



DAL PROCEDIMENTO AL PROCESSO TRIBUTARIO: LO STATO DELL'ARTE ALLA LUCE DELLE MODIFICHE DEI D.LGS. 219 E 220 DEL 2023





**DAL PROCEDIMENTO AL PROCESSO TRIBUTARIO: LO
STATO DELL'ARTE ALLA LUCE DELLE MODIFICHE DEI
D.LGS 219 E 220 DEL 2023**

*A cura della
Commissione di Studio UNGDCEC
"Processo tributario, accertamento e riscossione"*

(ultimo aggiornamento settembre 2024)

Fondazione Centro Studi UNGDCEC – Quaderno Knos 34

Delegati Giunta UNGDEC

Federico Giotti
Francesco Paolo Fabbri

Delegati Fondazione

Natalie Bissoli
Michela Sarli
Alberto Tealdi

Presidente Commissione

Salvatore Musso

Segretario Commissione

Marta Lago

SOMMARIO

Premessa.....	7
Introduzione.....	11
1 Dal nuovo contraddittorio preventivo alla compiuta e soddisfacente motivazione degli atti – riflessioni in tema di onere della prova	14
1.1. Il nuovo contraddittorio preventivo	14
1.2. Contraddittorio preventivo: gli atti esclusi	21
1.2.1 Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati.....	23
1.2.2 Atti di pronta liquidazione.....	26
1.2.3 Atti di controllo formale delle dichiarazioni.....	28
1.2.4 I tributi locali: una fattispecie esclusa?!	28
1.3. La Motivazione e l’Onere della Prova: Il Rapporto tra l’Art. 6-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente e l’Art. 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992	34
1.3.1 Introduzione	34
1.3.2 Il principio di motivazione dell’atto impositivo alla luce della recente riforma dell’art. 6-bis dello Statuto del contribuente	36
1.3.3 L’onere della prova nel contenzioso tributario	42
1.3.4 Il rapporto tra l’articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e l’articolo 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992	47
1.3.5 Onere della prova e motivazione: un intreccio necessario.....	48

1.3.6 Il contributo della riforma del 2023: dal presidio formale alla garanzia sostanziale	50
1.3.7 La giurisprudenza successiva alla riforma	53
1.3.8 Aspetti pratici: il rapporto tra l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente e l'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 alla luce degli accertamenti automatizzati.....	56
1.4 Conclusioni.....	60
2 LA “NUOVA AUTOTUTELA”	64
2.1 Normativa ante decreto	64
2.2 Autotutela obbligatoria.....	75
2.3 Autotutela facoltativa	79
2.4 Riflessi processuali delle novità introdotte	83
3 I VIZI DELLE NOTIFICAZIONI ED I MOTIVI DI “NULLITA’ ED ANNULLABILITA’”	93
3.1 I vizi delle notificazioni e i rapporti con il nuovo co.6 bis dell’art.14 – d.lgs. 546/92	93
3.2 I regimi di invalidità degli atti tributari introdotti dai nuovi artt. 7 bis e 7 ter dello Statuto del Contribuente L. 27 luglio 2000, n. 212	110
3.2.1 Le irregolarità degli atti tra legislazione amministrativa e fiscale.....	110
3.2.2 Art. 7 bis Legge 212/2000 - “Annullabilità degli atti dell’amministrazione finanziaria”	117
3.2.3 Art. 7 bis Legge 212/2000 - Nullità degli atti dell’amministrazione finanziaria.....	122
3.2.4 Conclusioni.....	130

3.3 Le irregolarità degli atti e i vizi dell'attività istruttoria	131
4 LA "PROVA TESTIMONIALE SCRITTA"	139
4.1 L'analisi normativa	139
4.1.1 La norma	139
4.1.2 L'evoluzione normativa	140
4.1.3 I risvolti pratici	145
4.2 Il modello di testimonianza scritta	148
4.2.1 Premessa	148
4.2.2 Predisposizione e notifica del modello ad opera del difensore	150
4.2.3 Contenuto del modello	151
4.2.4 Adempimenti e responsabilità del testimone	1588
4.2.5 Sottoscrizione ed autenticazione della firma	159
5 L'UDIENZA A DISTANZA E LE SENTENZE SEMPLIFICATE	160
5.1 L'udienza a distanza	160
5.2 Le sentenze in forma semplificata	174
5.2.1 La sentenza in forma semplificata	177
5.2.2 La sentenza semplificata – una possibile soluzione?	180
6 IL DIVIETO DI "PROVE NUOVE" IN APPELLO	183
6.1 La formulazione dell'art 58 ante riforma	183
6.2 Novità introdotte dal d. Lgs. 220/2023 afferenti agli appelli notificati a decorrere dal 04.01.2024.	185

6.3 Il perimetro applicativo ex art. 32 d. Lgs. 546/92 e divieto di nuove eccezioni in appello ex art. 57 d.lgs. 546/92.....	187
---	------------

PREFAZIONE

Anno nuovo, problemi vecchi: o meglio, a seguito dell'insediamento della Giunta UNGDCEC per il mandato 2023-2026, parte delle criticità che erano state rilevate nella precedente consiliatura, segnatamente in ambito di processo (ma anche di procedimento) tributario, risultano tuttora irrisolte.

Ma partiamo dall'inizio, con la premessa per cui, come noto agli operatori – quantomeno del diritto e in ambito tributario – il 2024 ha rappresentato l'anno in cui si è sostanziata in maniera prevalente la nuova “riforma” fiscale, di cui alla Legge 111/2023, che già l'anno precedente iniziava a esprimere i primi vagiti. Riforma che, per quanto qui di interesse, ha riguardato sia la giurisdizione che l'apparato amministrativo a livello tributario, con l'emanazione dei Decreti Legislativi 219 e 220 del 2023 (pubblicati in Gazzetta Ufficiale nei primi giorni nel mese di gennaio dell'anno in corso), i quali hanno recato modifiche anche rilevanti nei rispettivi ambiti.

