennato in premessa – che le “invalidità” rappresentano non il mero contraltare, di segno negativo, della “validità” dell’atto, ma *regole giuridiche positive* tese a definire le forme di reazione/riassorbimento, predisposte dall’ordinamento, delle “patologie” dell’agire giuridico<sup>92</sup>.

Ed allora, se così è, le distinzioni predicabili – sul piano *concettuale e logico giuridico* – sembrano essere solo le seguenti: (i) tra atti giuridicamente “*esistenti?*” ed “*inesistenti?*”; nonché, limitatamente agli atti qualificabili “esistenti”, (ii) tra atti “*validi?*” (ossia pienamente corrispondenti al proprio PV), “*irregolari?*” (viziati, ma non “invalidi”) ed “*invalidi?*” (viziati e soggetti, a seconda dei casi, entro la sfera di applicazione di una delle discipline positive di invalidità, nell’ottica di *eliderne gli effetti giuridici e/o materiali*)<sup>93</sup>.

Sia consentito osservare come – spesso – la con-fusione logica e concettuale tra “inesistenza” e “nullità” dipenda da una, implicita e forse non del tutto consapevole, *sovrapposizione (non tanto di figure, ma) di piani di indagine*: dall’assumere la “nullità” quale concetto non di diritto positivo, ma di *teoria generale* (con ciò mettendola appunto “in competizione” con il concetto di “inesistenza”), ovvero – specularmente – con l’assumere l’“inesistenza” quale concetto non di teoria generale, ma di *diritto positivo* (espressivo di un ulteriore regime di “invalidità”, pur impropriamente definito tale, “in competizione” con il regime di “nullità”)<sup>94</sup>.

Sotto quest’ultimo profilo, in particolare, è dato registrare infatti in ogni settore del diritto un *uso ambiguo di tale espressione* (“inesistenza giuridica”). Questa viene infatti spesso impiegata non per indicare un *atto privo di rilevanza*

<sup>91</sup> In tal senso, si rinvia alle osservazioni di R. TOMMASINI, *op. cit.*, 871 ss., spec. 873-874; nonché, con riferimento al diritto amministrativo, V. CERULLI IRELLI, *op. cit.*, 478; F. CARDARELLI, V. ZENO ZENCOVICH, *op. cit.*, par. 4.

<sup>92</sup> R. VILLATA, M. RAMAJOLI, *op. cit.*, 326, ove per ampi riferimenti.

<sup>93</sup> Al riguardo, va sin d’ora precisato che, mentre la distinzione tra i *concetti* di “esistenza” ed “efficacia” degli atti e, specularmente, di “inesistenza” ed “invalidità”, è problema *di teoria generale del diritto* (è un *a priori* del discorso, con tutti i limiti e le implicazioni *lato sensu* “ideologiche” che ciò naturalmente comporta), la distinzione tra *atti amministrativi* “esistenti”, “efficaci” o “inesistenti” e “invalidi” è – si vedrà – invece problema *di stretto diritto positivo* (dipendendo l’esistenza e la validità dell’atto dalla sua capacità di integrare una serie di fattispecie normative).

<sup>94</sup> Coglie molto bene questo aspetto, almeno nell’ambito del settore civile, R. SACCO, *Le invalidità*, in AA.VV., *Obbligazioni e contratti*, t. \*\*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. 10, Torino, 2002, 611 ss.

*giuridica* (come più correttamente dovrebbe), bensì per esprimere *impropriamente* la condizione di un atto (*pur giuridicamente “esistente”, ma*) così “gravemente” viziato e, per ciò stesso, meritevole di soggiacere ad un più incisivo regime (positivo) di invalidità, *privo di qualsivoglia margine di sanatoria*<sup>95</sup>.

In questo contesto, la categoria “inesistenza giuridica” assume il ruolo di specifico ed eccezionale regime di invalidità dell’atto – elaborato in via pretoria – onde *rimediare alla tassatività e/o alla rigidità delle cause legislative di invalidità dell’atto*; tassatività e rigidità che avrebbero impedito a talune “patologie” (ritenute dal giudice particolarmente “gravi”) di sfuggire a qualsivoglia “sanzione” sol perché non testualmente previste, ovvero perché destinate a ricadere entro un regime considerato *insufficiente* o *inadeguato* perché esposto a convalida o sanatoria (si potrebbe dire: irragionevole “per difetto”)<sup>96</sup>. È chiaro che qui l’idea della “inesistenza” giuridica costituisce mero *artificio retorico* per impedire a tali atti – per ragioni di *giustizia sostanziale*<sup>97</sup> – di restare in vita, di produrre qualsivoglia effetto giuridico e/o materiale, diretto e indiretto, sia attuale che in futuro. Si noti come casi del genere emergano in ogni settore dell’esperienza giuridica: si pensi, a titolo di mero esempio, nel diritto processuale civile e penale, alle cd. “sentenze inesistenti”<sup>98</sup>; o, nel diritto societario, alla cd. “inesistenza” delle delibere assembleari<sup>99</sup> o degli atti di fusione; o, nel diritto internazionale, alla “inesistenza” dei trattati internazionali. In tutti questi casi, al di là della fuorviante terminologia, va ribadito come certo sia che trattasi di atti che – *sul piano della teoria generale* – sono *giuridicamente esi-*

<sup>95</sup> In tal senso, R. SACCO, *op. cit.*, 611 ss., molto efficacemente parla della “inesistenza” quale “rifugio” dell’interprete per colmare lacune della legge o per mitigarne l’eccessiva rigidità; sul punto, cfr. altresì, anche per ampi riferimenti, M. MANTOVANI, *La nullità tra vecchi e nuovi scenari*, in A. Gentili (a cura di), *Rimedi-1*, in *Tratt. contr.*, diretto da V. Roppo, vol. IV, Milano, 2006, 24.

<sup>96</sup> Su questo punto, si vedano le chiare e puntuali considerazioni, elaborate nel seno della disciplina del processo penale, ma estensibili a qualunque altro settore, da F. CORDERO, *Procedura penale*, Milano, 2006, 1194 ss., il quale assegna al concetto di “inesistenza giuridica” il ruolo di “espediente operativo”, teso a garantire – al di là della sua correttezza logica e teorica – il risultato pratico di consentire al giudice di disapplicare nel caso concreto “norme inique” (ossia di disapplicare uno specifico regime di invalidità, pur astrattamente e testualmente applicabile, tuttavia percepito come insufficiente).

<sup>97</sup> Si veda F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo e L. Mengoni, continuato da P. Schlesinger, vol. II, t. 1, Milano, 2002, 277 ss., spec. 279.

<sup>98</sup> Sulla inesistenza degli atti del processo penale, si veda D. SIRACUSANO, A. GALATI, G. TRANCHINA, E. ZAPPALÀ, *op. cit.*, 239; G. SPANGHER, *op. cit.*, 395 ss.; G. DEAN, *op. cit.*, 226-227.

<sup>99</sup> Fenomeno certamente ridimensionato dalla riforma societaria del 2001, ma non del tutto scomparso in giurisprudenza: cfr., da ultimo, Cass., sez. I, 27.09.2021, n. 26199, su cui si veda il commento di N. DE LUCA, *Un fantasma di realtà giuridica. Le delibere assembleari inesistenti*, in *Foro it.*, 2021, I, 3871 ss., ove per ampi riferimenti di giurisprudenza e dottrina; sul tema, per una ampia ricostruzione, cfr. altresì, V. SANNA, *L’inesistenza delle deliberazioni assembleari e delle decisioni extra-assembleari: un problema ancora aperto*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, I, 155 ss.

*stenti*. Come esattamente osservato in dottrina, qui più che di “inesistenza”, dovrebbe cioè parlarsi di “nullità veramente insanabile”. È chiaro che non è in questo senso che qui, e nei prossimi paragrafi, si indagherà sulla “(in) esistenza giuridica” degli atti.

Sotto il secondo profilo (*pratico*), la previsione nel seno della nuova disciplina del processo amministrativo di una esplicita “regola” dell’azione di “nullità” (art. 31 cod. proc. amm.), più vicina alla consueta “annullabilità” che alla tradizionale “nullità” *strictu sensu*, e l’idea secondo cui – al contrario – l’atto giuridicamente “inesistente” *per sua natura* sfugga a qualunque forma di “consolidamento” dei propri effetti (idea trasversale ad ogni settore), conferma la necessità *pratica* di una simile distinzione: che un determinato vizio determini “nullità” o “inesistenza” giuridica di un provvedimento amministrativo palesemente influisce sui termini, modalità e reali possibilità di tutela. La necessità di distinzione apre tuttavia nuovi problemi: quale il criterio *pratico* discretivo tra “esistenza” ed “inesistenza” giuridica di un atto? Quali cioè i “vizi” e le “anomalie” dell’atto che – idealmente – ne determinano il “trapasso” dal semplice essere affetto da una “patologia” (ma comunque esistere) al suo “non essere” giuridico, al suo “nascere morto”?

### 5.3. La “gravità” del vizio, quale criterio pratico di distinzione tra atti “giuridicamente inesistenti” ed atti “nulli”: osservazioni critiche

Orbene, non può non osservarsi come – *istintivamente* – si sia portati a risolvere la questione facendo leva sulla *maggior o minore “gravità” del vizio* cui l’atto sarebbe affetto. Un tale approccio, frequente anche tra gli studiosi di diritto amministrativo e tributario<sup>100</sup>, va però chiarito, pena il rischio di intenderlo in modo fuorviante e, soprattutto, inadeguato a fornire utile soluzione al problema.

Il criterio della “gravità” non può infatti ridursi esclusivamente ad un problema strutturale o funzionale. Da una parte, non può essere osservato solo sotto il profilo della maggiore o minore “distanza” dell’atto dal suo modello normativo: non solo perché così facendo si perde tutta l’area dei

<sup>100</sup> In tale ottica, tra gli studiosi di diritto amministrativo, si vedano: F. BASSI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 2008, 111; V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2021, 474; G. ROSSI, *Principi di diritto amministrativo*, Torino, 2021, 331 ss., spec. 336. A. CROSETTI, A. GIUFFRIDA, *Lineamento di diritto amministrativo*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2012, 209 ss. Analogamente, ma in relazione ai vizi degli atti impositivi, cfr. G. FALSITTA, *op. cit.*, 374-375; G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 97; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, cit., 223; G. INGRAO, *L’accertamento tributario*, in L. Ferlazzo Natoli, *Diritto tributario*, Milano, 2010, 211; L. NICOTINA, *Irregolarità e inesistenza della notifica di atti tributari sostanziali: note a margine della sentenza n. 4760/2009 e recenti orientamenti della Suprema Corte di cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 870-871.

“vizi” relativi all’attività (procedimentale) che prelude l’atto e quella dei “vizi” connessi ai profili organizzativi dell’amministrazione procedente (competenza, legittimazione, ecc...); “patologie” non dell’atto, ma che – come detto<sup>101</sup> – sull’atto si “proiettano” e che esclusivamente attraverso la impugnazione di quest’ultimo è possibile far valere in giudizio; ma soprattutto perché *non tutti i vizi sono uguali* e l’“inesistenza giuridica” di un atto può dipendere anche da *un solo* vizio, a seconda della sua natura e qualità (talché la “misura” e la “entità” del *deficit strutturale* dell’atto è circostanza quanto mai *relativa* ai fini della sua “gravità”).

Dall’altra, nemmeno si può ridurre tutto al grado di “*dis-funzionalità*” che il vizio produrrebbe, atteso che pressoché tutti i vizi dell’atto come dell’attività giuridica e dell’organizzazione (o quanto meno quelli fissati dalla legge in ottica *teleologica*), direttamente o indirettamente, pregiudicano la corretta funzionalità di un potere, ossia la sua capacità di realizzare *appieno* ed *effettivamente* il suo scopo.

Sembra piuttosto necessario seguire: (a) un approccio di analisi “integrato”, che combini cioè dimensione *organizzativa*, *strutturale* e *funzionale*, che parta cioè dall’assunto per cui la funzione amministrativa si struttura sul piano dell’organizzazione, da un lato, e dell’attività (per lo più procedimentale), dall’altro, ed attraverso una più o meno complessa *combinazione-connessione di fattispecie normative*; (b) nel quadro e sul presupposto logico della *definizione teorica-generale della cd. “inesistenza giuridica” degli atti*.

L’analisi *strutturale* (di corrispondenza tra atto ed attività concrete alla relativa fattispecie normativa) infatti ci aiuta a comprendere solo se vi è o meno un “vizio” dell’agire giuridico; l’analisi *funzionale* ci può indicare, attraverso il bilanciamento degli interessi e valori in gioco, come questo “vizio” è o possa essere trattato dall’ordinamento (se si limiti a considerarlo mera irregolarità, ovvero lo sottoponga ad un regime di “invalidità”); l’analisi *organizzativa* ci illumina sulla reale ed effettiva capacità dell’atto di modificare (giuridicamente e/o materialmente) la realtà sociale, di “esistere” cioè in quanto regola concreta dell’agire comune.

Al riguardo, occorre però prima chiarire meglio i contorni del concetto di “(in)esistenza giuridica” di un atto.

---

<sup>101</sup> Cfr. *retro*, par. 2.5.

**6. L'“inesistenza giuridica” come “non rilevanza” dell'atto amministrativo per l'ordinamento; la “non rilevanza” giuridica “non necessità” di tutela; la “non necessità” di tutela come prodotto della “non imputabilità all'amministrazione” e/o della “non eseguibilità” dell'atto**

A tal fine, occorre porsi nuovamente sul piano della *teoria generale del diritto*. Concentrando il discorso soprattutto sugli atti amministrativi (anche tributari), può ribadirsi come la differenziazione tra atti giuridicamente “inesistenti” e atti “nulli” (ossia “inefficaci”)<sup>102</sup> sia conquista relativamente recente, frutto – si è visto<sup>103</sup> – dell'abbandono della vecchia teoria della “fattispecie efficiente”.

In realtà, più che di “superamento” di tale teoria<sup>104</sup>, sembra più corretto parlare di “*de-costruzione*” e “*ri-costruzione*” dell'idea della “*fattispecie efficiente*”, dell'idea cioè che l'“esistenza giuridica” di un atto dipenda (comunque) dalla sua “efficacia”. Se infatti si osservano attentamente gli scritti di coloro che hanno inteso affrancarsi dalla teoria in esame, in essi *il legame tra “rilevanza” (i.e. “esistenza”) ed “efficacia” giuridica non è mai stato del tutto reciso*. Piuttosto, si è via via proceduto ad una sorta di *ampliamento del tipo di “efficacia” richiesta per affermare l'“esistenza” giuridica dell'atto*: inizialmente, efficacia anche solo *potenziale* e non necessariamente in atto<sup>105</sup>, poi – e soprattutto – efficacia prodotta da *altre fattispecie normative*, ancorché diverse da quella regolatrice dell'atto e del potere cui esso è riferibile<sup>106</sup>, quindi – sebbene in senso traslato – efficacia *latu senso* riconducibile all'ordinamento giuridico nel suo complesso<sup>107</sup>.

Si potrebbe quindi dire che giuridicamente “esistente” si ritenga *un atto comunque dotato di una qualche efficacia, anche solo potenziale ed in relazione a qualunque fattispecie normativa compresa nell'ordinamento giuridico vigente* (e non necessariamente quella che intende, *in primis*, regolare il potere giuridico e/o la struttura e la funzione dell'atto stesso)<sup>108</sup>.

<sup>102</sup> Si rammenta come le patologie inquadrabili tra le “nullità” propriamente dette, tradizionalmente capaci di privare *ab origine* gli atti della loro “efficacia” giuridica, siano da sempre considerate l'ultima frontiera della invalidità, oltre la quale – si dice – si entra nell'area della “inesistenza giuridica”. Talché, il confine tra “invalidità” ed “inesistenza”, può collocarsi sulla linea di confine tra “nullità” ed “inesistenza”, quindi tra di essa e l'inefficacia giuridica.

<sup>103</sup> Cfr. *retro*, par. 5.3.

<sup>104</sup> In tali termini cfr. M. D'ORSOGNA, *Il problema della nullità*, cit., 20.

<sup>105</sup> A. FALZEA, *Il soggetto*, cit., spec. 27; *Id.*, *Efficacia giuridica*, cit., spec. 483; *Id.*, *Rilevanza giuridica*, cit., spec. 901.

<sup>106</sup> F.G. SCOCA, *op. cit.*

<sup>107</sup> A. CATAUDELLA, *Fattispecie*, cit., spec. 933; N. IRTI, *Rilevanza giuridica*, cit., 107 ss.

<sup>108</sup> Chiaro che una nozione del genere ha senso ed utilità dinanzi ad “atti” che, *nella loro materiale percepibilità esterna*, abbiano almeno una *parvenza* di atto giuridico.

Orbene, prendendo le mosse da quest'approccio (che qui si intende accogliere)<sup>109</sup>, il problema si sposta sull'identificazione di quali delle fattispecie normative coinvolte nella disciplina giuridica della funzione (ossia sul versante dell'*organizzazione*, della *procedura* e/o dell'*atto*) sono quelle la cui "non perfetta e piena integrazione" possa privare l'atto (che esprime la funzione) di "rilevanza giuridica", così da renderlo "giuridicamente inesistente".

Al riguardo, si impone una considerazione di tipo *logico*: se, da un lato, il tema dell'invalidità per definizione richiama una *esigenza di tutela* avverso un atto – si osservi – *sul presupposto di una sua qualche "efficacia"*, se non giuridica, quanto meno "fattuale" e "materiale"<sup>110</sup>; dall'altro, l'area della "inesistenza giuridica" – in quanto per definizione relativa ad atti *giuridicamente irrilevanti* – specularmente tocca solo atti rispetto ai quali *nessuna esigenza di tutela si pone*: nessuna esigenza sul piano sia *giuridico* che *fattuale-materiale*; atti cioè *inidonei a produrre una qualsivoglia modificazione della realtà giuridica e materiale* (inidonei cioè sia a costituire, modificare o estinguere situazioni giuridiche soggettive, che ad essere portati ad esecuzione da parte di *chicchessia*, soggetto privato o pubblica amministrazione).

Non a caso, si è recentemente proposto, quale criterio di distinzione tra "inesistenza" e "nullità" degli atti amministrativi (quindi tra "inesistenza" ed

<sup>109</sup> Questo indirizzo teorico, rappresenta la prima "opzione ideologica" della presente indagine sulle invalidità nel diritto tributario (prima premessa e, quindi, primo limite della teoria che si andrà a proporre). Tutte le tesi sopra esposte, inevitabilmente, ad un dato momento sono infatti costrette ad affrontare e risolvere (anche solo implicitamente) il problema dell'identificazione del *parametro* alla luce del quale affermare o negare l'"esistenza" e l'"efficacia" giuridica di un atto. È evidente come, ove si elevi a tale parametro la sola fattispecie normativa astratta che regola l'atto, si lega necessariamente la rilevanza giuridica dell'atto alla sua efficacia (anche solo "potenziale"). Ove invece si assuma quale punto di riferimento un orizzonte normativo più ampio (altre fattispecie o l'intero ordinamento giuridico), solo in apparenza si ha una scissione tra i concetti di "esistenza" ed "efficacia", in quanto il distacco tra i due aspetti qui dipende in realtà solo *dall'(implicito) mutamento del piano d'osservazione*: l'"esistenza" dell'atto verrebbe valutata in relazione a *tutte* le fattispecie normative facenti parte del sistema giuridico, la sua "(in)efficacia" in relazione alla *singola* fattispecie che ne regola gli effetti. Cosicché, il contratto "nullo" sarebbe inefficace in relazione alla disposizione che fissa i "requisiti essenziali" del contratto (art. 1325 cod. civ.) e, nel contempo, "esistente" ed "efficace" in relazione alle *altre* disposizioni che ne disciplinano, ad esempio, la sua conversione (art. 1424 cod. civ.). Ciò che qui si vuole sottolineare è che la scelta di utilizzare quale parametro di "esistenza" una *singola* fattispecie normativa ovvero *più* fattispecie normative (o *l'intero ordinamento giuridico*) è scelta per così dire "ideologica", nel senso di *dipendere da una lettura "convenzionale" in ordine ai rapporti tra "effetti giuridici" degli atti ed ordinamento giuridico*.

<sup>110</sup> Si pensi all'esecuzione del contratto "nullo" che, pur inefficace sul piano giuridico, è idoneo a dar luogo a conseguenze materiali (ad es. passaggio della detenzione di una cosa) tali da sollecitare l'esigenza di una tutela giurisdizionale; analogamente, il caso del provvedimento amministrativo che, ancorché "nullo" ex art. 21-*septies* cit., ben potrebbe essere stato portato ad esecuzione dall'amministrazione precedente. Cfr. Cass., sez. un., 23.04.2013, n. 12110, sulla questione relativa alla annullabilità in autotutela di un provvedimento "nullo", ma esequito.

“invalidità”), il riferimento ora alla loro *materiale ed effettiva esecuzione*<sup>111</sup>, ora alla loro *eseguibilità*<sup>112</sup>.

In particolare, merita accoglimento – specie nella prospettiva tributaria – quest’ultima tesi<sup>113</sup>, la quale lega l’esistenza giuridica dell’atto amministrativo a due condizioni: (a) alla (anche solo apparente) *ascrivibilità dell’atto alla pubblica amministrazione*<sup>114</sup>; nonché (b) alla sua *capacità di integrare (formalmente*

<sup>111</sup> In tale prospettiva si pone A. BARTOLINI, *op. cit.*, 69 ss., spec. 111 ss., il quale – prendendo le mosse da alcune osservazioni di G.B. FERRI, *Il negozio giuridico tra libertà e norma*, Rimini, 1995, in ordine al nesso eziologico che intercorrerebbe (in ambito privatistico) tra risultato ed effetto giuridico – individua la linea di confine tra “inesistenza” e “nullità” dei provvedimenti amministrativi nella realizzazione di un *risultato pratico* (“effetto materiale”) e nella sua *specificata valutazione giuridica* da parte dell’ordinamento (presente nelle ipotesi di “nullità”, assente in quelle di “inesistenza”): “è giuridico l’effetto pratico oggetto di valutazione da parte dell’ordinamento” (ivi, 116). Altrimenti detto, per tale Autore, “la giuridicità della fattispecie nulla deriva proprio dal fatto che gli effetti pratici prodotti nella realtà sociale, ad un certo punto, vengono sottoposti dagli interessati al giudizio dell’ordinamento: la fattispecie nulla ha prodotto una lesione, un pregiudizio pratico (la mancata percezione dello stipendio, l’ablazione del fondo), per cui il soggetto leso chiede «giustizia» all’ordinamento, sottoponendo al giudizio di quest’ultimo i risultati della fattispecie lesiva” (ivi, 117); correlativamente, “l’inesistenza (giuridica) è, quindi, il carattere che connota il fatto improduttivo di risultati” (ivi, 126), o anche “che fatto inesistente sia quello in cui non si voglia produrre o non si sia prodotto un risultato, ma solamente un effetto materiale, che non è stato sottoposto (anche per volontà delle parti) al giudizio dell’ordinamento” (ivi, 127).

<sup>112</sup> In tal senso, si veda F. LUCIANI, *op. cit.*, 120 ss.

<sup>113</sup> Invero, la prima delle due tesi menzionate nel testo (quella di A. Bartolini) ha incontrato non poche critiche in dottrina, tra cui, in special modo, quella di M. D’ORSOGNA, *op. cit.*, 67 ss., per la quale due ordini di ragioni militerebbero contro l’accoglimento della tesi in questione. In primo luogo, perché, collegando l’esistenza giuridica di un atto al *risultato pratico* ed alla valutazione dello stesso da parte dell’ordinamento, si farebbe – ancora una volta – dipendere la giuridicità di un fatto da un elemento esterno alla *fattispecie normativa*, con ciò riproponendo sostanzialmente quella inversione logica dei termini del ragionamento già criticata da A. Falzea (cfr. *retro*, par. 4): “essa [la giuridicità del fatto, n.d.a.] dipenderebbe dalla valutazione (giuridica) che l’ordinamento effettuerebbe su un elemento diverso (il risultato, appunto), che scaricherebbe la propria giuridicità (sugli effetti e da questi, a ritroso) sul piano del fatto” (così, ivi, 67). In secondo luogo, per l’incertezza in ordine al concetto di “risultato” dell’attività amministrativa (per una ricostruzione del quale, si veda *Id.*, *Teoria dell’invalidità e risultato*, in M. Immordino, A. Police (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultato*. Atti del Convegno di Palermo 27-28 febbraio 2003, Torino, 2004, 59 ss.).

<sup>114</sup> L’Autore – prendendo spunto da alcune intuizioni di A. PIRAS, *Interesse legittimo e giudizio amministrativo*, II, Milano, 1962, 388-389, di A. ROMANO TASSONE, *Sull’autorità degli atti dei pubblici poteri*, in *Dir. e soc.*, 1991, 89; *Id.*, *op. cit.*, 1120, nonché di A. DE VALLES, *op. cit.*, 344 – collega innanzitutto l’esistenza giuridica dell’atto amministrativo alla sua *autorità o imperatività*, che rappresenterebbe (non la conseguenza della sua validità e/o efficacia), un *connotato intrinseco dello stesso*, che varrebbe cioè a distinguerlo dagli atti riconducibili alla sfera dei privati. Tale carattere sussisterebbe ogni qual volta l’atto sia *riferibile ad un soggetto agente appartenente alla pubblica amministrazione*: “il giudizio di rilevanza giuridica individua il minimo vitale dell’atto amministrativo nel suo essere astrattamente «manifestazione di autorità», nel suo essere (anche solo apparentemente) ascrivibile all’incessante ed inarrestabile funzionamento della sfera pubblica, che l’inesistenza giuridica minaccia e la rilevanza garantisce” (così, F. LUCIANI, *op. cit.*, 127). Un simile impostazione di base sarebbe peraltro

e sostanzialmente) la fattispecie normativa che ne regola l'esecuzione e, in relazione ad essa, produrre effetti giuridici che sono dall'Autore definiti "secondari ed indiretti". Si osservi come il deficit di tale condizione possa peraltro essere inteso in due modi<sup>115</sup>: come inidoneità del contenuto dell'atto ad integrare, nei suoi elementi costitutivi, le fattispecie di riscossione così come previste dalla legge (ineseguibilità formale); come concreta impossibilità di eseguire tale riscossione per l'inesistenza materiale e/o giuridica del termine passivo del rapporto obbligatorio, soggettivo (debitore) e, conseguentemente, oggettivo (patrimonio su cui soddisfare il credito: ineseguibilità sostanziale)<sup>116</sup>.

---

confermata dall'idea che i provvedimenti amministrativi emanati in difetto assoluto di attribuzione sono oggi considerati dall'art. 21-septies cit. "nulli" (ossia invalidi, ma "esistenti": ivi, 127-128). Peraltro, si precisa che ciò che rileva ai fini dell'esistenza dell'atto amministrativo non è tanto la sua effettiva imputazione ad una pubblica autorità, quanto anche solo la semplice astratta riferibilità di esso all'apparato pubblico. Talché si considerano rilevanti (sebbene nulli): gli atti compiuti da agenti apparentemente titolari di funzioni pubbliche, benché privi di formale investitura (ad esempio: atti adottati in base ad una apparente competenza di fatto, atti adottati da organi prorogati dopo la scadenza della proroga, atti di agenti pubblici già dopo la comunicazione della cessazione delle proprie funzioni); gli atti compiuti da agenti titolari di funzioni pubbliche e dotati di formale investitura, ma abusando del proprio potere, sebbene non arbitrariamente e/o con condotta palesemente vessatoria nei confronti dell'amministrato (correlativamente, sono considerati "inesistenti" perché nemmeno "astrattamente riferibili" alla p.a. gli atti compiuti da un soggetto formalmente investito di funzioni pubbliche, ma contraddistinti da una condotta palesemente "arbitraria" ai sensi dell'art. 393-bis cod. pen.: cfr. ivi, 130 ss.).

<sup>115</sup> Per tale distinzione, cfr. F. PEPE, *Contributo*, cit., p. 43 ss.

<sup>116</sup> In ogni rapporto obbligatorio (quale ne sia la fonte, contrattuale o, come nel caso delle obbligazioni tributarie, legale), l'identificazione del termine passivo, sia soggettivo (debitore) che oggettivo (patrimonio che ne costituisce garanzia) si pone come elemento necessario per la sua stessa esistenza giuridica (potrebbe dirsi ne costituisca elemento "ontologico"): sul punto, si rinvia *ex multis* a C.M. BIANCA, *Diritto civile, IV. L'obbligazione*, Milano, 1993, p. 43 ss.; U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, in *Tratt. dir. priv.*, a cura di Iudica e Zatti, Milano, 1999, p. 121 ss. Va osservato, per maggior precisione, come l'"ineseguibilità" sostanziale per come qui intesa costituisca una condizione dell'atto dipendente da un fatto esterno ad esso. Ciò potrebbe indurre a ritenere impropria – se non addirittura concettualmente scorretta – l'idea stessa, qui proposta, di atto "sostanzialmente ineseguibile", apparentemente risolvendosi in un'arbitraria (per così dire) "internalizzazione" del fatto esterno nell'atto. Tuttavia, se si accede ad una lettura non solo strutturale, ma anche funzionale del provvedimento amministrativo (quale manifestazione formale dell'esercizio di un potere della pubblica amministrazione: cfr. F.G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. amm.*, 1995, p. 6 ss., spec. pp. 8-10; *Id.*, *Il provvedimento*, in AA.VV., *Diritto amministrativo*, a cura di F.G. Scoca, Torino, 2014, p. 285 ss.; M.C. CAVALLARO, *Gli elementi essenziali del provvedimento amministrativo. Il problema della nullità*, Torino, 2012) e se si considera la struttura dell'atto come servente rispetto alla funzione amministrativa, potrebbe ritenersi che la cura concreta dell'interesse pubblico ad esso sotteso dipenda non solo dalla sua "completezza formale", ma anche dalla idoneità dei dati ivi indicati a realizzare effettivamente tale "cura". Il deficit strutturale di un atto amministrativo sembra infatti doversi apprezzare non in quanto tale, ma in quanto incidente (in termini negativi) sulla sua funzione. In questa prospettiva, un atto amministrativo (pur materialmente esistente) si può dire cioè "inesistente" sul piano giuridico se inidoneo di per sé a realizzare la cura dell'interesse pubblico

Tutto ciò – si badi – avviene a *prescindere dalla sua conformità/differmità con il proprio specifico paradigma normativo*, ossia a quella che normalmente verrebbe definita la sua “validità”, la quale invece sarebbe espressiva della sua efficacia cd. “*primaria e diretta*”<sup>117</sup>.

In tale ottica, un atto amministrativo “nullo”, pur essendo per defini-

---

cui è deputato. Si badi: non inidoneo ad una cura “corretta”, “giusta”, “ragionevole”, “congrua” dell’interesse pubblico, ma inidoneo *tout court*. Sullo stesso piano dell’ineseguibilità “formale” (considerata nell’ottica della sua attitudine, in determinati casi, ad impedire “a monte” l’esercizio della funzione amministrativa per difetto degli elementi necessari ad identificare i termini specifici di tale cura) potrebbe quindi porsi l’atto che, pur completo nei suoi “tasselli” formali, tuttavia – per l’inserimento in essi, ad esempio, di dati “irreali” (anche *giuridicamente* “irreali”, come nel caso, appunto, del soggetto passivo inesistente) – non è in grado di incidere in alcun modo né su posizioni *giuridiche*, né sulla realtà *materiale*, ossia – anche qui – *inidoneo a qualsivoglia “cura” dell’interesse pubblico tout court*. Sotto questo profilo emerge l’adeguatezza del concetto di “inesistenza giuridica” dell’atto (in tal caso) impositivo. Sebbene formalmente in grado di definire il presupposto di imposta (effetti primari), l’inattitudine dell’atto ad una sua qualsivoglia esecuzione (effetti secondari) rende semplicemente non necessaria (ed inutile) una qualsivoglia forma di tutela. Diversamente, cfr. S. ZAGÀ, *op. cit.*, pp. 72-74, il quale prospetta comunque una tutela avverso l’atto qualificato come “inesistente”, con ciò tuttavia lasciando trasparire un uso “improprio” del concetto.

<sup>117</sup> In ciò sta il nucleo della interessante (e qui condivisa) tesi di F. LUCIANI, *op. cit.*, 137 ss.: il provvedimento amministrativo (ancorché nullo, dunque privo *ab origine* di qualsivoglia efficacia giuridica) è, in quanto tale (ossia in quanto atto della p.a., per la sua astratta riferibilità ad essa), comunque suscettibile di esecuzione materiale. Come chiaramente osservato, “l’inefficacia resta legata alla condizione di nullità del provvedimento, l’esecutività è conseguenza della sua rilevanza giuridica”, talché – si prosegue – “la condizione di nullità non impedisce al provvedimento di avere esecuzione pressoché automatica [...]”; il collegamento tra inefficacia ed in eseguibilità viene temporaneamente sospeso e ripristinato solo in un secondo momento, ad esecuzione avvenuta, quando l’ordinamento affronta (principalmente in sede giurisdizionale) il problema degli effetti indiretti di quell’esecuzione, scegliendo se debba conservarsi il già eseguito (sostituendo la misura reale con la misura risarcitoria) ovvero se l’inefficacia debba prevalere sull’esecuzione *sine titulo*. Anche per la nullità vale quanto (da tempo) sostenuto per l’esecuzione dell’atto illegittimo: l’amministrazione esegue prescindendo dalla legittimità dell’atto, dovendo essere tale questione sottoposta in un secondo tempo al giudice” (così, *ivi*, 151-152). Su questa linea, ed alla luce della necessaria legalità dell’azione amministrativa (anche esecutiva), si distingue (*ivi*, spec. 164 ss.) tra *legalità dell’atto* e *legittimità della sua esecuzione*, la prima da verificare in relazione alla fattispecie attributiva e regolativa del potere e della funzione amministrativa (fonte della cd. efficacia *primaria o diretta* dell’atto, solo rispetto alla quale si potrà parlare di “nullità” o “illegittimità” dello stesso), la seconda da valutare in relazione alla fattispecie normativa che ne regola l’esecuzione (fonte della cd. efficacia *secondaria o indiretta* dell’atto, “indiretta” perché non immediatamente e direttamente voluta dai soggetti destinatari dello stesso). Dinanzi ad un atto “invalido” (privo quindi di efficacia diretta), ma comunque “esistente” (dunque, dotato di efficacia indiretta) ed eseguito, l’ordinamento potrà decidere, sulla base di una valutazione discrezionale del legislatore, se: *i*) far prevalere la inefficacia diretta su quella indiretta e predisporre strumenti giuridici ed operativi per il ripristino dello *status quo*; *ii*) introdurre delle “contro-regole” di *conservazione* dell’atto (contrarie cioè alla regole generale, implicita, di prevalenza dell’inefficacia diretta sull’efficacia indiretta), quali ad esempio l’impugnabilità entro termini decadenziali, la sanabilità del vizio o la conversione dell’atto, ecc... (*ivi*, 178 ss.). In una prospettiva analoga, si veda altresì P. FORTE, *op. cit.*, 189-190.

zione incapace di produrre alcun effetto giuridico *primario*, sarebbe dunque comune “esistente” se (anche solo *astrattamente*) *imputabile alla pubblica amministrazione* e formalmente e sostanzialmente *eseguibile* (ed in ciò sarebbe dotato di efficacia cd. *secondaria ed indiretta*)<sup>118</sup>.

### 6.1. (segue): pregi teorici dell’approccio teorico adottato: (i) in generale, con riferimento agli atti amministrativi

Questa teoria, a sommosso avviso di chi scrive, merita particolare attenzione perché fornisce un utile e adeguato impianto concettuale e metodologico per affrontare il tema del rapporto tra “inesistenza giuridica” ed “invalidità” degli atti amministrativi ed impositivi.

In primo luogo, essa riesce infatti a “separare” il parametro normativo per valutare l’*esistenza giuridica* dell’atto dal parametro normativo per valutarne la (*in*)*invalidità*, il primo essendo fornito dalle discipline che regolano l’*imputabilità degli atti alla amministrazione* e la loro *formale e materiale eseguibilità*; il secondo dalla disciplina che, in senso lato, regola il *potere giuridico* di cui l’atto è espressione, con ciò – si osservi – *oggettivizzandone sul piano normativo il confine*.