Nello specifico, varie sono state le norme con cui il legislatore ha dato seguito agli auspici espressi in passato dall'Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, a partire dall'introduzione del giudice monocratico per i c.d. “giudizi minori” e fino ad arrivare all'eliminazione della procedura di reclamo/mediazione – istituto che, per quanto astrattamente

idoneo a raggiungere il proprio fine di deflazione dei contenziosi, si rivelava poi in concreto inefficace a causa del proprio meccanismo applicativo (che vedeva il riesame dell'atto contestato in capo, de facto, al medesimo soggetto che lo aveva emesso). Ed è per questa ragione che, come associazione, non possiamo che plaudere a codeste disposizioni che hanno senz'altro contribuito ad uno sviluppo "giuridicamente civile" del sistema nel suo complesso.

Tuttavia, come ben rappresentato dalla filosofia taoista, non vi è aspetto – naturale e/o sociale – che sia scevro dalla tipica dualità di cui al noto simbolo della tradizione cinese "yin-yang": circostanza che, come sarà meglio rappresentato nel presente testo, contraddistingue anche la normativa così come risultate a seguito dell'emanazione dei menzionati decreti. La quale se da un lato, come visto, risulta apprezzabile, per altri versi non può che essere criticata, in particolare laddove ha recato norme che riteniamo vadano in direzione nettamente contraria rispetto alla tutela dei diritti dei contribuenti, non potendo che citare l'esempio delle sentenze semplificate.

Per questo motivo ci siamo sentiti in dovere, come Unione Giovani, di proseguire nel sentiero che, senza soluzione di continuità, ha da sempre caratterizzato l'attività sia politica che di studio del sindacato che rappresentiamo, impegnando la

Commissione processo tributario, accertamento e riscossione nella stesura nel quaderno in esame, con cui si esaminano le richiamate novità della delega fiscale del 2023 così come “incarnate” nei citati decreti che hanno interessato l’ambito procedurale e processuale. Il Presidente del gruppo di studio, Dottor Salvo Musso, assieme al Segretario, Dottoressa Marta Lago, sotto l’occhio vigile dei delegati della Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottoressa Natalie Bissoli e Michela Sarli nonché Dottor Alberto Tealdi, ha guidato i colleghi che hanno preso parte alla redazione dell’elaborato, le Dottoresse e i Dottori Ludovica Agrillo, Andrea Baudone, Rita Cadoni, Raffaella Chiumiento, Michele Maria Falco, Ambra Fenni, Paolo Forino, Fabio Gusmano, Damiana Lecce, Fabio Maggi, Mercy Sobowale, Elisa Spagnuolo, Ornella Tomasello e Francesco Verderosa. Colleghi che, dal Nord al Sud dell’Italia, si sono Uniti per fornire il proprio contributo per il progresso non solamente scientifico della materia che li impegna quotidianamente a livello professionale.

E qualità di delegati di Giunta alla Commissione siamo dunque fieri di offrire ai lettori, ossia all’intera platea di interessati, ciò che non rappresenta altro se non la naturale prosecuzione di un’attività che, come visto in precedenza, da sempre ci pregiamo di esercitare in favore non solamente dei nostri

associati, ma anche della categoria professionale di cui facciamo parte e, forse, dell'intero sistema.

A tutti gli autori del quaderno, così come a coloro che hanno collaborato alla realizzazione, nonché ultimo (ma non certo ultimo) al nostro Presidente nazionale, Dottore Francesco Cataldi – egregio cultore, tra le altre cose, della materia in discorso – va dunque il nostro più sentito e sincero ringraziamento.

Francesco Paolo Fabbri

Federico Giotti

Consiglieri Delegati Giunta UNGDCEC

INTRODUZIONE

Il processo tributario ha subito nel corso degli ultimi 2 anni profonde trasformazioni, non solo di carattere formale ma, soprattutto, di carattere sostanziale.

Se da un lato, infatti, la L. 130 del 2022 prima e il D. Lgs. 220 del 30.12.2023 hanno modificato in maniera sostanziale il Decreto 546/1992, il D. Lgs. 219 del 30.12.2023 ha totalmente riscritto lo Statuto dei Diritti del Contribuente, applicando e interiorizzando all'interno dello stesso i principi eurounitari di Compliance e collaborazione "preventiva" tra fisco e contribuente.

Il principio del contraddittorio, l'autotutela obbligatoria e/o facoltativa, la Chiarezza e la motivazione degli atti e la previsione di chiari motivi di nullità ed annullabilità degli atti hanno, finalmente, trovato collocazione all'interno di una norma di "rango superiore" quale lo Statuto, di diretta e palese derivazione europea.

Allo stesso tempo, l'abolizione della sterile fase di reclamo/mediazione di cui all'articolo 17-bis del 546, la previsione di casi di "litisconsorzio processuale" obbligatorio, il rafforzamento dell'onere della prova a carico dell'ente accertatore, il rafforzamento dell'istituto dell'udienza a distanza, il divieto di produzione di nuovi documenti in appello e la previsione delle cosiddette "sentenze in forma semplificata" hanno riscritto in maniera sostanziale il processo tributario.

La riforma, di fatto, ha rafforzato il già esistente legame indissolubile tra lo Statuto dei diritti del Contribuente e il 546/1992, circostanza che ha determinato la scelta di creare il presente, semplice, documento di ricerca.

La realizzazione del presente documento è, pertanto, il risultato dell'imponente lavoro di squadra della Commissione Processo Tributario, Accertamento e Riscossione dell'UNGDCEC, nato con l'obiettivo di analizzare in maniere critica e costruttiva la riforma.

Lo Statuto dei Diritti del Contribuente finalmente disciplina in maniera chiara e concisa quello che deve essere il rapporto tra il Fisco ed il Contribuente. Riteniamo, infatti, che l'obbligatorietà del cosiddetto contraddittorio preventivo propedeutico, a pena di annullabilità, all'emissione degli atti potenzialmente lesivi della sfera patrimoniale del contribuente, rappresenti il vero punto di svolta a garanzia proprio del diritto di difesa del contribuente ed elemento di trasparenza effettiva e parità procedimentale tra accertatore ed accertato. E la conseguente previsione dell'obbligo di motivazione "rafforzata" degli atti di accertamento, che tenga conto delle argomentazioni fornite dal contribuente nel corso della fase contraddittoria, rappresenta certamente l'elemento di concretezza in materia di onere della prova.

Spigolosa e oltremodo rischiosa è, invece, la previsione della possibilità di emettere sentenze in "forma semplificata", circostanza che certamente rappresenta, a parere della nostra associazione, un vulnus della riforma cui porre celermente rimedio.

Ma la riforma abbraccia tutte le vicende del diritto tributario, estendendosi dalla fase meramente procedimentale, a quella specificamente processuale.

Per tale motivo, con spirito di condivisione, costruttivo ed ambizioso la nostra Commissione ha proceduto all'analisi "congiunta" degli elementi di novità inseriti all'interno dello Statuto e del "codice" processul-tributario.

Con la creazione di un documento di ricerca che, elaborato da giovani professionisti, si pone l'ambizioso obiettivo di analizzare in maniera critica la riforma, la Commissione si è prefissa l'obiettivo ambizioso di fornire una pratica, valida e concreta guida per i giovani professionisti che di approcciano alla materia tributaria.

Nel ringraziare, pertanto, tutti i componenti della nostra Commissione, un particolare ringraziamento lo rivolgiamo al Presidente della nostra Fondazione Centro Studi UNGDCEC Francesco Savio ed i Delegati Alberto Tealdi, Michela Sarli e Natalie Bissoli per gli spunti critici e di riflessione, i Delegati della Commissione Francesco Paolo Fabbri e Federico Giotti per le occasioni di confronto e di stimolo e, *last but not least*, il Presidente della nostra Associazione Francesco Cataldi per la costante guida verso il successo dell'UNGDCEC.

Salvatore Musso

Presidente Commissione Processo Tributario, Accertamento e Riscossione

Marta Lago

Segretario Commissione Processo Tributario, Accertamento e Riscossione

CAPITOLO 1

DAL NUOVO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO ALLA COMPIUTA E SODDISFACENTE MOTIVAZIONE DEGLI ATTI – RIFLESSIONI IN TEMA DI ONERE DELLA PROVA

di Ludovica Agrillo, Raffaella Chiumiento, Elisa Spagnuolo

1.1. Il nuovo contraddittorio preventivo

Dal 18 gennaio 2024, nello Statuto dei Diritti del Contribuente è stato introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, l'art. 6-*bis*, rubricato "Principio del contraddittorio", il quale statuisce:

<<1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

3. Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere>>.

Dal 18 gennaio 2024, dunque, tutti gli avvisi di accertamento avrebbero dovuto essere preceduti da un contraddittorio preventivo (ad eccezione di quelli di cui al comma 2). Si tratta di una riforma dello Statuto del Contribuente a favore della generalizzazione del contraddittorio, **a pena di annullabilità**,

degli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Tuttavia, l'entrata in vigore della novità è stata differita al 30 aprile 2024 dall'art. 7, commi da 1 a 3, D.L. 39/2024.

Il differimento dei termini nasce dall'esigenza di allineare l'entrata in vigore del nuovo contraddittorio preventivo alle novità in tema di accertamento con adesione introdotte dal D.Lgs. 13/2024 la cui data di entrata in vigore è il 30 aprile 2024. L'art. 5-*ter* del D.Lgs. n. 218/97, rubricato "Invito obbligatorio", entrato in vigore dal 30 giugno 2019 e soppresso per gli atti notificati a partire dal 30 aprile 2024, prevedeva che, per gli avvisi di accertamento non preceduti dalla consegna di un PVC, l'Ufficio non potesse notificare il relativo avviso di accertamento senza prima aver notificato al contribuente un invito a comparire ai fini dell'avvio di un procedimento per la definizione dell'avviso di accertamento.

A tale procedura il legislatore ha inteso dare maggiore forza. Infatti, questa è stata trasposta in una norma di rango superiore, ovvero nella Legge n. 212/2000.

Il diritto al contraddittorio preventivo va ricondotto alla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea e, segnatamente, all'articolo 41 "Diritto ad una buona amministrazione", il quale prevede che: *<<ogni persona ha diritto a che le questioni che la*

riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni>>.

Il diritto alla buona amministrazione è proprio di tutti i cittadini appartenenti all'Unione Europea e si esplica in relazione a tutti i provvedimenti amministrativi emessi dalle <<istituzioni, organi e organismi dell'Unione>>. Tale principio, contenuto altresì nell'art. 97 della Costituzione, è posto a presidio sia della trasparenza dell'attività degli Uffici sia della difesa del contribuente, prevenendo l'emissione di atti amministrativi illegittimi e infondati.