Altrimenti detto, se si vuole giudicare dell’“esistenza giuridica” di un atto, si deve confrontare quest’ultimo con le discipline anzidette (imputabilità all’amministrazione, eseguibilità) e verificarne la concomitante (e piena) corrispondenza; se si vuole giudicare della “validità” dell’atto, si deve confrontarlo col proprio PV, ossia la disciplina che ne regola funzione e struttura. È chiaro che un simile criterio si regge (ed è corollario), innanzitutto, del “modo dell’equiparazione” che generalmente connota l’agire amministrativo nel nostro ordinamento<sup>119</sup>. Il fatto cioè che un atto ove (anche solo *astrattamente*) riferibile alla pubblica amministrazione sia per ciò stesso *imperativo*, ossia suscettibile di imporsi coattivamente agli amministrati *a prescindere dalla sua validità o invalidità*; validità o invalidità che potrà essere – ma solo in un secondo momento – accertata giudizialmente o in sede amministrativa (per es. nell’esercizio del potere di autotutela della pubblica amministrazione) e che, a seconda dei casi, potrà determinare o la rimozione degli effetti giuridici dell’atto (annullamento), o l’accertamento della sua inefficacia *ab origine* (nullità) e, eventualmente, l’eliminazione delle conseguenze *materiali* derivanti della sua concreta esecuzione (cui si affianca altresì il risarcimento dei danni

<sup>118</sup> Similmente, nella prospettiva di disarticolare la tradizionale impostazione teorica che lega inscindibilmente “imperfezione-invalidità-inefficacia”, attesa la sua inidoneità a cogliere e spiegare il fenomeno dell’atto invalido, ma efficace o la difficoltà di fondare l’idea dell’atto inefficace in quanto invalido, si veda M. TRIMARCHI, *op. cit.*, *passim*.

<sup>119</sup> Sul cui fondamento teorico, cfr. F. LUCIANI, *op. cit.*, 161 ss.

da quest'ultima provocati, ove sussistenti)<sup>120</sup>. Ed è altrettanto chiaro come ciò discenda dal modo di intendere teoricamente il senso di “esistenza giuridica” sopra indicato<sup>121</sup>.

In secondo luogo, questa impostazione aiuta a meglio comprendere (e a ricondurre entro un discorso razionale ed oggettivo) il vero senso che – di volta in volta – sembra celarsi dietro *l'uso*, nel linguaggio dottrinale e giurisprudenziale, del concetto di “gravità” del vizio, quale fattore comunemente ed intuitivamente posto a discriminare tra “inesistenza” e “nullità” (*rectius*: “invalidità”) degli atti giuridici, sulla cui problematicità ci si è già soffermati. Gli elementi necessari per la “esistenza giuridica” dell'atto (imputazione all'amministrazione e eseguibilità, entrambi anche solo potenziali) infatti *normalmente concorrono anche a definirne il paradigma di “validità”*. Frequentemente vi è una sorta di “intersezione” o, se si vuole, di “parziale comunanza” tra gli elementi propri del paradigma di “esistenza” e quelli del paradigma di “validità” dell'atto. È ciò che talvolta spinge gli interpreti a cadere (forse inconsapevolmente) *in quella “illusione ottica” che è la teorica della “gravità” del vizio*. Le anomalie dell'atto (amministrativo, ma anche impositivo) di solito apprezzate come “più gravi”, e suscettibili per ciò stesso di determinarne l’“inesistenza giuridica”, a ben vedere esprimono infatti *nel contempo* sia (*i*) un *vizio del potere* che (*ii*) un *difetto di imputabilità dell'atto all'amministrazione e/o di eseguibilità materiale*. Il problema della concreta “gravità” del vizio non appare cioè, in questa prospettiva, un problema “di peso” o di maggiore o minore “distanza” dal paradigma normativo astratto di “validità” dell'atto, ma di idoneità dello stesso ad integrare *innanzitutto e prioritariamente* le (diverse ed autonome) fat-

<sup>120</sup> F. LUCIANI, *op. cit.*, 169.

<sup>121</sup> Ed infatti, si potrebbe eccepire una “circolarità” nel ragionamento posto alla base della distinzione tra “inesistenza” e “nullità” degli atti impositivi qui proposta: è “inesistente” l'atto in quanto “ineseguibile” o questo è “ineseguibile” in quanto “inesistente”? Altrimenti detto: l’“ineseguibilità” dell'atto è *causa o effetto* della sua “inesistenza”? (nel senso che la non eseguibilità sia “effetto” e non “causa” dell’“inesistenza” giuridica dell'atto amministrativo, si pongono, ad esempio, A. CROSETTI, A. GIUFFRIDA, *Lineamenti di diritto amministrativo*, cit., 210). Sembrerebbe infatti, *prima facie*, indifferente rispondere nel primo o nell'altro senso, rendendo così la scelta arbitraria e, dunque, lo schema proposto “ideologico”. Ebbene, si deve effettivamente ammettere – anzi, ribadire – la matrice, in ultima analisi, *ideologica* di tale schema teorico, la quale (come ogni lettura *latu sensu* “ideologica” del diritto) costituisce di certo un limite di fondo alla validità di tale tesi. Ma – ed è questo il punto – l’“ideologia” non dovrebbe ravvisarsi nell'idea per cui l’“ineseguibilità” sarebbe (con)causa dell’“inesistenza giuridica” dell'atto (piuttosto che il suo effetto), ma più a monte, nell'idea – mutuata dagli studi di teoria generale citati in precedenza – per cui: (*i*) l’“esistenza” di un atto giuridico dipenderebbe dalla sua efficacia e che, soprattutto, (*ii*) tale efficacia andrebbe valutata non solo in relazione alla fattispecie normativa che regola l'atto (in via, si è detto, “primaria”), ma *in relazione a qualunque fattispecie normativa presente nell'ordinamento giuridico* che contempli l'atto come idoneo a produrre una qualsiasi modificazione della realtà giuridica e/o materiale (in tal caso individuata nelle fattispecie che regolano l'esecuzione dell'atto, da cui i suoi effetti “secondari”).

tispecie normative di imputabilità ed eseguibilità, da considerare comunque autonome rispetto al paradigma normativo di validità, sebbene anche in esso solitamente ricomprese.

## 6.2. (segue): (ii) in particolare, con riferimento agli atti impositivi

In terzo luogo, e per quanto qui di specifico interesse, lo schema teorico descritto nel precedente capitolo sembra calzare perfettamente anche all'azione dell'amministrazione finanziaria.

In particolare, sotto quest'ultimo aspetto, esso mostra di sposarsi perfettamente con quella ricostruzione della dinamica attuativa del prelievo<sup>122</sup> incentrata sulla distinzione, sul piano *funzionale*, tra “fase di accertamento” e “fase di riscossione”<sup>123</sup> e, sul piano *strutturale*, tra “fattispecie dell'accertamento” e “fattispecie della riscossione”: le prime tese a fornire progressivamente una (sempre più “nitida” e meno approssimativa) “fotografia” del presupposto d'imposta, attraverso l'aggancio sia *fatti successivi* al suo perfezionarsi (dichiarazioni; atti di accertamento globali, parziali, integrativi; decisioni del giudice tributario), che a *fatti progressi* (acconti di imposta, ritenute alla fonte); le seconde tese ad adeguare l'esecuzione del prelievo a quanto emergente dalle prime, stabilendo obblighi di riscossione e diritti di restituzione di quanto eventualmente già versato in eccesso<sup>124</sup>. “Tasselli” – questi ultimi – espressivi di quella che un tempo era detta (indistintamente) “obbligazione tributaria”.

<sup>122</sup> Per tale ricostruzione teorica, qui pienamente condivisa, si veda, in special modo, A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1984, I, p. 225 ss.; *Id.*, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 255 ss., p. 458 ss.; *Id.*, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, 1992; *Id.*, *Accertamento tributario. I, Teoria generale*, in *Enc. giur. Treccani*, I, Roma, agg. 2006; *Id.*, *L'accertamento*, in *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, p. 59 ss.; nonché, da ultimo, *Id.*, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, p. 397 ss., spec. p. 404 ss.

<sup>123</sup> La prima (*fase di accertamento*) finalizzata, nel suo complesso, al controllo dell'intero comportamento del contribuente, a verificare cioè il corretto adempimento da parte di quest'ultimo di tutti gli obblighi e le obbligazioni su di esso gravanti in forza della disciplina tributaria (obblighi formali e strumentali, dichiarativi, di versamento); la seconda (*fase di riscossione*) finalizzata all'attuazione concreta della pretesa attraverso la sua materiale esecuzione, anticipata (acconti di imposta, ritenute alla fonte) o successiva (in base alla dichiarazione, all'accertamento, a sentenza del giudice tributario), spontanea o coattiva: sul punto, si rinvia a A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., p. 401 ss.

<sup>124</sup> A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 405: “la legge, accanto a fattispecie che riguardano fatti progressi [acconti di imposta, ritenute alla fonte, n.d.a.] prevede fatti che rilevano sul piano dell'accertamento, i quali assumono rilievo quali fattispecie della riscossione [dichiarazioni, accertamenti, decisioni del giudice tributario, n.d.a.]. In sostanza, accanto a fattispecie che rilevano sul piano della riscossione, le fattispecie dell'accertamento hanno appunto la funzione di garantire il costante collegamento della riscossione anticipata, e magari a carico di altri soggetti, con la capacità contributiva manifestata dal presupposto e riferita al soggetto passivo del tributo”.

Una distinzione strutturale, tuttavia *teleologicamente* unitaria, essendo l'intera dinamica attuativa pur sempre finalizzata, nel suo complesso, all'acquisizione del "giusto tributo"<sup>125</sup>: a determinare cioè il prelievo in base alla *disciplina tributaria sostanziale*, "collante" delle due fasi di attuazione del prelievo e garanzia di una tassazione secondo il principio di capacità contributiva<sup>126</sup>.

Ebbene, è proprio in questa ottica che, con più specifico riferimento agli effetti giuridici dell'atto di accertamento, si è caldeggiata una "rigorosa separazione delle due prospettive" di analisi, ossia quella relativa all'accertamento, dunque alla *determinazione del presupposto* e quella relativa alla *riscossione del tributo*<sup>127</sup>. Il che – non può non notarsi – riecheggia (in un certo senso precorrendone storicamente l'elaborazione) la distinzione tra "efficacia primaria" ed "efficacia secondaria" dell'atto amministrativo elaborata dalla dottrina amministrativistica cui si è detto<sup>128</sup>.

Ebbene, operando un fecondo innesto tra le due teorie, si può ritenere che, per stabilire se un atto impositivo sia giuridicamente "inesistente", si debba essenzialmente volgere lo sguardo alla normativa in tema di *attribuzioni e competenze dell'amministrazione finanziaria*, da un lato, e a quella *sulla riscossione*, dall'altro. Ciò al fine di verificare infatti, caso per caso, se l'atto in esame sia (i) (anche solo *astrattamente*) riferibile a quest'ultima (amministrazione) e sia (ii) (anche solo *potenzialmente*) dalla medesima eseguibile. In questa prospettiva, l'atto impositivo "inesistente" sarebbe (non tanto quello viziato "più gravemente", bensì) quello *non imputabile all'amministrazione finanziaria e/o inidoneo ad essere eseguito, giuridicamente e/o materialmente, dall'amministrazione finanziaria*<sup>129</sup>. Il che induce ad alcune osservazioni.

La prima osservazione è che, come detto, nella misura in cui gli elementi costitutivi delle fattispecie normative di *imposizione e di accertamento* (in base

<sup>125</sup> Così, A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 413.

<sup>126</sup> In tal senso, ampiamente, A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, pp. 414-415; sulla funzione di concorso di tutti alle spese pubbliche (*ex art. 53 Cost.*) quale "criterio qualificatore ed unificante" di tutte le attività poste in essere in base all'ordinamento tributario dall'apparato pubblico e dai privati (sia in veste di contribuenti che in altri ruoli: ad es. sostituti e responsabili d'imposta), si veda su tutti A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 273 ss.

<sup>127</sup> Cfr., in special modo, A. FANTOZZI, *op. ult. cit.*, p. 453 ss., spec. 459.

<sup>128</sup> Cfr. *retro*, par. 6.1.

<sup>129</sup> In particolare, a dimostrazione della adeguatezza dell'impianto teorico qui adottato, può porsi il principio della cd. *astrattezza del ruolo*, oggi certamente estensibile anche agli atti di accertamento cd. "impoesattivi", il quale – come noto – scinde e, soprattutto, rende funzionalmente e normativamente indipendenti i profili di (in)validità dell'accertamento e quelli inerenti la sua "eseguibilità" coattiva. Sul principio di astrattezza del ruolo, si veda, da ultimo ed ampiamente, A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2007, p. 27 ss.; G. BOLETTI, *Il ruolo di riscossione nella dinamica delle entrate pubbliche*, Milano, 2010; nel senso dell'irrelevanza della cd. "concentrazione della riscossione nell'accertamento" sullo schema ricostruttivo sopraindicato, espressamente A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., p. 415, nota 37.

alle quali si formula il giudizio di “validità/invalidità”, sostanziale e formale, dell’atto) e gli elementi costitutivi della fattispecie di *attribuzione dei poteri al fisco* e di *riscossione coattiva* (in base alla quale si formula il giudizio di “esistenza/inesistenza” giuridica dell’atto) sono i medesimi, si potrebbe avere quella “illusione ottica” cui si è fatto cenno, e che induce a porre sullo stesso piano “inesistenza” e “nullità” (*rectius*: invalidità)<sup>130</sup> degli atti amministrativi ed a risolvere in termini *quantitativi* (minore/maggiore “gravità”) il problema della loro distinzione. Solitamente, infatti, vi è – sul piano *positivo* – una sorta di “*continenza*” tra le *prime fattispecie* e la *seconda*. Gli elementi costitutivi delle fattispecie di accertamento sono infatti normalmente più numerosi e comprendono in sé buona parte degli elementi costitutivi delle fattispecie di riscossione, specie a seguito dell’introduzione nel nostro sistema dell’atto di accertamento “impo-esattivo”, che assomma in un unico atto le due funzioni. Da qui il difetto di questi ultimi (elementi costitutivi della fattispecie di *riscossione*) può essere erroneamente ricondotto all’area della invalidità, piuttosto che (forse più propriamente) a quella dell’“inesistenza”. Questa continenza – si osserva – certamente dipende dalla concreta morfologia delle suddette fattispecie impressa loro dal legislatore storico; e certamente tra di essi vi possono essere legami (per così dire) “ontologici” (ossia vi sono alcuni elementi che *necessariamente* devono accomunare gli atti di accertamento e gli atti della riscossione e dalla cui sussistenza o meno dipende anche l’esistenza o l’inesistenza dell’atto), ma ciò non elimina la necessità logica-giuridica di una loro distinzione.

La seconda osservazione riguarda il ruolo della “eseguibilità” dell’atto impositivo ai fini della sua “esistenza”, elemento che infatti non potrebbe “funzionare” in relazione ad una serie di atti dell’amministrazione finanziaria, da taluno efficacemente definiti “avvisi senza imposta”, *per definizione non suscettibili di alcuna esecuzione*, né spontanea né forzata. Trattasi cioè di quegli atti di accertamento che non prevedono la liquidazione di un (maggior) tributo da pagare o perché *non vi è* un (maggior) tributo da pagare (ad esempio, l’atto di rettifica in diminuzione delle perdite fiscalmente rilevanti) o perché il (maggior) tributo fa capo *ad altro soggetto* (ad esempio, l’atto di rettifica dei redditi delle società o degli enti tassati “per trasparenza”)<sup>131</sup>. Anche qui va

<sup>130</sup> Il tentativo di distinguere l’“inesistenza” dalla “nullità” dell’atto sembra dipendere, a sommo avviso di chi scrive, dalla comune *percezione* dei vizi di “nullità” quali “ultima frontiera dell’invalidità dell’atto”; vizi oltre i quali quest’ultimo sarebbe talmente compromesso sul piano strutturale da perdere la stessa identità di atto amministrativo (così ricadendo, irrimediabilmente, nell’area del “non giuridicamente rilevante”). Trattasi ovviamente, anche qui, di una lettura in termini “quantitativi” dei rapporti tra rilevanza giuridica ed invalidità.

<sup>131</sup> Usa tale locuzione F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, 1, cit., 205. Il discorso potrebbe estendersi anche agli altri atti dell’amministrazione finanziaria ad effetti – per così dire – “reali”, ossia suscettibili (non di far sorgere un obbligo o obbligazione in capo al destinatario, da eseguire concretamente, ma) di incidere direttamente sulla sua sfera giuridica soggettiva, realizzando *ex se*

dato atto di come simile obiezione colga in parte nel segno. Mette in evidenza cioè un ulteriore limite della tesi qui prospettata, il suo non perfetto “calzare” a *tutti* gli atti impositivi; un limite che però – sia consentito osservare – ben potrebbe essere in larga misura ridimensionato. Da un lato, infatti, non è detto che gli atti sopraccitati non siano mai *concretamente* “eseguibili” (si pensi, ad esempio, alla riscossione delle sanzioni amministrative in essi eventualmente comminate); dall’altro, è sempre presente la possibilità di “ri-adattare” lo schema proposto semplicemente considerando, in tali casi, rilevante ai fini dell’“esistenza” giuridica dell’atto *la sola riferibilità dello stesso all’amministrazione finanziaria*, e non anche l’eseguibilità (ossia esclusivamente la prima delle due condizioni di “esistenza” suindicate).

### 6.3. La possibilità di atti impositivi “giuridicamente inesistenti” come ipotesi “di scuola”: cenni

Sul fronte della “esistenza giuridica” degli atti impositivi, va tuttavia osservato come ipotesi di “inesistenza” – intesa in senso proprio, ossia irrilevanza giuridica dell’atto (pur) materialmente esistente – siano pressoché “di scuola”.