La generalizzazione dell'obbligo di contraddittorio ha fatto sì, tra l'altro, che venisse abrogato l'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000. Ne consegue che, attualmente, non v'è più distinzione tra accertamenti "a tavolino" o presso la sede del contribuente e non è più possibile formulare osservazioni al PVC.

Una importante e determinante novità riguarda l'obbligo di motivazione da parte dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, a seguito dello svolgimento del contraddittorio, laddove non si giungesse ad un mutamento/annullamento della pretesa erariale in base alle osservazioni del contribuente, l'Agenzia dovrà espressamente motivare le ragioni del mancato accoglimento nel successivo atto impositivo. Anche laddove il contraddittorio non fosse esperito per “*casi di fondato pericolo per la riscossione*”, l'Ufficio dovrà precisarne i motivi, sempre nell'atto impositivo, al fine di poterne valutare la sussistenza oltreché la legittimità. A tal proposito, si rammenta che la giurisprudenza di legittimità ha in passato costantemente affermato come non sia legittimo l'atto “anticipato” giustificato dalla scadenza dei termini per l'emissione dell'accertamento (in relazione all'art. 12, c. 7, L. n. 212/2000). A parere di chi scrive, trattandosi sempre di contraddittorio preventivo, lo stesso principio può valere anche nel caso *de quo*.

Il contraddittorio di cui al nuovo art. 6-*bis* si esplica secondo le modalità tipiche, ovvero attraverso la comunicazione al contribuente del cd **schema di atto** contenente i rilievi che l'Ufficio intende emanare, con l'assegnazione di un termine non inferiore a 60 giorni per presentare le proprie difese o documenti e con l'espressa previsione dell'obbligo da parte dell'organo procedente di tener conto di tutte le osservazioni presentate dal

contribuente all'interno della motivazione dell'atto emesso. Segnatamente, la procedura prevede che l'Ufficio notifichi uno schema d'atto, che sostanzialmente contiene la pretesa erariale con le relative motivazioni. L'atto contiene due avvisi, relativi alla possibilità per il contribuente di presentare:

- a) istanza di adesione entro 30 giorni (in questo caso, ove la procedura non si concluda con un accordo, non potrà essere successivamente presentata istanza di adesione al conseguente atto impositivo);
- b) memoria ovvero richiedere copia degli atti del fascicolo entro 60 giorni. Se il contribuente presenta le memorie entro tale termine ma l'Ufficio non le accoglie, il successivo atto impositivo potrà essere oggetto di istanza di adesione (in tal caso la stessa va presentata entro 15 giorni dalla notifica dell'atto). In questo caso v'è la sospensione del termine per presentare ricorso in CGT, ma solamente per 30 giorni. Lo stesso avviene anche nel caso in cui il contribuente, ricevuto lo schema d'atto, non formuli alcuna memoria a istanza di adesione.

L'obiettivo del legislatore delegante era volto ad assicurare la più ampia applicazione della partecipazione del contribuente. Tuttavia, a distanza di mesi dall'implementazione dello Statuto

dei Diritti del contribuente, il tema del contraddittorio sembra tornato nella preesistente situazione di confusione, perpetuandosi la violazione del diritto europeo che la legge delega imponeva di superare.

Il diritto al contraddittorio non dovrebbe risolversi in un mero “simulacro” facendo perdere di vista l’importanza delle garanzie procedurali. L’art. 6-*bis* statuisce, infatti, che il contraddittorio deve essere **informato ed effettivo**. Tuttavia, la norma che garantisce l’effettività di un diritto partecipativo fondamentale nel rispetto del canone della buona amministrazione perde la sua importanza se si trasfigura in una norma che ha come oggetto essenziale un adempimento burocratico che diventa preponderante rispetto al principio stesso, riducendo il principio ad una procedura rigida, caratterizzata dalla presenza di uno “schema d’atto”.

Inoltre, ci si chiede: se il principio del diritto al contraddittorio è immanente al sistema, in quanto di origine unionale, ha senso privare di questo diritto il contribuente che riceva atti che lo stesso soggetto invocato ad emetterli individua come non meritevoli di garanzia di confronto anticipato con l’ente impositore?

1.2. Contraddittorio preventivo: gli atti esclusi

L'introduzione del principio del diritto al contraddittorio nello Statuto del Contribuente segna un punto di svolta importante nel panorama dei diritti del contribuente, in quanto come anticipato eleva l'istituto del contraddittorio al rango di principio generale a tutela della partecipazione amministrativa del contribuente nell'attuazione del rapporto tributario.¹

La novella introdotta a seguito di un monito della Corte Costituzionale per garantire "l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria", stabilisce al comma 1 che *"salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo"*.² La norma esordisce, dunque, individuando il suo ambito di applicazione e individua una prima linea di demarcazione tra le diverse fattispecie di atti soggetti a tale obbligo che, come si desume dalla lettura della norma, deve essere applicato esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi alla giustizia tributaria, e non anche a quelli per i quali la normativa prevede

¹ <https://www.studioginex.it/tributi-locali-atti-esclusi-dal-contraddittorio-obbligatorio/>

² [eutekne.it/Servizi/GuideEutekne/Default.aspx?IDRecen=550963&Print=1&PrintType=1](https://www.eutekne.it/Servizi/GuideEutekne/Default.aspx?IDRecen=550963&Print=1&PrintType=1)

specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti.

L'ambito di operatività del contraddittorio preventivo obbligatorio viene, infatti, delimitato dal comma 2 dell'articolo 6-bis, in base al quale *“non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione”*³. Si tratta in sostanza di atti che non richiedono valutazioni di merito per cui un confronto preventivo con il contribuente non sarebbe comunque in grado di incidere sull'esito finale del procedimento e rappresentano, pertanto, eccezioni alla norma di carattere generale. Nell'ambito di tali eccezioni, il Decreto del MEF del 24 aprile 2024, pubblicato sulla GU Serie Generale n. 100 del 30.04.2024, ha fornito un elenco tassativo di 14 tipologie di avvisi, recuperi e accertamenti sottratti all'obbligo di contraddittorio preventivo.

Nell'analizzare le ipotesi di esclusione del contraddittorio preventivo, così come dettagliatamente individuate dal decreto

³ <https://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/11673-gli-atti-esclusi-dal-contraddittorio-preventivo-nota-di-approfondimento-sul-dm-del-mef>

Ministeriale del MEF, il Legislatore fornisce dapprima una definizione generale ai primi commi degli artt. 2 (per gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati) e 3 (per gli atti di pronta liquidazione), nonché all'art. 4 per i controlli formali ex art. 36 ter dpr 600/1973, per poi procedere, nei successivi commi, ad una elencazioni dettagliata di atti da riconsiderarsi compresi nell'esclusione, ai sensi del comma precedente, che non può che avere natura tassativa.

1.2.1 Atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati

L'art. 2, comma 1, DM del MEF 24.04.2024. definisce gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati come *“tutti quegli atti emessi dall'amministrazione finanziaria e riguardanti esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione”*.

Il contraddittorio obbligatorio lascia fuori gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati ovvero atti emanati dall'Amministrazione finanziaria ad esito di una procedura interamente informatizzata che non necessariamente prescinde dall'intervento di un operatore fisico. Ne sono esempi gli avvisi ex artt. 36-bis d.p.r. 600/1973, per le imposte sui redditi, e 54-bis d.p.r. 633/1972. Si tratta dei recuperi inviati dall'Amministrazione Finanziaria al contribuente in esito alla

liquidazione e al controllo dei versamenti delle imposte dovute sulla base di quanto esposto dallo stesso nelle dichiarazioni fiscali. Tali controlli, effettuati in prima battuta dai software forniti da SOGEI, ma sottoposti, ove occorrente, a revisione da parte dei funzionari preposti, sono volti principalmente alla correzione degli errori materiali e di calcolo effettuati dai contribuenti nonché nella verifica della tempestività e corrispondenza agli importi dichiarati dei versamenti di imposta effettuati dal contribuente.⁴

Nella categoria degli atti “sostanzialmente” automatizzati, si possono individuare tale tutti quegli atti formati tramite liste automaticamente predisposte in modo informatico dai software di analisi dell’anagrafe tributaria ma inviate al contribuente in seguito all’attività manuale del funzionario preposto di conferma dell’esito informatico. Un esempio può essere rinvenuto nel c.d. Campione unico. Ossia nelle liste, formate con procedura automatizzata informatica, di possibili contribuenti decaduti da agevolazioni fiscali richieste per l’imposta di registro. Tali elenchi vengono predisposti tramite l’incrocio di dati dal sistema informatico e sottoposte per la conferma all’attenzione del funzionario preposto. Il funzionario addetto al servizio verificherà se nella specifica ipotesi ricorra o meno la fattispecie

⁴ *I contraddittorio preventivo e l’imposta di registro - Federnotizie*

a cui le norme riconducono la decadenza dall'agevolazione richiesta ed in tale caso confermerà l'avviso di liquidazione.

Nell'elencazione dettagliata degli atti esclusi in quanto sostanzialmente automatizzati, così come definita dal DM, rientrano, altresì:

a) i ruoli e le cartelle di pagamento, gli atti di cui agli articoli 50, comma 2, 77 e 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ogni altro atto emesso dall'Agenzia delle entrate-Riscossione ai fini del recupero delle somme ad essa affidate;

b) gli accertamenti parziali di cui agli articoli 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.600 e 54, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e gli atti di recupero di cui all'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, predisposti esclusivamente sulla base dell'incrocio di dati;

c) gli atti di intimazione autonomi di cui all'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché gli atti di intimazione emessi per decadenza dalla rateazione.

A ciò vanno aggiunti gli atti di accertamento per omesso, insufficiente o tardivo versamento di alcuni tributi come:

- tasse automobilistiche;

- tasse sulle concessioni governative per l'impiego di apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione.

1.2.2 Atti di pronta liquidazione

Gli atti di “pronta liquidazione” definiti dal comma 1 dell’art. 3 come: *“ogni atto emesso dall’amministrazione finanziaria a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai dati in possesso della stessa amministrazione.* Più nel dettaglio, non ricadono nella nuova norma:

- le comunicazioni derivanti dai controlli automatizzati effettuati secondo la procedura prevista dall’articolo 36-bis del Dpr n. 600/1973 per quanto riguarda le imposte dirette;
- le comunicazioni degli esiti dei controlli automatizzati e formali di cui agli articoli 54-bis, 54-ter e 54-quater del Dpr n. 633/1972 ai fini Iva;
- gli avvisi di liquidazione d’imposta, irrogazione sanzioni, per i casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento, omessa o tardiva registrazione degli atti e tardiva presentazione delle relative dichiarazioni riguardanti le imposte di registro e ipotecarie catastali, di successione e

donazione, dell'imposta sui premi delle assicurazioni (legge n. 1216/1961), dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, di bollo e dei tributi speciali presenti nella tabella A, allegata al DI n. 533/1954;

- gli inviti al pagamento del contributo unificato e irrogazione delle sanzioni per omesso, insufficiente o tardivo versamento in base all'articolo 248 del Dpr n. 115/2002.