Brevemente. Quanto alla possibilità di atti impositivi “*non riferibili all’amministrazione finanziaria*”, questa si limita al caso estremo dell’atto che – nel suo complesso, alla luce di un *giudizio fattuale globale* – non appaia *ictu oculi* riconducibile ad un determinato e specifico ufficio dell’amministrazione finanziaria. Non sembra invece potersi darsi rilievo al “vizio di sottoscrizione”, esso potendo entrare in gioco solo indirettamente (quando nemmeno dalla sottoscrizione si coglie la provenienza dell’atto da un funzionario del fisco), ma mai *ex se*, potendo al limite dar luogo a forme di “invalidità”, in linea di principio di “annullabilità”, ovvero – volendo, alla luce delle possibili patologie del rapporto tra funzionario-sottoscrittore e ufficio, ove un domani dovesse essere iscritto all’interno della cd. firma digitale – di “nullità” in senso proprio<sup>132</sup>.

Per ciò che riguarda invece *la “non eseguibilità” dell’atto*, anch’essa appare

---

l’interesse pubblico senza necessità del *medium* di altro atto o attività. Tuttavia, sembra difficile individuare ipotesi del genere, atteso che anche alcuni atti del fisco non propriamente “impositivi”, ma strumentali ad una più celere e/o sicura acquisizione del tributo – quali, ad esempio, l’ipoteca esattoriale, il fermo di beni mobili registrati (artt. 77 e 86 d.p.r. n. 602/1973) – richiedono, per poter dispiegare i loro effetti giuridici “primari”, comunque di una qualche forma di “esecuzione” in senso lato (l’iscrizione dell’ipoteca e del fermo da parte del conservatore dei registri). In ordine agli atti che dispongono tali garanzie ben può predicarsi l’inesistenza giuridica ove in essi, ad esempio, dovessero difettare elementi necessari per la loro “eseguibilità” (iscrizione).

<sup>132</sup> Sul tema, per più ampie considerazioni e riferimenti, F. PEPE, *oVizio di “sottoscrizione”*, cit., 127 ss.

oggi per lo più una ipotesi di scuola. Certamente tale è la prospettiva di una “non eseguibilità *formale*”, cioè potendo aversi quando mancano nell’atto impositivo addirittura l’indicazione del debitore o dell’ammontare del debito o della sua “causale” (tributo, annualità), ossia elementi che non solo escluderebbero *formalmente* l’iscrizione a ruolo e, oggi, l’“affido in carico” del tributo in favore dell’Agente della riscossione, ma che – ancor prima e per ragioni (per così dire) “ontologiche” – impedirebbero a quest’ultimo di agire in via esecutiva, *anche ove volesse* (atteso che non sarebbe possibile, infatti, compiere un’attività esecutiva senza sapere nei confronti di chi agire, per quale ammontare ed in relazione a quale tributo).

Ma anche la prospettiva di forma di “non eseguibilità *sostanziale*”, in passato ricondotte al caso dell’accertamento nei confronti delle società cancellate dal registro delle imprese<sup>133</sup>, appare oggi (sebbene in modo quanto mai opinabile) normativamente esclusa<sup>134</sup>.

## 7. Le forme di “invalidità” degli atti impositivi: (i) la stretta “settoriale” del problema

Definito il senso della “inesistenza giuridica” degli atti (amministrativi ed impositivi), identificata la (ristrettissima) area di estensione del fenomeno, si tratta ora di entrare nel campo delle “invalidità”, per valutare se – come da giurisprudenza pressoché costante e da dottrina maggioritaria – effettivamente nel settore tributario debba darsi un solo regime di invalidità (di “illegittimità-annullabilità”), ovvero possa il sistema essere almeno potenzialmente aperto ad altre forme di reazione dell’ordinamento alle patologie dell’azione

<sup>133</sup> Sul punto, per ampi riferimenti giurisprudenziali, si rinvia a F. PEPE, *Contributo*, cit., p. 43 ss.

<sup>134</sup> Come noto, l’art. 28, comma 4 d.lgs. n. 175/2014 ha sancito la persistenza in vita delle società già cancellate dal registro delle imprese *ai soli fini tributari* (ossia ai soli fini della notifica di atti impositivi e processuali-tributari). Di questa disposizione – tra i suoi tanti profili di criticità – si è messa in luce la sostanziale inutilità. Il mantenimento in vita *solo formale* della società, senza preservarne altresì la *sostanza patrimoniale* (obiettivo che invece contraddistinguerebbe la finzione *ex art. 10 l. fall.*) si può infatti giustificare solo alla luce dell’art. 36 d.p.r. n. 602/1973; considerarlo cioè servente alla formazione di un titolo *definitivo* nei confronti della società, ma spendibile esecutivamente nei confronti degli ex-soci, liquidatori e amministratori ai sensi di quest’ultima disposizione. Tralasciando l’inutilità di una simile complicata dinamica, va tuttavia osservato come, in questa prospettiva, si eviti l’assurdo logico-giuridico della “validità” *imposta per legge* ad un atto giuridicamente “inesistente”; ritenendolo cioè non atto connotato da una *propria* autonoma funzione impositiva, bensì semplice “tassello” di una fattispecie normativa ben più complessa ed ampia (quella *ex art. 36 cit.*): in tal senso, e per più ampie considerazioni critiche, sia consentito il rinvio a F. PEPE, *Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese*, in Riv. dir. trib., 2016, I, p. 39 ss., spec. pp. 60-67; *Id.*, *La irrazionale “stabilizzazione” fiscale delle società estinte ed il campo avverso*, in *Giur. cost.*, 2020, 1644 ss., ove per ulteriori riferimenti bibliografici.

impositiva. Sul punto occorre svolgere alcune considerazioni preliminari estremamente importanti.

Innanzitutto, se noi osserviamo con attenzione la storia e le vie di sviluppo dei regimi di invalidità in ogni settore del diritto, possiamo individuare alcuni punti comuni, dei “minimi comuni denominatori” del fenomeno<sup>135</sup>. Come già accennato, ogni disciplina dell’invalidità, sul piano *funzionale*, appare orientata a *dare una regola alle “patologie” dell’agire giuridico*, a definirne le modalità di “riassorbimento” nel sistema giuridico e sociale stabilendone le conseguenze *sostanziali* (efficacia giuridica) e *processuali* (legittimazione, modalità e termini dell’azione). Questa comune e trasversale funzione solleva inevitabilmente un problema (gius-politico) di *giustizia sostanziale*, ossia di adeguatezza (*i.e.* di ragionevolezza e proporzionalità) del regime di invalidità al singolo vizio, problema che – a sua volta – manifesta una *struttura costante*, ma *soluzioni inevitabilmente differenziate*.

Si è già evidenziato<sup>136</sup> come il problema implichi la ponderazione tra due interessi contrapposti: tra la *legalità* dell’azione giuridica, da un lato, e la *certezza-stabilità dei rapporti giuridici*, dall’altro. Questa osservazione, diffusa in dottrina e certamente corretta<sup>137</sup>, tuttavia lascia in ombra un fatto fondamentale: il fatto che dietro al vago e “neutrale” riferimento a “legalità” e “certezza-stabilità” dei rapporti giuridici (quali “poli dialettici” del giudizio di invalidità) vi sono pur sempre *specifici interessi e valori contenutisticamente qualificati*, ovvero: (a) *l’interesse (o gli interessi) sotteso(i) al requisito mancante*, leso dal vizio e la cui “legalità” è quindi in gioco; e (b) *l’interesse (o gli interessi) sotteso(i) alla stabilità dell’atto ed alla certezza suo “risultato” (giuridico o materiale)*. Questa “colorazione assiologica” dei regimi di invalidità ha diverse implicazioni, sia sul piano *contenutistico* e sostanziale, che su quello *concettuale* e formale.

Sotto il primo profilo, deve evidenziarsi la tendenza, comune in ogni branca del diritto, alla *diversificazione dei regimi di invalidità*; alla “creazione” – legislativa e, ancor prima, giurisprudenziale – di “regole” via via differenziate per settore, per istituto giuridico e per vizio, tali – appunto – da meglio soddisfare le specifiche esigenze di “giustizia sostanziale” poste dalle singole “patologie” nei vari contesti<sup>138</sup>.

Si pensi, oltre a quanto già detto a proposito degli atti amministrativi, al

<sup>135</sup> Sulla presenza di “elementi comuni” alle discipline settoriali dell’invalidità, si veda G. CORSO, *op. cit.*, 85; nel senso che tra le diverse tradizionali forme di invalidità (nullità, annullabilità, inesistenza) possano emergere “note teoriche generali comuni”, e dunque sia utile in sede dogmatica e pratica utilizzare il concetto generale di “invalidità”, si veda R. TOMMASINI, *op. cit.*, 577.

<sup>136</sup> Cfr. *retro*, par. 3.2.2.

<sup>137</sup> P. CARNEVALE, *Validità*, cit., 6153-6154; nonché E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullit-annullabilità*, cit., 357.

<sup>138</sup> Si veda in tal senso, già G. CONSO, *Il concetto e le specie dell’invalidità*, Milano, 1955, 55 ss., 61.

regime di invalidità dei contratti, non più circoscritto al tradizionale binomio “nullità/annullabilità”, oramai articolato in nuove e variegata forme di “nullità”<sup>139</sup>; alle diverse declinazioni dell’invalidità del matrimonio civile; all’invalidità del contratto di società o delle delibere assembleari, o alle forme di invalidità degli atti e delle sentenze nel processo civile<sup>140</sup> e nel processo penale.

Sotto il secondo profilo, va sottolineato che se, da un lato, la terminologia adottata per descrivere i regimi di invalidità in ogni settore manifesta una chiara *comune radice concettuale*, essendo le già menzionate nozioni di “nullità”,

<sup>139</sup> Allo stato della legislazione civile emerge infatti, accanto al comune regime di “annullabilità”, una *pluralità di regimi di “nullità”*, sia nell’ambito della normativa codicistica (cfr., ad esempio, artt. 1354, 1419, 1421, 1424, 1972, 2126 cod. civ.) che in varie leggi speciali e di settore (che introducono le cd. “nullità speciali di protezione”, a tutela di determinate categorie di soggetti contrattualmente più “deboli”: cfr. artt. 23, 24 d.lgs. n. 58/1998, TUF; artt. 117, 127 d.lgs. n. 353/1990, TUB; artt. 36, 63, 78, 124, 134 d.lgs. n. 206/2005, cod. cons.; art. 9 l. n. 192/1998; art. 2 d.lgs. n. 122/2005); una pluralità di regimi che hanno indotto acuta dottrina a ritenere che “la distinzione tra nullità e annullabilità sopravvive ormai solo in virtù della scelta di tipicità delle cause di annullamento” (così, M. RABITTI, *Art. 1418*, in E. Navarretta, A. Orestano (a cura di), *Dei contratti in generale*. Artt. 1387-1424, in *Comm. Cod. civ. diretto da E. Gabrielli*, vol. III, Torino, 2012, 539). Sui diversi regimi di invalidità nel diritto civile, nonché sull’evoluzione, in senso “polimorfico” della “nullità”, si veda R. SACCO, *Le invalidità*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da P. Rescigno, vol. 10, Torino, 2002, 599 ss., spec. 611 ss.; *Id.*, *Nullità e annullabilità*, in *Nss. D.I.*, XI, Torino, 1965, 455 ss.; V. ROPPO, *Il contratto*, in *Tratt. dir. priv.*, a cura di G. Iudica e P. Zatti, 2<sup>a</sup> ed., Milano, 2011, 687 ss., spec. 785 ss.; G.B. FERRI, *Introduzione all’invalidità*, in A. di Majo, G.B. Ferri, M. Franzoni, *Il contratto in generale*, in *Tratt. dir. priv.*, diretto da M. Bessone, vol. XIII, t. VII, Torino, 2002, 3 ss.; A. DI MAJO, *La nullità, ibidem*, 31 ss.; M. FRANZONI, *Il contratto annullabile, ibidem*, 165 ss.; F. GALGANO, *Il negozio giuridico*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, diretto da A. Cicu, F. Messine, L. Mengoni e continuato da P. Schlesinger, vol. III, t. 1, Milano, 2002, 267 ss.; R. SACCO, G. DE NOVA, *Il contratto*, t. II, in *Tratt. dir. Civ.*, diretto da R. Sacco, Torino, 2004, 493 ss.; A. GENTILI, *Le invalidità*, in *Tratt. contr.*, diretto da P. Rescigno, vol. I, t. 2, Torino, 1999, 1257 ss.; *Id.*, (a cura di), *Rimedi – 1*, in *Tratt. contr.*, diretto da V. Roppo, vol. IV, Milano, 2006).

<sup>140</sup> Anche nel diritto processuale civile si manifesta una pluralità di regimi di invalidità, dei quali il concetto di “nullità” risulta unitario solo nel *nomen iuris* (“nullità”), ma *composito* nella sostanza, essendovi sia “nullità” relative e assolute, sanabili ed insanabili, estensibili e non estensibili, totali e parziali, a seconda della singola fattispecie viziata (si veda, senza pretesa di completezza, S. SATTA, C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, 13<sup>a</sup> ed. a cura di C. Punzi, Padova, 2000, 241 ss.; G.F. RICCI, *Diritto processuale civile*, vol. I. Disposizioni generali, 7<sup>a</sup> ed., Torino, 2017, 291 ss.; E. REDENTI, M. VELLANI, *Diritto processuale civile*, con la collaborazione di C. Vellani, Milano, 2011, 111 ss.; L. MONTESANO, G. ARIETA, *Trattato di diritto processuale civile*, vol. I-1, Padova, 2001, 805 ss.; G. MONTELEONE, *Manuale di diritto processuale civile*, Vol. I: Disposizioni generali. I processi di cognizione di I grado. Le impugnazioni, Milano, 2018, 538-540; L.P. COMOGGIO, C. FERRI, M. TARUFFO, *Lezioni sul processo civile. I. Il processo ordinario di cognizione*, Bologna, 2011, 395 ss.; C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Diritto processuale civile (vol. I)*, 431 ss.). Anch’essa esprime dunque una disciplina dettata con a mente le esigenze ed i principi “interni” al diritto processuale civile (in special modo, di economia processuale e di certezza: su questi aspetti, si veda, in particolare, C. MANDRIOLI, *op. cit.*, 443 ss.; E. REDENTI, M. VELLANI, *op. cit.*, 112; L.P. COMOGGIO, C. FERRI, M. TARUFFO, *op. cit.*, 396).

“annullabilità” – concetti di matrice civilistica e pandettistica<sup>141</sup> – presenti nel lessico di ogni settore dell’ordinamento<sup>142</sup>, tanto da potersi ritenere “concetti dogmatici”<sup>143</sup>; dall’altro, altrettanto evidentemente, i medesimi termini hanno espresso ed esprimono diverse “regole” d’invalidità nei diversi settori, in ragione delle specifiche esigenze che in essi le “patologie” dell’azione giuridica sollevavano. *Alla tendenziale omogeneità terminologica nei vari sistemi normativi, non ha corrisposto e non corrisponde – cioè – una omogeneità anche sostanziale, di contenuto.* Non abbisogna di dimostrazione il fatto che parlare (ad esempio) di “nullità” nel diritto civile, nel diritto amministrativo e nel diritto processuale significa richiamare discipline talvolta profondamente diverse.

Ad “unire” idealmente questi due profili (sostanziale e formale) è poi la circostanza che i due modelli-base di “nullità” e “annullabilità”, pur diversamente declinati nei vari contesti, da una parte, hanno subito – in molti casi – un processo “interno” ed “infra-settoriale” di *ulteriore moltiplicazione e specificazione*. Ne sono emerse cioè delle “varianti”, contraddistinte da una qualche “alterazione” della disciplina sostanziale o processuale del relativo modello “base”, sul piano contenutistico, e dalla *aggettivazione* dello stesso, sul piano terminologico (per es., nullità “assoluta”, “relativa”, “a regime intermedio”, “derivata”, “originaria”, “sanabile”, “insanabile”, “radicale”, ecc...); dall’altra, sono stati affiancati da ulteriori regimi riferiti ad altre “patologie” dell’agire giuridico, identificati da nuovi concetti (ad es., l’inutilizzabilità, l’inesistenza, l’inammissibilità, ecc...), in quanto contraddistinti da un qualche profilo di spiccata “specialità” (ad es., l’inutilizzabilità per l’essere riferita al non legittimo impiego di determinati mezzi di prova nel processo, inidoneo

<sup>141</sup> La terminologia “nullità” e “annullabilità” è stata fatta propria dalla scuola pandettistica tedesca, partendo dalle fonti del diritto privato romano, attraverso un’opera di rielaborazione non priva di connotazioni ideologiche, mancando non solo una “consapevole sistemazione della fenomenologia dell’inefficacia del negozio giuridico da parte dei giuristi romani”, ma anche l’uso di una “precisa terminologia tecnica”, da cui la non piena adeguatezza del modo di intendere, oggi, i concetti di “nullità” e “annullabilità” rispetto alla esperienza romanistica: sul punto, M. TALAMANCA, *Elementi di diritto privato romano*, Milano, 2013, 110-111; *Id.*, *Istituzioni di diritto romano*, Milano, 1990, 223 ss.; M. BRUTTI, *Invaldità (storia)*, in *Enc. dir.*, XXII, Milano, 1972, 559 ss.

<sup>142</sup> Sulla contaminazione del lessico dei diversi settore dell’ordinamento da parte dell’impianto concettuale civilistico in materia di invalidità, elaborato dalla pandettistica, si veda, per ampi riferimenti, P. PASSAGLIA, *L’invalidità procedurale dell’atto legislativo. Le esperienze italiana e francese a confronto*, Torino, 2002, 7 ss.

<sup>143</sup> “Nullità” quale espressione di un (modello teorico di) invalidità contraddistinto dall’inefficacia *ab origine* dell’atto (profilo sostanziale), rilevabile sempre, anche d’ufficio e da chiunque abbia interesse (profilo processuale); “annullabilità” quale espressione sintetica di un (modello teorico di) invalidità contraddistinto dalla temporanea (precaria) efficacia dell’atto (profilo sostanziale), rimuovibile *ex tunc* entro un certo termine (prescrizionale o decadenziale) e solo dai soggetti a ciò legittimati dalla legge (profilo processuale).

tuttavia a riverberarsi sugli atti processuali successivi, diversamente da quanto avverrebbe in linea di principio).