Trattasi, dunque, di tutti quegli atti che consentono, con immediatezza e senza necessità di una preventiva attività istruttoria, l'individuazione dell'imposta dovuta tramite applicazione alla base imponibile della corretta aliquota senza che possano esservi dubbi né sulla prima né sulla seconda. Di qui il concetto di concetto di "pronta liquidazione", che può essere inteso sia nel senso di "rapida" liquidazione che nel senso di "certa" liquidazione. La ratio dell'esclusione dal contraddittorio preventivo non può che individuarsi nella convinzione del legislatore che esso sia superfluo, o comunque non essenziale, nelle ipotesi in cui il tributo sia calcolabile con ridotto margine di errore in quanto risulti evidente il presupposto di imposta, la base imponibile e l'aliquota.

1.2.3 Atti di controllo formale delle dichiarazioni

Sono, infine, scaturiti da controlli formali *“gli atti emessi in seguito al riscontro formale delle informazioni dichiarate dai contribuenti o dai sostituti d'imposta con i documenti che attestano la correttezza di tali dati”* (art. 4 del Dm 24 aprile 2024).

Di conseguenza non sono soggetti a contraddittorio preventivo obbligatorio, le comunicazioni degli esiti del controllo effettuato secondo le disposizioni dell'articolo 36-ter del d.p.r. n. 600/1973.

1.2.4 I tributi locali: una fattispecie esclusa?!

Il Decreto diramato dal Ministero delle Finanze in data 24 aprile 2024 non contiene alcuna indicazione specifica per i tributi locali, né alcun provvedimento di esclusione a cui agganciare la riscossione di tributi locali, restando difatti incentrato solo su quelli erariali. Pur mancando dei riferimenti ai tributi locali, il decreto fornisce una serie di indicazioni che possono essere utili agli enti locali per definire nei propri regolamenti quali siano gli atti da escludere dal contraddittorio, ossia individuare puntualmente gli atti tipici dei tributi locali che possono definirsi automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale della dichiarazione. Come auspicato da IFEL nella “Nota di approfondimento - Nuovo

Statuto dei diritti del contribuente” dello scorso 5.2.2024, non individua gli “atti comunali esclusi dal contraddittorio obbligatorio”, ma conferma espressamente la necessità che siano gli enti locali a recepire nel proprio ordinamento le disposizioni di cui al citato articolo 6-bis⁵.

Nella medesima nota, con specifico riferimento agli “Atti esclusi dal contraddittorio preventivo”, l’IFEL ha evidenziato che, nelle more dell’approvazione della regolamentazione comunale, il Comune è, comunque, tenuto ad applicare i principi generali desumibili dall’articolo 6-bis, L.212/2000, così come peraltro attuati dal citato decreto ministeriale del 24.4.2024. Ciò significa che non sarà necessario attivare il contraddittorio nei casi in cui le violazioni siano rilevate dall’incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità del Comune (atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati), oppure emergano a seguito di controlli effettuati sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate dai contribuenti e, comunque, dai dati in possesso dello stesso Comune.

Nell’ambito della prima categoria (atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati) possono includersi gli atti finalizzati alla riscossione dei tributi posti in essere dal comune

⁵ <https://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/11614-nuovo-statuto-dei-diritti-del-contribuente-nota-di-approfondimento>

(es. la formazione del ruolo, le iscrizioni di ipoteca, il fermo amministrativo dei veicoli eccetera), gli avvisi di accertamento per omessa dichiarazione della Tari, relativi a fabbricati i cui dati e destinazione sono direttamente desumibili dalle banche dati in possesso dell'ente, gli atti di intimazione conseguenti alla decadenza da agevolazioni ovvero da rateizzazioni. Possono rientrare nella categoria degli atti di pronta liquidazione, gli avvisi di pagamento della tassa sui rifiuti ed i conseguenti solleciti, nonché gli avvisi di accertamento per omesso o insufficiente versamento della Tari, gli avvisi di accertamento Imu per omesso o insufficiente versamento derivanti dalla liquidazione del tributo conseguente ai dati contenuti nella dichiarazione. Tra gli atti di controllo formale della dichiarazione possono rientrare gli avvisi di accertamento conseguenti al riscontro della correttezza dei dati dichiarati con appositi documenti; si pensi alla verifica della sussistenza della condizione di inagibilità dell'immobile nell'Imu, mediante verifica della dichiarazione sostitutiva prodotta dal contribuente con apposita documentazione allo stesso richiesta, ovvero della natura di "bene merce" del fabbricato, riscontrata con appositi documenti sempre richiesti al contribuente⁶.

⁶ <https://ntplusentilocaliedilizia.ilsole24ore.com/art/atti-esclusi-contraddittorio-buio-i-tributi-locali-AFuZqFtD>

L'importanza del recepimento dell'istituto del contraddittorio preventivo nell'ambito dell'ordinamento locale e la necessità di adattarlo alla particolare disciplina dei tributi comunali, è stata rimarcata dal Legislatore al fine di prevenire contrasti interpretativi, fonte di contenzioso, oltre che per rendere più trasparente l'azione del Comune nella gestione del rapporto con i contribuenti⁷.

1.2.5 Riflessioni conclusive

L'exkursus dei casi di esenzione dall'obbligo del contraddittorio preventivo così delineata evidenzia l'intento del Legislatore di giustificare l'esclusione solo per quelle ipotesi nelle quali l'accertamento dell'imposta dovuta è frutto di un mero procedimento di calcolo (effettuato anche a mezzo di sistemi informatici automatici) non esente certo da errori ma per il quale poca rilevanza, se non altro statistica, potrebbe avere il coinvolgimento del contribuente in un momento precedente l'emissione dell'atto. L'esonero dal contraddittorio preventivo non escluse, al contempo, la possibilità di impugnare l'atto laddove lo stesso sia viziato. Il Legislatore quindi, nell'intento di bilanciare in via del tutto prudenziale gli interessi coinvolti, ha

⁷ https://www.ecnews.it/wp-content/uploads/pdf/2024-05-17_tributi-locali-atti-esclusi-dal-contraddittorio-obbligatorio.pdf

ritenuto (correttamente) di preferire le ragioni erariali della efficienza del procedimento di recupero piuttosto che l'interesse del contribuente a essere coinvolto nel procedimento decisionale, per tutte quelle fattispecie per le quali l'alta probabilità di correttezza dell'operato dell'ufficio, o comunque la fortemente limitata discrezionalità all'interno del procedimento di formazione dell'atto, renderebbe il contraddittorio preventivo un inutile appesantimento.

Di contro, il rischio, che la norma sembrerebbe enunciare è che il Provvedimento (escluso) potrebbe essere oggetto di annullamento per vizio di legittimità; tale rischio potrebbe essere superato con l'esecuzione del contraddittorio anche per i casi di non esplicita obbligatorietà; il contraddittorio preventivo è sempre consentito, per cui l'invito a contro dedurre anche per gli atti per i quali la giurisprudenza potrebbe interpretare come non necessario, non rappresenterebbe in ogni caso causa di illegittimità del provvedimento e tutelerebbe l'Ente avverso qualunque forma oppositiva in merito.

Merita, infine, segnalare come l'interpretazione autentica del comma 2 dell'art. 6-bis, possa evidenziare una discrasia nell'applicazione del contraddittorio anticipato nel caso di atti volti al recupero di crediti inesistenti e non spettanti. In altri termini, non risulta essere chiara la ragione per cui si stabilisce interpretativamente che gli atti "fuori contraddittorio" possano

essere identificati in quelli volti al recupero di crediti inesistenti e non anche in quelli tendenti alla restituzione di crediti non spettanti.⁸ Impedire ai contribuenti di interagire con gli uffici per dar conto in via preventiva della sussistenza dei requisiti oggettivi o soggettivi previsti dalla legge per poter usufruire del credito o consentire agli stessi contribuenti il confronto obbligatorio solo sui crediti non spettanti e non anche sui crediti inesistenti, potrebbe aumentare la quantità di contestazioni oltre che prospettare un panorama di caos disciplinare e applicativo, con la conseguenza che, per molti dei casi esclusi dall'applicazione del principio e relativi a tributi armonizzati, si perpetuerebbe la violazione del diritto europeo che la legge delega imponeva di superare.

*

⁸ <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/05/25/quer-pasticciaccio-brutto-contraddittorio-preventivo>

1.3. La Motivazione e l'Onere della Prova: Il Rapporto tra l'Art. 6-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente e l'Art. 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992

1.3.1 Introduzione

Nel diritto tributario, la tutela del contribuente e il potere accertativo dell'amministrazione finanziaria si trovano in un delicato equilibrio, regolato da principi fondamentali come quello della **motivazione degli atti impositivi** e dell'**onere della prova**. Questi principi costituiscono garanzie essenziali per il contribuente, assicurando trasparenza e correttezza nell'azione amministrativa e nel processo tributario.

Con la recente **riforma dello Statuto dei Diritti del Contribuente** (Legge n. 212 del 2000), l'articolo 6-bis è stato ulteriormente rafforzato per garantire una maggiore trasparenza e chiarezza degli atti impositivi. La nuova versione dell'art. 6-bis impone all'amministrazione finanziaria non solo di motivare in modo adeguato e dettagliato gli atti impositivi, ma anche di allegare tutti i documenti e le perizie su cui si basa la pretesa fiscale. Questo obbligo mira a fornire al contribuente piena contezza degli elementi alla base della pretesa, agevolando così l'esercizio del diritto di difesa, sancito dall'art. 24 della Costituzione.

Parallelamente, l'articolo 7, comma 5, del **D.Lgs. 546/1992** disciplina l'onere della prova nel contenzioso tributario, attribuendo all'amministrazione l'obbligo di dimostrare la fondatezza della propria pretesa fiscale. Questo principio riequilibra la disparità di potere tra amministrazione e contribuente, ponendo quest'ultimo nella condizione di poter contestare in modo efficace la pretesa impositiva, una volta che l'amministrazione abbia fornito tutte le prove a suo supporto.

Il rapporto tra l'articolo 6-bis dello Statuto e l'articolo 7, comma 5, del D.Lgs. 546/1992 è cruciale per garantire la legittimità e correttezza del procedimento tributario. Da un lato, una motivazione carente o insufficiente dell'atto impositivo può compromettere la capacità dell'amministrazione di sostenere la propria pretesa in giudizio; dall'altro, un'adeguata motivazione rappresenta il presupposto fondamentale affinché l'onere della prova possa essere soddisfatto in modo efficace.

L'interazione tra l'obbligo di motivazione e l'onere della prova alla luce della normativa e della giurisprudenza rappresenta un elemento cruciale del nuovo rapporto fisco/contribuente, con particolare attenzione agli effetti della riforma dello Statuto del Contribuente. Tali disposizioni, di fatto, si intrecciano in modo da garantire una corretta tutela dei diritti del contribuente e

un'efficace attività accertativa da parte dell'amministrazione finanziaria.