Tutto questo mostra un aspetto – non sempre colto dagli studiosi<sup>144</sup> – fondamentale per comprendere il fenomeno della “invalidità”, ossia l’inevitabile *settorialità delle discipline di invalidità* (sul piano *contenutistico*) e la (conseguente) *stipulatività dei relativi concetti*, legislativi e non (sul piano *terminologico*). Il che esclude – e questo è un punto che va sin d’ora tenuto bene a mente – che, sul piano della correttezza metodologica, si possa procedere ad una *acritica* trasposizione sia di discipline che di interpretazioni (delle discipline) della invalidità da un settore ad un altro. Altrimenti detto, ogni indagine sulla invalidità non potrà che essere *settoriale*.

Per questo – come già altrove evidenziato – il problema dell’applicazione (e dell’interpretazione) degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* cit. nel settore tributario si rivela un *falso problema*. Non solo perché trattasi di disposizioni nate in dipendenza di specifiche esigenze dell’attività amministrativa generale (in prevalenza discrezionale e diretta alla cura di interessi anche pretensivi), epilogo di una esperienza giurisprudenziale propria di quel settore, della quale costituiscono codificazione legislativa<sup>145</sup>. Ma anche perché un loro tentativo di innesto, in via interpretativa, sul troncone degli atti impositivi – in linea di principio non impossibile, data la loro formulazione testuale sotto molti aspetti ampia ed indeterminata – *implicherebbe comunque una ri-ponderazione degli specifici valori ed interessi in gioco del settore tributario*, dunque “re-internalizzando” il problema e rendendo sostanzialmente inutile il riferimento a tali disposizioni, se non al solo fine di utilizzarle (formalisticamente) quali referenti (appigli?) legislativi a sostegno di decisioni che toccano il tema dell’invalidità ovvero (retoricamente) quali chiavi di lettura *aprioristiche* per giustificare un qualche modo di intendere il fenomeno invalidità nel diritto tributario (come ad esempio avvenuto nel caso, cui si è già fatto cenno, dell’“uso” giurisprudenziale dell’art. 21-*octies*, co. 2, l. n. 241/1990 al fine di sostenere la “non invalidità” del ruolo privo di sottoscrizione)<sup>146</sup>.

<sup>144</sup> Non sembra cogliere la “non neutralità assiologica” della “legalità” e della “certezza e stabilità dei rapporti giudici”, nella configurazione delle diverse discipline di invalidità, ad esempio, E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullit-annullabilità*, cit., 357 ss.

<sup>145</sup> F. PEPE, *Contributo*, cit., 63 ss.

<sup>146</sup> In tale frangente, tenuto conto dell’assenza di un’esplicita comminatoria di invalidità per la mancanza di tale elemento (espressamente richiesto dalla legge), la giurisprudenza mostra infatti, in sede applicativa, una tendenza a “de-quotare” il relativo vizio. La Cassazione sembra intuire il diverso rilievo della sottoscrizione nel ruolo rispetto a quanto avviene negli atti di accertamento. Mentre in questi ultimi, per la complessità ed opinabilità del relativo contenuto, conoscere la persona del sottoscrittore è essenziale non solo in una prospettiva *teleologica* (di “immedesimazione organica”), quanto *assiologica*, di garanzia per il contribuente della “competenza tecnica” di colui che assume su di sé la paternità e la responsabilità giuridica dell’atto; nel ruolo, l’impossibilità di

Al di là di tutto questo, c'è un ulteriore aspetto del fenomeno “invalidità” che va messo bene in luce e che, ai fini della presente ricerca, assume un aspetto fondamentale: la genesi “pretoria” dei regimi di invalidità.

### 7.1. (segue): (ii) il carattere “pretorio” dello sviluppo dei sistemi di invalidità e la sua “doverosità costituzionale”

Nell'evoluzione dei diversi sistemi di invalidità, in specie nel loro progressivo diversificarsi, ad assumere un ruolo propulsore – verrebbe da dire “creativo” – molto spesso sono stati i *giudici*. Si pensi a figure come l’“inesistenza” giuridica (sebbene frequentemente intesa in senso improprio, non secondo la sua valenza teorica generale, ma quale diverso *nomen iuris* della “nullità” radicale)<sup>147</sup>, oppure – quanto meno fino a prima della l. n. 15/2005 – alla “nullità” nel diritto amministrativo<sup>148</sup> o, ancora, alla “irregolarità” degli atti amministrativi e processuali<sup>149</sup>: tutte regole di invalidità (o di deroghe a regole dell'invalidità) di origine pretoria, non previste da nessuna disposizione espressa, ciononostante “viventi” ed operanti a pieno titolo nell'ordinamento; regole che poi lo stesso ordinamento – in un secondo momento – ha a volte provveduto a “canonizzare”, fornendone una formale copertura legale (come avvenuto per i regimi di “nullità” e “non annullabilità” di cui agli artt. 21-septies e 21-octies cit.).

Questo aspetto – la *genesì giurisdizionale di alcune importanti “regole” dell'invalidità* – oltre a toccare temi di teoria generale del diritto e di filosofia politica molto delicati su cui non è possibile in questa sede soffermarsi (il carattere “creativo” dell'opera dei giudici<sup>150</sup>), è ai nostri fini estremamente importante.

---

incidere sul relativo contenuto da parte del sottoscrittore rende – con riferimento a tale atto – tale interesse inesistente, dunque (ragionevolmente) non meritevole di tutela. Ma trattasi, a ben vedere, di una valutazione *tutta “interna” al settore tributario*, frutto di un bilanciamento tra l'interesse sotteso alla legalità del ruolo, *sub species* presenza della sottoscrizione (recessivo, perché inesistente) e l'interesse sotteso alla stabilità dell'atto, ossia la pronta riscossione del tributo (preponderante). Il riferimento all'art. 21-octies cit. sembra dunque costituire solo un *escamotage* motivazionale, volto ad evitare una più articolata e complessa spiegazione “assiologica” delle (sostanzialmente condivisibili) ragioni di simile decisione. Unico margine concesso è il valore *indiretto* della sottoscrizione del ruolo, quale cioè possibile “sintomo” della non riferibilità “a monte” dell'atto alla stessa amministrazione finanziaria, che però è onere del contribuente provare in modo convincente, anche attraverso altri elementi; aspetto che però attiene non alla “invalidità” dell'atto, ma – come evidenziato – alla sua eventuale “inesistenza giuridica”. Per ampi riferimenti giurisprudenziali, cfr. *retro*, par. 1.1., nota 15.

<sup>147</sup> Cfr. *retro*, par. 5.3.

<sup>148</sup> Cfr. *retro*, par. 5.1.

<sup>149</sup> Cfr. *retro*, par. 4.3.

<sup>150</sup> Sul rapporto tra interpretazione e “creazione” del diritto, si veda, per una chiara rassegna delle varie teorie, R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, in *Tratt. dir. civ. dir. comm.*, già diretto da A.

Se si accoglie l'idea che – al di là di quanto esplicitamente stabilito dalla legge – i giudici possano (seppur in concreto, *inter partes*) elaborare “nuove” forme di invalidità nel diritto tributario, ebbene si coglie l'importanza di uno studio dell'invalidità in tale settore e, soprattutto, dell'elaborazione di una teoria dell'invalidità *di tale settore*, in grado di emanciparsi dal tanto frequente, quanto inutile e fuorviante riferimento alla l. n. 241/1990.

Ma si può accogliere questa idea, la possibilità cioè di “creazione” pretoria di nuove forme di invalidità? Ha un qualche fondamento (non ideologico, ma) normativo nel nostro ordinamento? E come evitare, in questa opera, possibili arbitrii da parte dei giudici, certamente incompatibili con la loro soggezione “alla legge” e con la sovranità parlamentare? Chi scrive ritiene che ciò non solo sia possibile, ma addirittura – oggi – costituzionalmente opportuno. Si osservi quanto segue.

Innanzitutto, si deve osservare come parlare di “creazione” di nuove forme di invalidità da parte dei giudici, anche alla luce della casistica emersa in altri settori, sia tecnicamente erroneo e concettualmente fuorviante. *Tecnicamente erroneo* perché, ovviamente e come ben noto, i giudici in sede decisoria non possono creare “discipline” legali in senso proprio (ossia “disposizioni”: enunciati normativi generali ed astratti), bensì enucleare dall'ordinamento “norme”<sup>151</sup>: regole giuridiche da applicare al caso concreto e nei limiti dello stesso; *concettualmente fuorviante*, perché ciò che apparentemente – nel diritto giurisprudenziale “vivente” – sembrerebbe “creazione” (le virgolette sono d'obbligo) di nuove figure di invalidità ad opera dei giudici (esempi paradigmatici sono quelli della cd. “inesistenza” delle delibere assembleari e delle sentenze nel processo civile e penale)<sup>152</sup>, a ben vedere trattasi di null'altro che il frutto di una comune attività ermeneutica degli stessi. Essi procedono ad un adeguamento *in via interpretativa* delle regole di invalidità *positivamente sancite dal legislatore* alle specifiche “esigenze di giustizia” poste dal caso concreto; un adeguamento – ed è questa la particolarità – compiuto attraverso un ben preciso (e tutt'altro che ignoto) processo logico ed argomentativo, qual è il canone della cd. interpretazione “riduttiva” o “abrogante” (che dir si voglia)<sup>153</sup>.

Nell'esperienza giurisprudenziale dei molti settori emerge infatti come la rilevazione – o forse, più spesso, la *intuizione* – della (concreta) irragionevolezza del regime di invalidità fissato dal legislatore, per eccesso o per difetto,

---

Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, vol. I, t. 1, Milano, 1998, 99 ss.; *Id.*, *L'interpretazione dei documenti normativi*, *ibidem*, vol. II, Milano, 2004, 259 ss.

<sup>151</sup> Sulla distinzione tra “disposizione” e “norma”, la letteratura è sterminata: sul tema, per riferimenti, si veda R. GUASTINI, *Teoria e dogmatica delle fonti*, cit., 15 ss.; *Id.*, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 99 ss.

<sup>152</sup> Cfr. *retro*, par. 5.3.

<sup>153</sup> R. GUASTINI, *L'interpretazione dei documenti normativi*, cit., 163 ss.

conduca i giudici ad operare una “dissociazione” interna della fattispecie<sup>154</sup>; ad apprezzare cioè, implicitamente e forse inconsapevolmente, (i) da una parte, le disposizioni regolanti i singoli regimi di invalidità come “defettibili”<sup>155</sup>; (ii) dall’altra, e conseguentemente, a ritenere alcune circostanze del caso concreto (*rectius*: alcune peculiari “patologie” dell’azione giuridica) come “eccezioni implicite” alla disposizione, rispetto alle quali la “ragion d’essere” delle conseguenze *sostanziali* (efficacia giuridica) e/o *processuali* (termini e modalità dell’azione) del regime di invalidità, così come positivamente previste dalla legge, non si manifestano e, pertanto, si ritiene vadano concretamente “disapplicate”, secondo la nota massima bettiana *cessante ratione legis cessat et ipsa lex*<sup>156</sup>.

Come affermato, questo approccio all’invalidità da parte dei giudici appare a chi scrive non solo *possibile*, perché sempre confinato nell’ambito della ordinaria attività *interpretativa* di questi organi<sup>157</sup>, ma oggi perfino *costituzionalmente opportuno*. Non è il caso qui di soffermarsi sulla nota dottrina della cd. interpretazione “conforme” o “adeguatrice” a Costituzione, il cui obbligatorio e (infruttuoso) preventivo esperimento è oramai pacificamente richiesto come condizione di ammissibilità del giudizio incidentale di legittimità dinanzi alla Corte costituzionale<sup>158</sup>. Basti qui osservare come questa dottrina (che poi altro non è che una forma di interpretazione sistematica anche alla luce della Costituzione)<sup>159</sup>, coniugandosi con l’emancipazione del canone di “ragionevolezza” – quale autonomo parametro di costituzionalità delle leggi<sup>160</sup> – genera logicamente ed inevitabilmente *l’obbligo dei giudici comuni di*

<sup>154</sup> R. GUASTINI, *op. ult. cit.*, 163-164.

<sup>155</sup> Sulla “defettibilità” quale caratteristica non solo dei “principi”, ma anche delle “disposizioni”, si veda in special modo G. PINO, *Diritti e interpretazione. Il ragionamento giuridico nello Stato Costituzionale*, Bologna, 2010, 32 ss.; N. MACCORMICK, *Rhetoric and the Rule of Law. A Theory of Legal Reasoning*, Oxford, 2005, 240 ss.; P. CHIASSONI, *La defettibilità del diritto*, in *Materiali per una Storia della cultura giuridica*, 2008, 471 ss., spec. 491-494, 498.

<sup>156</sup> E. BETTI, *Interpretazione della legge e sua efficienza evolutiva*, in *Ius*, 1959, 197; sul senso poliforme di tale espressione, cfr. W. TWINING, D. MIERS, *Come far cose con regole*, Milano, 1990, 266-278.

<sup>157</sup> Ferma restando, ovviamente, la necessità che il giudice fornisca una *ragionevole e razionale giustificazione argomentativa* (i.e. motivazione) sia della “dissociazione” la fattispecie, sia dei termini di “disapplicazione” della “regola” positiva di invalidità in relazione alle circostanze poste dal caso concreto. Sull’interpretazione giuridica quale attività essenzialmente argomentativa, si veda R. ALEXY, *A Theory of Legal Argumentation. The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*, Oxford, 1991.

<sup>158</sup> A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2019, 233 ss., ove ampi riferimenti; P. PERLINGIERI, *Giustizia secondo Costituzione ed ermenutica. L’interpretazione c.d. adeguatrice*, in P. Femia (a cura di), *Interpretazione a fini applicativi e legittimità costituzionale*, Napoli, 2006, 1 ss.

<sup>159</sup> P. PERLINGIERI, *op. ult. cit.*, 61 ss.

<sup>160</sup> Sul canone di “ragionevolezza”, si vedano in special modo i contributi di G. SCACCIA, *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000; A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001; L. D’ANDREA, *Ragionevolezza e legittimazione del sistema*, Milano, 2005; F.

*ri-condurre ogni disposizione entro il canone della (propria) ragionevolezza*. Di interpretarle ed applicarle al caso concreto – pur *ictu oculi* testualmente riconducibile alla disposizione – se e solo se le “esigenze di giustizia” che quel caso solleva corrispondono alle “esigenze di giustizia” che la disposizione intende soddisfare (dunque alla sua *ratio*)<sup>161</sup>. In caso contrario, se ne darebbe una applicazione irragionevole o irrazionale, si fornirebbe una soluzione giuridica ad un problema diverso da quello che essa (soluzione) implicitamente presuppone e che, quindi, ne rappresenta la ragion d’essere *oggettiva*. Una simile eventualità, come esattamente osservato in dottrina<sup>162</sup>, non è certamente conforme alla logica informatrice della nostra Costituzione e dell’ordinamento giuridico nel suo complesso, del quale il principio di ragionevolezza rappresenta oramai principio di *moralità interna*<sup>163</sup>.

Ebbene, ciò sembra imporsi anche alle discipline positive di invalidità eventualmente presenti nella legislazione. Di esse si può quindi ritenere che non vada data applicazione (vadano cioè *concretamente* “disapplicate”) se e nella misura in cui le regole in esse contenute (sostanziali e/o processuali), in relazione al concreto modo di configurarsi della “patologia” giuridica, appaiano *latu senso* “irragionevoli”. Ed in questa ottica – si ribadisce: forse inconsapevolmente – hanno operato i giudici nei vari settori del diritto, laddove dinanzi alle eccessive o insufficienti conseguenze di un determinato regime positivo hanno preferito optare per una “disapplicazione” dello stesso sotto qualche aspetto (ad es., in ordine alla rilevabilità d’ufficio o alla sanabilità del vizio o alla prescrittibilità della relativa azione, ecc...), onde ricondurre la “reazione” dell’ordinamento alla “patologia” entro i confini della “ragionevolezza”, ossia della sua “accettabilità” inter-soggettiva.

Sul punto, occorrono alcune piccole, ama fondamentali precisazioni. Anche perché talvolta un simile approccio “creativo” dei giudici può disorientare, se non spaventare, il giurista più tradizionalista, legato ad una ben precisa cultura giuridica, quella “gius-positivista” ed “analitica”, ancora ben presente tra molti studiosi ed operatori del diritto.

## 7.2. (segue): i limiti (teorici e pratici) all’opera “correttiva” degli interpreti

In primo luogo, va osservato che quest’opera “correttiva” dei giudici, per non essere stigmatizzata, implica (oltre ad una valorizzazione del principio

---

MODUGNO, *La ragionevolezza nella giustizia costituzionale*, Napoli, 2007; M. LA TORRE, *Sullo spirito mite delle leggi. Ragione, razionalità, ragionevolezza*, Napoli, 2012.

<sup>161</sup> V. DE OTO, *Interpretazione abrogante, abrogazione tacita e incostituzionalità per irragionevolezza*, in P. Femia (a cura di), op. cit., 239 ss., spec. 261-263.

<sup>162</sup> P. PERLINGIERI, *op. cit.*, 65.

<sup>163</sup> M. LA TORRE, *op. cit.*

di “ragionevolezza”, anche e soprattutto) l’accettazione della cd. dottrina dell’interpretazione “adeguatrice”, cui si è detto e che ne rappresenta l’implicita premessa logica ed operativa. La quale è – per l’appunto – non una teoria, ma una *dottrina*; ossia esprime non un modo di *essere* dell’ermeneutica giudiziaria, ma una *direttiva metodologica* (un *dover essere*) storicamente *imposta* dalla Corte costituzionale ai giudici comuni e che – si osservi – è fondata su una ben precisa opzione *politica* circa il ruolo che essi (giudici) devono rivestire in uno Stato costituzionale e, conseguentemente, circa i termini che il controllo di costituzionalità delle leggi deve oggi assumere (da accentrato a diffuso): lo svolgere, anch’essi, il compito di “custodi” della Carta fondamentale, con potere *e dovere* di intervenire sulla legislazione, in termini restrittivi o estensivi, ove a quest’ultima non conforme, ancorché con efficacia solo *inter partes*. Chiaro dunque che chi non ne accetti i postulati *ideologici* – implicitamente accogliendo l’idea, o meglio l’opposta *ideologia* (o mitologia?)<sup>164</sup>, dei giudici “bocca della legge” – mai potrà ammettere una simile modo di operare dei giudici, e questo non solo in relazione ai regimi di invalidità, ma in genere.

È poi altrettanto vero che il suddetto approccio operativo dei giudici, se ammesso, giustamente sollecita un interrogativo: in questa opera di “ragionevole disapplicazione” (in genere e, per quanto qui d’interesse) dei regimi di invalidità, il giudice incontra dei limiti o si apre per lui – pur limitatamente al caso concreto – spazio per (discutibilissime, se non inaccettabili) soluzioni *arbitrarie*? Va osservato, per inciso, che questa è l’obiezione (il timore?) che normalmente viene opposta dinanzi all’ammissibilità di una attività “creativa” dei giudici sul fronte dell’invalidità. Ebbene, sia consentito osservare che tale obiezione – pur pertinente – a ben vedere si rivela infondata.

La concreta “disapplicazione” della disciplina ad opera del giudice (*i.e.* la “dissociazione” della fattispecie con identificazione di “eccezioni implicite”), sebbene ne presupponga una minore pregnanza, tuttavia *non può mai prescindere del tutto dal dato testuale*. Se la lettera della disposizione che regola il regime di invalidità (come qualunque altra disposizione) appare inequivoca (ad es., nel senso di includere senza ombra di dubbio una fattispecie particolare, ben identificata), ne risulta infatti concretamente impossibile una qualsivoglia “riduzione” (tesa ad escludere quella fattispecie in funzione “adeguatrice” a “ragionevolezza”). In tal caso, l’unica via percorribile dal giudice, ove sia “sensibile” all’irragionevolezza del risultato applicativo, è eccipere l’illegittimità costituzionale della disposizione dinanzi alla Corte costituzionale (con eventuale accoglimento della questione, totale o parziale, con effetto *erga omnes*). In altre parole, i concreti margini di una “disapplicazione” della regola

<sup>164</sup> P. GROSSI, *Mitologie giuridiche della modernità*, Milano, 2007.

o disciplina dell'invalidità dipendono – per così dire – pur sempre dal *grado di dettaglio della legge*: tanto più dettagliata e specifica nell'indicazione delle cause e degli effetti connessi alle “patologie” dell'agire giuridico è la legge, tanto più sarà complesso per il giudice compiere e giustificare in modo credibile la sua opera di “dissociazione” (e diversificazione) dei regimi di invalidità. *Non ogni “ragionevole adeguamento” della disciplina dell'invalidità al “vizio” è consentito al giudice, ma solo quello che la lettera della legge credibilmente permette*<sup>165</sup>.

Ciò chiarito, va tuttavia dato atto di come nella maggior parte dei settori, ed anche in quello tributario, le disposizioni che si occupano di invalidità siano *tendenzialmente ampie ed indeterminate*, “vaghe” sia nell'indicazione delle fattispecie (cause) di invalidità, sia nell'indicazione degli effetti (sostanziali e/o processuali) delle stesse. Se questa tendenziale “vaghezza” consente – ed ha consentito storicamente – alla giurisprudenza di contribuire alla specificazione ed alla articolazione dei vari sistemi (e sotto-sistemi) di invalidità, essa nel contempo pone un'ulteriore domanda, sempre connessa all'esigenza di evitare scelte arbitrarie da parte dei giudici: è possibile stabilire quando una “riduzione-disapplicazione” del regime è “ragionevole”? Vi sono parametri *oggettivi* di “ragionevolezza”, ricavabili dalla legge o dall'ordinamento giuridico e non legati a valutazioni prettamente ideologiche e soggettive del giudice?

La “ragionevolezza”, come noto, è un canone neutro, vuoto di contenuto, formale e non sostanziale. Esso non indica gli scopi di una disciplina, ma solo direttive metodologiche volte a consentirne il raggiungimento e, eventualmente, il bilanciamento con altri scopi in conflitto. Parafrasando una felice espressione di Robert Spaemann, potrebbe dirsi che – come la coscienza – anche la ragione “non è un oracolo, ma un organo”. Non ci dice *cosa* fare, ma *come* fare ciò che (a monte) abbiamo arbitrariamente scelto di fare.

Ebbene, in questa prospettiva, ammettere che il giudice – secondo “ragionevolezza” – possa “disapplicare”, in qualche suo aspetto, una regola di invalidità posta dal legislatore appare inopportuno, se non pericoloso. Ben potrebbe infatti egli, celandosi proprio dietro lo schermo della (apparentemente neutrale) “ragionevolezza”, compiere valutazioni in *latu senso* “politiche” sulle conseguenze cui far soggiacere un atto o una attività giuridica “viziata”<sup>166</sup>. Valutazioni in linea di principio riservate al legislatore.

Anche questo timore va tuttavia ridimensionato. La situazione per il giudice è infatti più “vincolata” di quanto possa apparire ad un primo sguardo. La “ragionevolezza” della scelta di “disapplicare” concretamente una disciplina al caso di specie, in quanto operante attraverso il modulo

<sup>165</sup> Sul punto, cfr. V. DE OTO, *op. cit.*, 263.

<sup>166</sup> Sui timori che la “ragionevolezza” diventi il *passé partout* di giudizi politici soggettivi del giudice, si veda, seppur nel contesto della giurisprudenza della Corte di giustizia, G. TESAURO, *La ragionevolezza nella giurisprudenza comunitaria*, Napoli, 2012, 44-45.

dell'interpretazione "riduttiva", è strettamente ed inscindibilmente connessa alla *ratio* del regime *legislativo* di invalidità da "ridurre" (da "disapplicare"). La "dissociazione-disapplicazione" può cioè ammettersi e giustificarsi se e solo se – come accennato – questa *ratio*, limitatamente al caso di specie, *non abbia ragion d'essere, per eccesso o per difetto*.

La disciplina *legale* dell'invalidità fissa cioè un vincolo *oggettivo* ed *ineliminabile* nei confronti del giudice, parametro cui raffrontare le diverse "patologie" dell'azione giuridica e capire se ed in che misura – e sotto quale aspetto (sostanziale e/o processuale) – la normativa legale appaia "inadeguata", dunque suscettibile di (doverosa) "disapplicazione". Per l'appunto: *cessante ratione legis cessat et ipsa lex*.

Il che – chiaramente – non esclude che talvolta sia estremamente complesso identificare la *ratio* di un determinato regime di invalidità, questa costituendo frutto del bilanciamento tra *legalità* dell'agire giuridico e *certezza-stabilità* dei rapporti ossia (più esattamente) degli *interessi e valori ad essi specificamente sottesi*, soprattutto se ove ci si collochi in un contesto legislativo *silente* in ordine alle "regole" di invalidità. Esempi paradigmatici sono, in specie, quelli dei cd. vizi dell'attività istruttoria e delle garanzie del contribuente in sede di verifica, situazioni nelle quali la legge identifica in modo chiaro ed indubitabile la morfologia del procedimento, senza però espressamente indicare le conseguenze delle eventuali relative "patologie"; conseguenze tratte ("create"?) dalla giurisprudenza sulla base di una considerazione e ponderazione dei vari interessi in gioco<sup>167</sup>. Un simile approccio "creativo" ben potrebbe dunque assumersi in relazione al problema della esistenza, nel settore tributario, di ipotesi di "nullità" in senso stretto.

Il che consente ora di definire meglio l'itinerario della successiva ricer-

<sup>167</sup> In tale frangente, la giurisprudenza – sposando in linea di principio l'idea della "inutilizzabilità" del mezzo di prova illegittimamente acquisito, ed adottando un posizione meno "granitica" rispetto alla dottrina – ha valutato di volta in volta la praticabilità di tale soluzione in ragione del "valore" degli interessi concretamente coinvolti e della loro relazione *assiologica*: bilanciando cioè lo specifico interesse leso dal vizio, da un lato, con l'interesse alla effettiva percezione dei tributi, in quanto costituzionalmente coperto (art. 53 Cost.). Da qui la conseguenza dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite viene predicata solo in relazione ai vizi istruttori idonei a ledere interessi del contribuente dotati di rango costituzionale, come nel caso di accesso al domicilio del contribuente non autorizzato o non adeguatamente motivato dal Procuratore delle Repubblica, in quanto lesivo della libertà domiciliare (art. 14 Cost.). Viceversa, nessuna conseguenza sul piano della "invalidità" (in quanto le violazioni qui considerate si ritengono lesive di interessi del contribuente non costituzionalmente protetti) si genera nei casi di: violazione del termine di permanenza dei verificatori ex art. 12, co. 5 l. n. 212/2000; di rifiuto dei verificatori di esaminare i documenti contabili presso i locali del professionista, invece che presso i propri uffici ex art. 12, co. 3 l. n. 212/2000; di indagini finanziarie non autorizzate; di legittima acquisizione di mezzi di prova di origine illecita (come nel caso della cd. Lista Falciani): per ampi riferimenti di giurisprudenza, cfr. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 327 ss.

ca, che sarà scandito attraverso due questioni, la prima di ordine *processuale*, la seconda *sostanziale*: (a) se e fino a che punto possa ammettersi all'interno del sistema del processo tributario, per come oggi disciplinato, una "azione di nullità" propriamente detta ed in che senso possa essere declinata; (b) quali "patologie" dell'azione impositiva possano concretamente considerarsi "meritevoli" di un simile e più incisivo trattamento.

## 8. L'azione di "nullità" in senso stretto nel settore amministrativo e tributario come "deroga" alla definitività dell'atto, dunque come possibilità di ricorso oltre i normali termini decadenziali di impugnazione

Quanto alla prima questione, tradizionalmente, nel diritto civile (settore nel quale si è soliti collocare il modello *dogmatico* di "nullità" ed "annullabilità"), la contrapposizione tra "annullabilità" e "nullità" si manifesta sotto tre diversi aspetti: (i) sul versante *sostanziale*, tra efficacia dell'atto immediata, ma precaria, della prima ed inefficacia *ab origine* della seconda; (ii) sul versante *processuale*, tra rilevabilità del vizio solo su istanza della parte che vi ha interesse della prima e rilevabilità d'ufficio; nonché (iii) tra prescrizione o decadenza dell'azione di "annullamento" ed "imprescrittibilità" (o assenza di termini decadenziali) dell'azione di "nullità"<sup>168</sup>.

Ebbene, se certamente l'"annullabilità" nel diritto amministrativo e tributario riflette *grosso modo* il regime di "annullabilità" civilistica – ma con ben altro fondamento<sup>169</sup> e valenza sistematica (rappresentandone infatti il regime di invalidità "ordinario")<sup>170</sup> – la "nullità", in tali settori, si contrappone alla "annullabilità" in termini molto diversi da quanto avviene nel diritto civile. Sotto questo aspetto, l'unico vero (possibile) punto di scollamento sembra infatti riguardare solo il terzo aspetto, i primi due rappresentandone null'altro che lo "sfondo" ovvero la naturale conseguenza. Si osservi quanto segue.

Innanzitutto, esattamente si è rilevato come parlare di "inefficacia *ab origine*" degli atti amministrativi ed impositivi – anche se qualificabili come propriamente "nulli" – non abbia molto senso. Qualunque sia il vizio dell'atto, ancorché "di nullità" in senso stretto, l'atto infatti si presta *comunque* ad essere "eseguito" dall'amministrazione, manifestando così pur sempre una

<sup>168</sup> Cfr. A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, 50<sup>a</sup> ed., a cura di G. Trabucchi, Milano, 2022, 159 ss.

<sup>169</sup> Cfr. *retro*, nota 73.

<sup>170</sup> Nel diritto civile, è la "nullità" che – in quanto (anche) "virtuale", ossia legata alla generica violazione di ogni norma imperativa – si pone come regime di invalidità "di default", operante salvo la possibilità di applicare altri regimi "speciali": cfr. A. TRABUCCHI, *op. ult. cit.*, 156.

qualche efficacia giuridica *sostanziale*, ancorché “precaria” (suscettibile di essere “rimossa” o “elisa” tramite l’impugnazione e l’annullamento dell’atto da parte di un giudice o dell’amministrazione in sede di autotutela)<sup>171</sup>. Ma anche ove ci si premuri di (i) distinguere tra effetti giuridici “primari” (o di “accertamento”) e “secondari” (o di “riscossione”)<sup>172</sup> e di (ii) riferire solo ai primi la condizione di “inefficacia originaria” degli atti impositivi “nulli”, intendendola conseguentemente nel senso di *incapacità dell’atto a consolidare, rendendola “definitiva”, la “fotografia” del presupposto impositivo per come da essa fissato nella sua dimensione qualitativa e quantitativa*<sup>173</sup>; anche in tal caso, essa finisce per assumere una connotazione esclusivamente *processuale*, di mera “imprescrittibilità” (*rectius*: non soggezione a termini di decadenza) del potere di impugnazione del contribuente. Escludere che la pretesa consacrata in un atto (comunque eseguibile) possa consolidarsi, altro non significherebbe infatti che consentire l’impugnazione (e l’eventuale annullamento) *senza limiti temporali*<sup>174</sup>.

Quanto alla rilevabilità d’ufficio, il discorso può limitarsi ad evidenziare come, con tale espressione, si intenda il potere-dovere del giudice di tener conto ai fini della sua decisione anche di fatti che (pur sempre *allegati* e “*visibili in atto?*”) non siano stati oggetto di esplicita domanda o eccezione da parte delle parti processuali; non vi sia stata cioè richiesta di legare la decisione (anche) a tali fatti. Ebbene, questa osservazione – se proiettata sul processo tributario – rende il problema della rilevabilità d’ufficio dei possibili

<sup>171</sup> In tal senso, da ultimo, M. DELSIGNORE, *L’ordinaria rilevanza dell’atto nullo*, in *Dir. amm.*, 2015, 855; nonché S. ZAGÀ, *Il regime effettuale delle invalidità nel sistema tributario, tra inefficacia ab origine ed efficacia precaria*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura della Fondazione A. Uckmar, ed. provv., s.d. (ma 2016), vol. II, 980 ss., ove per ulteriori riferimenti.

<sup>172</sup> Cfr. *retro*, par. 6.3.

<sup>173</sup> Nello stesso senso, F. TESAURO, *Istituzione di diritto tributario*, 1, cit., 73.

<sup>174</sup> Questa considerazione appare perfettamente coerente con il modo di intendere, in chiave prettamente *processuale*, la cd. “definitività” degli atti impositivi non tempestivamente impugnati. Dobbiamo infatti considerare che “annullabilità” dell’atto (intesa quale regime di invalidità “ordinario” dell’atto impositivo) e “definitività” dell’atto (non impugnato) costituiscono due facce della stessa medaglia, la seconda rappresentando l’effetto sul versante *processuale* della prima; o meglio: la traduzione processuale della scelta del legislatore di stabilire – nel bilanciamento tra legalità, certezza e stabilità del rapporto tributario – un limite temporale al potere di impugnazione del contribuente. Che essa abbia connotazione *solo processuale* (e non anche sostanziale) è confermato dal fatto che trattasi di una “stabilità” *relativa*, potendo l’atto viziato ancorché definitivo comunque essere annullato in sede di autotutela da parte della stessa amministrazione (in tal senso, si veda ampiamente G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 495 ss., spec. 502-503; *Id.*, *Contributo allo studio dell’atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, I, 278; *Id.*, *Sull’integrazione dell’accertamento per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, 905; A. FANTOZZI, *Gli schemi teorici di attuazione del prelievo*, cit., 457 ss.; nonché, pur partendo da altra prospettiva, P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 772). In questa prospettiva, l’inefficacia *ab origine* dell’atto impositivo “nullo” – quale inattitudine al consolidamento degli effetti – si risolve nella “imprescrittibilità” dell’azione.

vizi di “nullità” in senso stretto *in sé* un falso problema. Da un lato, infatti, come detto, occorre pur sempre che i fatti espressivi del vizio (di merito, del procedimento, dell’atto o della sua esternazione)<sup>175</sup> siano *allegati* dalla parte interessata e *visibili* al giudice<sup>176</sup>, e tale allegazione può avvenire solo in sede di ricorso o in sede di integrazione dei motivi di ricorso (art. 24, co. 2 d.lgs. n. 546/1992); dall’altro, e di conseguenza, il problema si riverbera sul termine di proposizione del ricorso, *ergo* sulla “imprescrittibilità” dell’azione di nullità, quale deroga alla “definitività” dell’atto.

L’interrogativo circa la ammissibilità (anche solo teorica) una azione di “nullità” propriamente detta nel settore tributario finisce quindi per risolversi essenzialmente in una indagine circa la possibilità di riscontrare (*rectius*: sostenere con argomenti giuridici e sistematici) possibili “deroghe” implicite al termine di impugnazione degli atti impositivi. Solo ove vi fossero *de iure condito* margini testuali o sistematici per consentire *astrattamente* una simile operazione, allora potrebbe porsi il problema se – e quali siano – vizi che *concretamente* possano giustificare tale “deroga”.

### 8.1. (segue): i margini di ammissibilità di una azione di “nullità” nell’ordinamento tributario vigente

Ebbene, un simile interrogativo sembra doversi risolvere – sì – *de iure condito*, ma in una prospettiva *sistematica*. Non sembra cioè risolutivo il riferimento (isolato) all’art. 21 d.lgs. n. 546/1992 al fine di escludere tale azione, come invece sembra ritenere la Cassazione<sup>177</sup>. Una simile argomentazione appare infatti tanto immediata quanto fragile, e ampiamente superabile attraverso altre strade.

Innanzitutto, come dimostrato dall’esperienza di altri settori<sup>178</sup>, anche di

<sup>175</sup> La procedimentalizzazione dell’attività amministrativa e la sua necessaria “legalità” (art. 97 Cost.; art. 1 l. n. 241/1990) impongono all’amministrazione procedente non solo di giungere ad una decisione “corretta”, ma anche di farlo nel rispetto delle regole procedurali a ciò preposte. Le violazioni “di merito” che in tal caso possono manifestarsi (suscettibili di convertirsi in “motivi” di ricorso) comprendono quindi non solo vizi cd. “sostanziali” (riguardanti la situazione giuridica soggettiva oggetto di accertamento giudiziale), ma anche vizi cd. “formali”, attinenti non propriamente alla decisione (al suo contenuto), ma alla “legittimità” di quest’ultima, ossia al modo in cui essa si è *formata* (vizi del procedimento), al modo in cui essa è *espressa* (vizi formali dell’atto), ed al modo in cui essa è *esternata* (ad esempio, vizi di notifica).

<sup>176</sup> Sotto questo aspetto, appare quindi razionale e corretto escludere la rilevanza d’ufficio del “vizio di delega”, così come di ogni altro “vizio del sottoscrittore” (inerente alla sua posizione nell’organizzazione pubblica), come appunto sancito dall’art. 61, comma 2 d.p.r. n. 600/1973.

<sup>177</sup> In tal senso, cfr. la giurisprudenza citata *retro*, par. 1.1.

<sup>178</sup> In special modo, in relazione all’elaborazione della categoria (pur impropriamente definita) di “inesistenza”, nonché alle forme di “nullità” in senso stretto dell’atto amministrativo, di matrice pretoria *ante* l. n. 15/2005: sul punto, cfr. *retro*, par. 5.3.

tale disposizione potrebbe tentarsi una lettura *teleologicamente orientata*, verificando – per così dire – *fin dove le ragioni della “definitività” dell’atto non impugnato (imprese nel termine decadenziale di impugnazione) cessano di essere “ragionevoli”, rendendo giustificabile una tutela senza limiti temporali della “legalità” del prelievo.*

In fondo, se accettiamo l’idea che ogni regime di invalidità esprima un “equilibrio” tra principi di *legalità* e di *certezza-stabilità* dei rapporti giuridici (ed agli interesse particolari di ogni settori ad essi sottesi), e che il sancire a certe condizioni la “definitività” dell’atto altro non è che la “traduzione” in chiave *processuale* di una scelta normativa che mostra di dar priorità assiologica a questi ultimi interessi ed esigenze (certezza-stabilità); ebbene, allora non può escludersi che, in alcune circostanze *concrete ed eccezionali*, la soluzione di compromesso prefigurata in via *generale ed astratta* dall’ordinamento (nei settori amministrativo e tributario, la “annullabilità” dell’atto) possa rivelarsi sproporzionata ed irragionevole e meriti di non trovare spazio; che possa cioè tentarsi una interpretazione “restrittiva” dell’art. 21 d.lgs. n. 546/1992 che ne escluda l’operatività ove – si badi: pur sempre solo *concretamente*, nel *singolo caso* all’attenzione del giudice – l’interesse sostanziale sotteso alla norma violata, manifestatosi nel “vizio”, possa ragionevolmente considerarsi prevalente.

Si osservi come una simile opera non configgerebbe con le prerogative “politiche” del legislatore, rientrando anzi a pieno titolo nella legittima attività ermeneutica del giudice, il quale – scegliendo di porre al di fuori del perimetro di applicazione dell’art. 21 cit. situazioni “patologiche” per le quali un termine di impugnazione appare (alla luce degli interessi e dei principi informatori del settore tributario) irragionevole – altro non farebbe che *applicare proprio tale disposizione*, ma sulla base – come detto<sup>179</sup> – di quel canone di interpretazione cd. “*riduttiva*” o “*abrogante*”, dunque semplicemente valorizzandone la *ratio* rispetto alla lettera ed in coerenza con la generale esigenza di “ragionevolezza” costituzionalmente imposta.

Va tuttavia dato atto di come tale strada possa risultare, in una sua ipotetica ed *incondizionata* proiezione processuale altrettanto irragionevole. Consentire al contribuente una impugnazione dell’atto “nullo” (*rectius*: in relazione ai presunti vizi “di nullità” in senso stretto) *senza alcun limite temporale*, anche a distanza di moltissimi anni, rischia infatti di frustrare *in modo sproporzionato* l’interesse alla certezza del prelievo, il quale potrebbe meritare – sì – una compressione, in favore della legalità, ma pur sempre non illimitata<sup>180</sup>. Ed allora occorre verificare se vi siano altre e più accettabili vie di ingresso nel settore tributario dell’azione di “nullità”.

<sup>179</sup> Cfr. *retro*, par. 7.2.1.

<sup>180</sup> In tal senso, anche con riferimento al settore tributario, cfr. M. DELSIGNORE, *op. cit.*, 871 ss., il quale proprio in tale ottica giustifica la tendenziale convergenza tra regime di “annullabilità” e regime di “nullità” degli atti amministrativi, realizzatasi con l’introduzione dell’art. 31, comma 4 cod. proc. amm.

Se tralasciamo la possibilità di far valere il vizio di “nullità” attraverso l’impugnazione di un atto successivo (iscrizione a ruolo e cartella di pagamento)<sup>181</sup>, soluzione condivisibile, ma oramai inattuale a seguito dell’introduzione dell’accertamento cd. “esecutivo”, una via percorribile potrebbe essere quella di garantire al contribuente, dinanzi a “patologie” qualificabili in termini di “nullità”, *il diritto al rimborso di quanto da lui già versato anche a fronte dell’avvenuto consolidamento dell’atto*.

È – questa – una soluzione in realtà già sperimentata nel nostro ordinamento in relazione ai “costi da reato” e – si noti – seppur non espressamente prevista, pacificamente enucleata in via interpretativa dall’art. 14, comma 4-*bis* l. n. 537/1993. Ove infatti, al recupero a tassazione di tali costi da parte del Fisco faccia seguito il proscioglimento da parte del giudice penale (per motivi diversi dalla prescrizione), si ritiene che il contribuente possa chiederne il rimborso anche laddove egli “abbia prestato acquiescenza all’atto impositivo o sia pervenuto alla composizione stragiudiziale della pretesa ivi enunciata o il Giudice tributario ne abbia definitivamente statuito la fondatezza e la liceità”; ossia, come limpidamente rilevato in dottrina, “il diritto al rimborso sussiste pur se ricorrono le circostanze che, secondo le vigenti disposizioni tributarie, escludono la ripetizione di quanto versato dal soggetto passivo a fronte dell’atto di accertamento notificatogli”<sup>182</sup>.

Un tale approccio fornirebbe un duplice vantaggio sistematico. Da una parte, non stravolgerebbe il sistema del processo tributario, limitandosi – in ultima analisi – a “convertire” una (*in ipotesi cronologicamente illimitata*) azione avverso l’atto impositivo propriamente “nullo” in una azione di restituzione dell’eventuale imposta in base ad esso già versata; dall’altro, proprio l’operatività della disciplina in materia di rimborsi – in quanto soggetta a precisi termini decadenziali e di prescrizione – eviterebbe l’eccesso di una azione priva di qualsivoglia limite temporale, assicurando comunque una *dead-line* in grado di garantire anche all’amministrazione un minimo di certezza e stabilità del rapporto. Ovviamente, fintantoché l’atto affetto da “nullità” è ancora impugnabile, per ragioni di economicità sia amministrativa che processuale, unica via di tutela sarà quella ordinaria (azione di annullamento). Ma esistono ipotesi in cui possa predicare una simile forma di “nullità” in senso proprio?

<sup>181</sup> In tal senso, M. BASILAVECCHIA, *La nullità*, cit., 361; S. ZAGÀ, *Le invalidità*, cit., 49; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 73.

<sup>182</sup> Così, F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del “doppio binario” nei rapporti tra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 45-46, ed in tal senso la prassi dell’amministrazione finanziaria: cfr. circ. Agenzia delle entrate n. 32/E del 3 agosto 2012, *sub* par. 2.5., menzionate dall’Autore.

## 9. L'evoluzione delle procedure di accertamento del tributo: la moltiplicazione delle occasioni di "definizione" della pretesa e la posizione del contribuente

Occorre partire da un dato di fatto storico, indiscutibile, e sul quale si deve oggi riflettere attentamente e senza pregiudizi: l'implementazione, nel nostro ordinamento tributario, di una serie di istituti e procedure *lato sensu* "concordatarie"<sup>183</sup>.

Ci si vuol qui riferire, innanzitutto, all'accertamento con adesione, procedura oramai a carattere generale (d.lgs. n. 218/1997); alla "mediazione" tributaria (art. 17-*bis* d.lgs. n. 546/1992), alla "conciliazione giudiziale", alla "transazione fiscale" (art. 182-*ter* l. fall.), nonché, secondo ampia parte della dottrina, ad alcune forme di "interpello" ed alle varie possibilità di "ravvedimento operoso" previste dalla legge (art. 13 d.lgs. n. 472/1997), con riflessi anche sul fronte penale (artt. 13 e 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000)<sup>184</sup>.

Ora, anche prescindendo dal problema della natura giuridica di tali istituti *singolarmente* considerati (se ed in che misura ciascuno di essi possa apprezzarsi quale "modulo consensuale" di attuazione del prelievo *secundum legem* ovvero quale istituti propriamente "transattivi"), certamente la *compresenza* di essi nel sistema ha determinato una *diversificazione delle occasioni e delle possibilità di "definizione" della pretesa*, rispetto alla quale il contribuente è – giocoforza – chiamato ad una scelta, spesso entro termini ristretti.

Ogni opzione ovviamente presenta vantaggi e svantaggi, secondo molteplici graduazioni e sotto vari profili, e secondo una logica sostanzialmente incentrata sulla "concessione" *ex lege* di un maggiore "sconto" sulle sanzioni, quanto prima si "rinuncia" alla facoltà di *contraddire* (i.e. di difendersi e tentare di dimostrare l'infondatezza o l'illegittimità della pretesa) con l'amministrazione, nel procedimento (è il caso dell'acquiescenza) ovvero nel processo (è il caso dell'accertamento con adesione, della mediazione e della conciliazione giudiziale)<sup>185</sup>, e/o quanto prima si decide di adempiere al debito fiscale (è il

<sup>183</sup> Per una sintesi di tale evoluzione, si rinvia, anche per riferimenti bibliografici, agli Autori citati retro, par. 1.2, nota 18.

<sup>184</sup> Sul tema, si veda, ampiamente, M. PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 3/2014, 679 ss.; V. MASTROIACOVO, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 143 ss.; G. MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 589 ss.; *Id.*, "Tax compliance" e sanzioni tributarie, in *Rass. trib.*, 2017, 751 ss.; G. MARINO, *La metamorfosi della sanzione amministrativa tributaria: dalla teoria della afflittività alla pratica della premialità (nell'insegnamento di Giuseppe Dragonetti)*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, I, 1150 ss.

<sup>185</sup> Per considerazioni in tal senso, F. PEPE, *Gli effetti "premiali" delle nuove fattispecie dell'adesione: alcune riflessioni "a caldo" in tema di sanzioni tributarie ed istituti fiscali "concordatari"*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 473 ss., spec. 475, ove si evidenzia come l'abbattimento *ex lege* delle sanzioni amministrative tributarie (previsto, dagli artt. 2, comma 5, 5, comma 1-*bis*, 5-*bis*, comma 3 e 15 d.lgs. n. 218/1997

caso delle forme di ravvedimento operoso). Ebbene, colta in questa prospettiva, la fase di attuazione del tributo sembra “colorarsi” – si badi: *nel suo complesso* – di una logica *lato sensu* “transattiva”. La scelta in ordine al “se” ed al “come” definire la controversia con il fisco finisce infatti per dipendere da una *valutazione di “opportunità” in termini di “costi/benefici” delle parti*, compiuta in vista di *finalità diverse*<sup>186</sup> ed operata soppesando, di volta in volta ed in concre-

e dall’art. 48, comma 6 d.lgs. n. 546/1992) possa considerarsi, sostanzialmente, il “prezzo” che contribuente e il fisco devono “pagare” – rispettivamente – per accedere o evitare il contraddittorio tra loro. Sul punto, si veda altresì F. BATISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell’accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, n. 17/2009, 1380; D. STEVANATO, A. CARINCI, T. TASSANI, *La riduzione delle sanzioni per adesione ai verbali indebolisce la deterrenza dei controlli?*, in *Dialoghi*, n. 3/2009, 263; M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all’invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 965 ss.; in senso contrario, R. LUPI, *Definizione dei verbali, sanzioni e teoria dell’evasione*, in *Dialoghi*, n. 5/2009, per il quale la propensione all’evasione dipenderebbe non tanto dall’entità della sanzione, quanto soprattutto dalla “rigidità” della struttura produttiva e/o dalla “posizione” del contribuente (*business to business, business to consumer o consumer to consumer*), in quanto fattore determinanti la “visibilità giuridica” dei flussi di ricchezza.

<sup>186</sup> Come altrove osservato (si veda, F. PEPE, *Gli effetti “premiali”*, cit., 478 ss.), la graduazione degli effetti “premiali” in funzione della *minor partecipazione* del contribuente sembra fondarsi sull’idea per cui l’azione di contribuente e di amministrazione (e dell’eventuale interazione dialettica tra loro) non sarebbe una (comune) volontà di determinare la “giusta imposta”, bensì *il perseguimento di due obiettivi oggettivamente diversi*. (i) per il contribuente, la *minimizzazione di una entità “lorda”*, ossia la maggior imposta al lordo di sanzioni, interessi ed accessori; (ii) per il fisco, la *massimizzazione di un entità “netta”*, ossia il *quantum* complessivo accertato, sanzioni ed interessi compresi, *al netto dei “costi di gestione” del prelievo* (sia di accertamento e di riscossione, in termini finanziari). Senza questo assunto di fondo l’intera disciplina delle fattispecie di adesione e “premiali” risulterebbe del tutto *irrazionale ed ineffettiva* e destinata a restare “lettera morta”: perché infatti operare – si osservi: a fini “incentivanti” – sull’entità delle *sanzioni* se la scelta del contribuente di aderire o meno dipendesse *solo* dall’esigenza di definire “correttamente” *l’imposta*? Se così fosse, l’ammontare delle prime sarebbe del tutto ininfluenza. E soprattutto: perché premiare maggiormente l’acquiescenza “acritica” ad una eventuale determinazione *unilaterale* del presupposto impositivo? Se obiettivo del fisco fosse *solo* individuare la “giusta imposta” (ossia: costi quel che costi!), si sarebbe dovuta favorire la più ampia “partecipazione” del contribuente all’accertamento, non semplicemente la sua *più celere* definizione. Ebbene, questa *diversità di “obiettivi”* tra contribuente e fisco (che sembra emergere dal *quadro complessivo* degli istituti qui considerati) porta inevitabilmente a ritenere che le parti facciano un “uso” in senso “transattivo” di tali istituti. Come mostrato dagli studiosi di teoria generale del diritto, un contraddittorio può infatti portare ad un’applicazione “giusta” della legge – ossia ad una ricostruzione (con maggior probabilità) “vera” dei fatti e ad una interpretazione (quanto più) “corretta” e “ragionevole” della normativa – se e solo se, oltre a sussistere una serie di condizioni (necessarie per un’interazione c.d. “dialettica-critica”), *tutti i partecipanti al contraddittorio hanno il medesimo fine di “verità”* (sul tema, cfr. G. DAMELE, *Dialettica, retorica e argomentazione giuridica*, in *Analisi e diritto*, 2006, 155 ss., ove per ampi riferimenti; nonché M. TARUFFO, *La semplice verità. Il giudice e la costruzione dei fatti*, Roma-Bari, 2009, spec. 107 ss., nel senso della funzione *contro-epistemica* del processo, ove plasmato sul modello *adversarial*). Ma, se Fisco e contribuente hanno *obiettivi diversi*, potranno allora – sì – “collaborare”, e con ciò forse *tendere* verso la “verità” dei fatti, ma sempre e solo *fino ad un certo punto*, ossia fino a quando la “collaborazione” (o “partecipazione” o “dialogo”, che dir si voglia) risulterà consona ai propri ed “egoistici” fini. Al di là di questo punto

to: (i) il cd. “rischio di causa”, ossia le probabilità di vittoria/soccombenza in un eventuale giudizio (o nella prosecuzione dello stesso)<sup>187</sup>; (ii) le probabilità di “convincere” la controparte delle propri ragioni in un eventuale contraddittorio procedimentale (pre-processuale)<sup>188</sup>; (iii) l’entità dei benefici *de iure* o *de facto* derivanti dal proprio spontaneo “ravvedimento” o da una possibile definizione *ante litem* (in termini, rispettivamente, di *minori sanzioni amministrative o penali* e di *minori “costi di lite”* per il contribuente, nonché di *minori “costi di gestione”* del prelievo per l’amministrazione, sia sul piano dell’accertamento che della riscossione)<sup>189</sup>.

Il contribuente dinanzi a tale scelta finisce, quindi, per trovarsi in una posizione del tutto peculiare, la quale – come già osservato in altra sede<sup>190</sup> – potrebbe idealmente descriversi con una “triade” di concetti: “*libertà-responsabilità-definitività*”. La valutazione circa il *se* ed il *come* “definire” la propria posizione implica infatti: (a) la *libertà* del contribuente nella scelta del *modus procedendi* (ravvedimento? ricorso al giudice tributario? adesione “partecipata”? acquiescenza? proposta di mediazione o accoglimento della proposta o contro-proposta del fisco?); (b) la sua *responsabilità* in ordine a tale scelta in quanto, una volta compiuta (*rectius*: perfezionata), questa sarà per lui (c) in ogni caso *irrevocabile* (perché la sua scelta o inerzia determinerà irrimediabilmente la “perdita” delle altre opzioni), talvolta *definitiva della pretesa* (in caso di adesione, acquiescenza o mancata impugnazione dell’atto).

Tra questi aspetti – e questo è un punto fondamentale del discorso – è facile intravedere uno strettissimo ed inscindibile legame, di reciproca giustificazione sul piano funzionale: *della “definitività” della scelta (e, eventualmente, della*

---

– quando cioè la diversità di “traguardi” costringe le stesse a separarsi nel loro ideale cammino “dialettico” – *inevitabilmente s’innescheranno forme di interazione con finalità tecnicamente transattive*. ad un dato momento, più o meno consapevolmente, le parti, se vorranno giungere al “meta-obiettivo” di definizione della lite, saranno costrette ad “imporsi” reciproche concessioni, alla stregua di qualunque forma di “transazione”. “Dove” tali concessioni possano annidarsi, rendersi ad uno sguardo esterno irricognoscibili, è – poi – altro discorso: sul punto, M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in M. Miccinesi (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova 1999, 8, per il quale una sostanziale “transazione” sulla pretesa tra fisco e contribuente può agevolmente nascondersi tra le “pieghe” delle questioni di fatto e di diritto emergenti nella controversia concreta.

<sup>187</sup> Usa l’espressione “rischio di causa”, A. GIOVANARDI, *L’adesione ai processi verbali e agli inviti a comparire tra principio di eguaglianza e deterrenza delle sanzioni*, in *Rass. trib.*, 2010, 369 ss.

<sup>188</sup> Nella quale sembra realistico includere anche la “percezione” da parte del contribuente di una sostanziale “apertura” del funzionario a forme di “negoiazione”, le quali, come evidenziato in dottrina (cfr. F. TUNDO, *Dialettica Fisco-contribuente e crisi: utile contrappeso o sistema da superare?*, in *Corr. trib.*, n. 13/2009, 1086, spec. nota 6), non sono infrequenti nella prassi.

<sup>189</sup> FF. PEPE, *Gli effetti “premiati”*, cit., 479-431.

<sup>190</sup> F. PEPE, *Contributo*, cit., 105 ss.

*pretesa*) è “responsabile” il contribuente in quanto “libero” di scegliere tra i diversi moduli di definizione del prelievo<sup>191</sup>.

Ciò conduce ad un’ulteriore e, ai fini della presente indagine, fondamentale considerazione. Su un piano *razionale e logico* (ancor prima che giuridico), la definitività delle scelte del contribuente si può giustificare, ed essere tollerata dal sistema, solo in presenza di una *effettiva libertà di scelta* del contribuente<sup>192</sup>. Non sembra infatti sostenibile l’imputazione ad un soggetto delle conseguenze di una sua scelta se questi – si passi l’espressione – non era in grado di “intendere e volere”: se mancavano cioè le condizioni “minime” per “comprendere” la propria situazione fattuale e giuridica dinanzi al fisco e, alla luce di tale comprensione, per “volere” fruire di un certo modulo di definizione della *pretesa*. *Poter* (o *dover*) scegliere senza *saper* scegliere non è scegliere<sup>193</sup>. Alla responsabilità *a valle* del contribuente, quale *imputazione degli effetti giuridici* del proprio agire, deve far da contraltare la responsabilità *a monte* del contribuente, quale “*abilità a rispondere*” alla “domanda di scelta” impostagli dall’ordinamento (e che l’ordinamento deve quindi assicurare nei limiti di quanto gli compete e delle proprie possibilità).

Se ciò è vero, occorre allora domandarsi in che modo – nell’ambito delle procedure di accertamento del tributo – possano garantirsi queste condizioni. Attraverso quali strumenti, cioè, l’ordinamento può porre il contribuente nella condizione di compiere una scelta *razionale* nella definizione della *pretesa*.

### 9.1. (segue): il ruolo della motivazione dell’atto impositivo e le possibili conseguenze della sua mancanza: una ipotesi di “nullità” in senso stretto?

La scelta in ordine alle modalità di definizione del prelievo, per essere realmente “libera” e *razionale*, presuppone, in tutta evidenza, *una piena e chiara informazione del contribuente in ordine a tutti gli aspetti della vicenda, sia sostanziali che formali, capaci di incidere sull’atto impositivo e sul rapporto tributario in un eventuale successivo contraddittorio endo-procedimentale o processuale*. È – si è detto – innanzitutto l’apprezzamento del “rischio di causa” ad indirizzare il contribuente verso un’impugnazione o una definizione “concordata”, con contraddittorio o senza, o verso una mediazione, ove ammessa.

<sup>191</sup> F. PEPE, *op. ult. cit.*, 107.

<sup>192</sup> F. PEPE, *op. ult. cit.*, 107.

<sup>193</sup> Al riguardo, si vedano le sintetiche, ma chiare ed efficaci puntualizzazioni, in ordine al concetto di “libertà” nel diritto, di F. VIOLA, *La libertà come valore politico*, in L. Archideo (a cura di), *La libertad*, Buenos Aires, 2005, 31 ss.; nonché, più in generale, A.C. JEMOLO, *Libertà (aspetti giuridici)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, spec. 268-269.

Ebbene, è proprio in tale ottica che emerge il ruolo centrale della *motivazione degli atti impositivi*<sup>194</sup> (nonché dei “motivi” alla base degli inviti al contraddittorio e della comunicazione degli elementi informativi al contribuente), in quanto unico “luogo” in cui questa pienezza informativa può manifestarsi. La motivazione – la sua sussistenza, adeguatezza, chiarezza e completezza (quest’ultima intesa nel senso di implicare la menzione *anche* degli elementi probatori utilizzati per l’accertamento)<sup>195</sup> – rappresenta infatti *l’unico elemento capace di garantire al contribuente una valutazione ponderata del suddetto “rischio”* e, quindi, di permettergli una scelta *razionale* (e *realmente* “libera”) su come definire la pretesa.

In caso contrario, il contribuente si troverebbe a scegliere – si passi l’espressione – tra una “scatola aperta” (la *certezza* delle conseguenze di una mera acquiescenza all’atto) e più “scatole chiuse” (causa l’imponderabilità dei rischi connessi alle altre opzioni, difficilmente valutabili in assenza di un quadro informativo completo su tutte le ragioni e sul supporto probatorio della pretesa). Si tratterebbe cioè di una scelta *solo formalmente* “libera”, in realtà etero-determinata da fattori estranei al fatto da verificare e che, pur tuttavia, sono suscettibili di influenzare l’agire della persona (paure, suggestioni, speranze o illusioni del contribuente circa l’esito di un eventuale ed ipotetico confronto con la controparte, ecc...). Questa prospettiva, se accolta, inciderebbe su questioni attinenti sia alla dimensione della “validità” degli atti impositivi (identificazione del PV), che della loro “invalidità” (identificazione del regime cui sottoporre il vizio).

Quanto alla prima dimensione (validità), ciò implicherebbe, ad esempio,

---

<sup>194</sup> Sulla motivazione degli atti impositivi la letteratura è sterminata. Senza pretesa di completezza, si veda, in special modo, G.C. MORETTI, *La motivazione dell’accertamento tributario*, Padova, 1969; R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all’IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, 274; D. STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 367; F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088 ss.; L. SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2002, 847; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in A. Fantozzi – A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 281 ss.; F. NICCOLINI, *La motivazione dell’atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

<sup>195</sup> Nel senso per cui in motivazione dovrebbero essere menzionati anche gli elementi probatori in forza dei quali l’amministrazione procede all’accertamento, si veda, in special modo, F. GALLO, *op. ult. cit.*, 1088 ss.; P. RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 379-380; Id., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 321; Id., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 191-192; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, spec. 264 ss. e 345 ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 294 ss.; Id., *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Agg. Vol. IV, Torino, 2008, 741 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 241; F. NICCOLINI, *op. ult. cit.*, 465 ss., spec. 471-472; C. CALIFANO, *op. ult. cit.*, 160-161.

una sconfessione dell'orientamento seguito dalla Cassazione in tema di (non) obbligatorietà della motivazione in atto in merito alle “ragioni di urgenza” che giustificerebbero il cd. “accertamento anticipato” (art. 12, comma 7 l. n. 212/2000); orientamento elaborato sulla scia di una distinzione concettuale (non ignota in dottrina e giurisprudenza)<sup>196</sup> tra: (i) motivazione relativa *al contenuto sostanziale dell'atto* (ossia la descrizione delle ragioni in fatto ed in diritto poste dalla parte pubblica a fondamento della propria pretesa), la cui esplicitazione sarebbe obbligatoria “a pena di nullità” ex art. 3 l. n. 241/1990 ed art. 7 l. n. 212/2000, e (ii) motivazione in ordine alle “*particolari ragioni di urgenza*”, la quale – riguardando un aspetto del *procedimento* (il “tempo” della notifica) e non la “sostanza” della pretesa – sfuggirebbe a tale obbligo<sup>197</sup>.

<sup>196</sup> Cfr. P. RUSSO, *Le conseguenze*, cit., 1078; nonché Cass., sez. trib., 16.09.2011, n. 18906; Cass., sez. trib., 13.10.2011, n. 21103.

<sup>197</sup> In tal senso, Cass., sez. un., 29.07.2013, n. 18184, in *Rass. trib.*, 2013, 1137, con nota di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*; in *Dialoghi trib.*, n. 4/2013, con commento di R. LUPI, M.R. SILVESTRI, D. STEVANATO, *Accertamento prematuro e procedimento amministrativo*; in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 11/2013, 843, con commento di G. TABET, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*; in *Corr. trib.*, n. 36/2013, 2821, con commento di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso «ante tempus»: le sezioni unite chiudono davvero la questione?*; nonché Cass., sez. trib., 13.09.2013, nn. 20960, 20962, 20964; Cass., sez. trib., 12.12.2013, n. 27832; Cass., sez. trib., 13.12.2013, n. 27911; Cass., sez. trib., 13.11.2013, n. 25515. In senso contrario, rispetto a quanto statuito dalle Sezioni Unite, si veda tuttavia Cass., sez. VI civ., 18.12.2013, n. 23690, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 38, con commento di F. TUNDO, *Svista involontaria (?) della Cassazione sulla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso «ante tempus»*. Nella giurisprudenza e nella dottrina prevalenti, l'affermazione dell'obbligatorietà della motivazione (anche) in ordine alle “ragioni di urgenza”, prima della pronuncia delle Sezioni Unite, era pressoché pacifica e prendeva le mosse da quanto affermato, in un *obiter dictum*, dalla Corte cost., 24 luglio 2009, ord. n. 244 (in *Corr. trib.*, 2009, 2915, con commento di A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*; in *Rass. trib.*, 2009, 1787, con nota di F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*; in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 523, con nota di A. BALDASSARRE, *L'intervento chiarificatore della Corte costituzionale sull'accertamento emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dalla consegna del p.v.c.*; in *GT – Riv. giur. trib.*, 2010, 118, con nota di M.G. BRUZZONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice «suggerita» dalla Consulta*), per la quale la questione di legittimità costituzionale, riferita all'art. 12, comma 7 cit. ed in relazione agli artt. 24 e 111 Cost. per omessa esplicita comminatoria di nullità, sarebbe manifestamente inammissibile per il mancato tentativo, da parte del giudice *a quo*, di un'interpretazione adeguatrice della norma; in particolare, per non aver valutato la possibilità di ravvisare nell'accertamento “anticipato”, “*ove assenti motivi di particolare urgenza*”, un'ipotesi di “nullità” ex artt. 3 e 21-septies l. n. 241/1990 per difetto di un elemento essenziale (per l'appunto, *la motivazione sulle “ragioni di urgenza”*). Sulla scia di tale ordinanza, la prevalente giurisprudenza ha finito per legare il problema dell'invalidità dell'accertamento “anticipato” non più all'anticipazione *in sé*, quanto al difetto di motivazione (e prova) delle “ragioni di urgenza” (in tal senso, cfr. Cass., sez. trib., 3.11.2010, n. 22320; Cass., sez. trib., 12.05.2011, n. 10381; CTP Treviso, sez. VII, 28.02.2005, n. 7; CTP Treviso, sez. I, 9.03.2005, n. 14; CTP Cosenza, sez. II, 5.01.2006, n. 158; CTP Viterbo, sez. I, 29.05.2006, n. 141; CTR Friuli Venezia Giulia sez. I, 13.07.2009, n. 58; CTR Toscana, sez. XXIX, 22.09.2009, n. 96; CTP Reggio

Ebbene, nella prospettiva del giudizio prognostico (di soccombenza/vittoria in giudizio e/o di persuasività in contraddittorio) che il sistema implicitamente impone al contribuente affinché possa valutare se ed in che termini procedere alla definizione del rapporto, la suddetta distinzione non ha senso, atteso che tale giudizio verrà ovviamente formulato *anche in relazione agli eventuali vizi di legittimità (o formali) dell'atto e del procedimento*. Sapere, cioè, che un accertamento “sintetico” o “extracontabile-induttivo” è stato operato in assenza delle condizioni di legge che lo legittimano certamente influisce sulla scelta se impugnare o meno l'atto, piuttosto che procedere ad adesione o acquiescenza. Analogamente, una volta ammesso che la violazione del termine di cui all'art. 12, comma 7 cit. può determinare *ex se* l'illegittimità dell'atto, salva la presenza di situazioni di “urgenza”, una valutazione *ex ante* in ordine alla fruttuosità di un eventuale ricorso dipenderà (anche) della concreta sussistenza di tali ragioni, sussistenza la quale potrà apprezzarsi – *prognosticamente*, tenuto conto anche dei criteri elaborati dalla giurisprudenza – solo se ve ne è menzione nell'atto impositivo<sup>198</sup>. In caso contrario, la valutazione del “rischio di causa” verrebbe *alterata* nella sua razionalità, in quanto privata di un'informazione che – per l'essere indicativa di un possibile *vizio di legittimità* dell'atto (dunque, “assorbente” il merito) – sarebbe certamente determinante nella scelta del contribuente<sup>199</sup>. Nella prospettiva qui assunta, potrebbe quindi fondarsi (sul piano della “validità” degli atti impositivi) *un generale principio di “motivazione” degli atti impositivi in ordine a qualunque aspetto dell'atto (formale, procedurale e sostanziale) suscettibile di incidere sull'esito di una potenziale causa, dunque sulle scelte di compliance del contribuente*

Quanto alla seconda dimensione (invalidità), ammessa l'obbligatorietà di una motivazione (i.e. il suo inserimento nel PV dell'atto), potrebbe azzardarsi l'idea che il relativo vizio – si badi: *a certe condizioni* – sia suscettibile di integrare *una ipotesi di “nullità” in senso stretto*, in grado di rimettere in discussione l'atto e (nei termini sopra indicati) eventualmente fondare una pretesa restitutoria

---

Emilia, sez. I, 18.10.2010, n. 173; CTP Milano, sez. XXX, 10.05.2010, n. 126; CTP Brescia, sez. VII, 11.11.2010, n. 535; CTP Bari, sez. I, 12.01.2011, n. 20; Cass., sez. trib., 16.09.2011, n. 18906; CTP Milano, sez. XL, 26.09.2011, n. 231; in senso contrario, tuttavia, si veda CTR Piemonte, sez. XXVII, 25.01.2012, n. 13; CTP Reggio Emilia, sez. IV, 1.02.2012, n. 10).

<sup>198</sup> In senso analogo, cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità*, cit., spec. 1144, per cui l'invalidità dell'atto di accertamento “anticipato” privo di motivazione sulle “particolari ragioni di urgenza” discenderebbe, oltre che dalla *lettera* dell'art. 12, comma 7 cit., dal *sistema*, attenendo la motivazione non al (solo) contenuto sostanziale dell'atto, ma alla *decisione* (comprensiva anche delle scelte dell'amministrazione in ordine alle modalità ed ai tempi dell'azione impositiva).

<sup>199</sup> L'opposta impostazione avrebbe l'effetto di spingere il contribuente a proporre “ricorsi al buio”, con ciò rinunciando alla definizione amministrativa della pretesa, in palese contraddizione rispetto alla logica informatrice del sistema (teso a valorizzare la soluzione endo-procedimentale delle liti ed a promuovere la deflazione del contenzioso).

del tributo; ciò quanto meno: (a) *in relazione ai soli accertamenti definiti mediante “acquiescenza”* e (b) *per ragioni sostanziali* (non in forza del vizio in sé).

La prima condizione sembra imporsi a causa della assenza, nell’ambito della acquiescenza e diversamente da altre procedure, di qualsiasi “contatto” con l’amministrazione finanziaria che consentirebbe alla parte pubblica di “compensare” (si osservi: in sede *endo-procedimentale*, non processuale) il formale *deficit* informativo dell’atto.

La seconda condizione trae le mosse dalla esigenza, di carattere sistematico, di un regime coerente a quanto previsto in sede di cd. “ravvedimento operoso” – istituto che, si noti, manifesta una *ratio* identica al fenomeno dell’acquiescenza – il quale infatti, una volta posto in essere, se certamente preclude il rimborso delle sanzioni, si ritiene *non costituire una causa ostativa alla restituzione del tributo versato*, laddove non dovuto per assenza del presupposto impositivo (ossia per ragioni sostanziali)<sup>200</sup>.

Analogamente, nel caso in cui il contribuente sia stato “indotto” all’acquiescenza da una motivazione non chiara o addirittura incompleta (anche sotto aspetti circoscritti), si potrebbe ammettere la possibilità per quest’ultimo di “riaprire la partita”, ossia di attivare lo strumento procedimentale ed eventualmente processuale (istanza e lite da rimborso) per rivalutare l’effettiva debenza dell’imposta (già) versata, mantenendo in ogni caso il beneficio premiale. Il vizio di motivazione qui opererebbe – in altri termini – non come vizio (formale) suscettibile di determinare *ex se* la nullità dell’atto di accertamento (elidendone gli effetti), ma come “presupposto procedimentale” necessario per “rimettere in termini” il contribuente in vista di un (ri)accertamento (amministrativo o giudiziale) del merito della pretesa (per il tramite di un’istanza di rimborso).

In queste circostanze, e a queste condizioni, potrebbe dunque immaginarsi – già oggi, *de iure condito* – una ipotesi di “nullità” in senso stretto degli atti impositivi. Il che certamente implica un’operazione ermeneutica complessa, ma non toglie che – come avvenuto in tanti altri settori – essa possa prodursi mediante l’apporto “creativo” della giurisprudenza, nonché che questa possa altresì, un domani, agendo nelle pieghe della casistica, trarne di ulteriori.

---

<sup>200</sup> Argomento dedotto, *a contrario*, anche dalla giurisprudenza di legittimità: cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 30.03.2016, n. 6108.

Rivista semestrale  
**ANNO 1 - N. 1/2022 - GENNAIO-GIUGNO**  
Registrazione presso il Tribunale di Roma n. 87/2022 del 25 maggio 2022

Editoriale Scientifica s.r.l.  
Via San Biagio dei Librai 39  
80138 Napoli  
Tel. (39) 081.5800459  
[editoriale.abbonamenti@gmail.com](mailto:editoriale.abbonamenti@gmail.com)  
[www.editorialescientifica.com](http://www.editorialescientifica.com)

**ISSN 2974-6280**