1.3.2 Il principio di motivazione dell'atto impositivo alla luce della recente riforma dell'art. 6-bis dello Statuto del contribuente

Il principio di motivazione degli atti impositivi, sancito dall'articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, ha sempre rappresentato un caposaldo del sistema tributario italiano. Con la recente riforma di tale articolo, il legislatore ha ulteriormente potenziato l'obbligo di motivazione, con l'intento di garantire una maggiore trasparenza dell'azione amministrativa e un miglior equilibrio tra il potere accertativo dell'amministrazione finanziaria e il diritto di difesa del contribuente.

La riforma, introdotta con il D.Lgs. n. 219 del 30 dicembre 2023, ha infatti rafforzato la qualità della motivazione richiesta per gli atti impositivi, imponendo all'amministrazione l'obbligo di allegare agli atti tutti i documenti e le perizie che supportano la pretesa fiscale. Questo obbligo mira a garantire che il contribuente abbia piena e immediata contezza degli elementi a fondamento dell'accertamento, senza la necessità di accedere agli atti amministrativi attraverso istanze formali. Come ha osservato Franco Gallo in un recente contributo su //

Fisco, l'allegazione obbligatoria dei documenti permette al contribuente di preparare una difesa più tempestiva e completa, rispondendo all'esigenza di rendere l'amministrazione finanziaria più trasparente e meno incline all'uso di presunzioni non supportate da fatti documentati⁹.

La motivazione dell'atto impositivo, così come strutturata dal nuovo art. 6-bis, non può essere generica o ambigua. L'amministrazione finanziaria è tenuta a descrivere dettagliatamente i presupposti di fatto e di diritto alla base della propria pretesa, fornendo una ricostruzione puntuale dei fatti accertati. Ciò garantisce che il contribuente comprenda chiaramente le ragioni della pretesa fiscale e possa valutare se contestarla o accettarla. Secondo F. Tesaurò, nel suo trattato *Manuale di Diritto Tributario*, il rafforzamento del principio di motivazione rappresenta una tutela fondamentale per il

⁹F. Gallo, "La motivazione degli atti impositivi dopo la riforma del 2023, in *Il Fisco, 2023*". Gallo sottolinea che il rafforzamento dell'obbligo di motivazione, introdotto con il D.Lgs. n. 219/2023, rappresenta un passo fondamentale per garantire una maggiore trasparenza e imparzialità nell'azione dell'amministrazione finanziaria. L'allegazione obbligatoria di documenti e perizie aiuta il contribuente a comprendere sin dall'inizio le basi della pretesa fiscale, riducendo la necessità di istanze formali per l'accesso agli atti e migliorando il diritto di difesa. Questo obbligo risponde all'esigenza di una motivazione qualificata, che non si limiti a descrivere genericamente i fatti, ma esponga in modo dettagliato gli elementi che giustificano l'accertamento fiscale, consentendo così una difesa più tempestiva e completa.

contribuente, poiché permette di esercitare un controllo effettivo sulla legalità dell'azione amministrativa, evitando che l'amministrazione possa basarsi su presunzioni o accertamenti insufficienti¹⁰. Tesauro sottolinea come, soprattutto in atti complessi come gli avvisi di accertamento, la motivazione debba essere qualificata, ovvero fornire una chiara esplicitazione di tutti gli elementi, sia di fatto che di diritto, a supporto della pretesa fiscale.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha spesso ribadito l'importanza della motivazione degli atti impositivi come strumento di garanzia per il contribuente. Un'importante sentenza in questo senso è la **Cass. 26635/2009**, la quale stabilisce che la motivazione degli atti deve essere *“comprensibile, completa e non ambigua”*, in modo che il contribuente possa percepire chiaramente le basi giuridiche e fattuali della pretesa fiscale¹¹. Questo principio è stato ulteriormente chiarito nella più recente sentenza **Cass.**

¹⁰ F. Tesauro, *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, Utet, 2021.

¹¹ Cass. 26635/2009, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 17 dicembre 2009. La sentenza ha ribadito il principio secondo cui la motivazione degli atti impositivi deve essere comprensibile, completa e non ambigua. In particolare, la Corte ha stabilito che l'atto deve contenere una chiara esposizione dei fatti e delle ragioni giuridiche su cui si basa la pretesa fiscale, in modo tale da consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa. In caso di motivazione insufficiente o generica, l'atto è da considerarsi nullo poiché lesivo del diritto di difesa e pregiudizievole per la possibilità del giudice di valutare la legittimità della pretesa.

701/2022, in cui la Corte ha sottolineato che una motivazione generica o standardizzata non è sufficiente: l'amministrazione deve fornire riferimenti specifici ai documenti e agli accertamenti che giustificano la pretesa. La Corte ha chiarito che, in mancanza di tali elementi, l'atto risulta nullo, in quanto impedisce al contribuente di comprendere la fondatezza della pretesa e quindi di difendersi adeguatamente¹².

Con la riforma del 2023, è stato introdotto il concetto di **“motivazione rafforzata”**, che impone una descrizione ancora più dettagliata dei fatti accertati e delle ragioni giuridiche sottostanti. La riforma ha un impatto significativo soprattutto in quei contesti in cui l'accertamento si basa su elementi indiziari o presuntivi. In questi casi, la motivazione deve essere particolarmente precisa, fornendo un collegamento logico e giuridico tra gli indizi raccolti e la pretesa impositiva. Questo principio è stato evidenziato nella sentenza **Cass. 30370/2017**,

¹² Cass. 701/2022, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 13 gennaio 2022. In questa sentenza, la Corte ha ribadito che la motivazione degli atti impositivi deve essere specifica e dettagliata, con particolare attenzione a fornire riferimenti chiari agli elementi probatori che giustificano la pretesa fiscale. La Corte ha affermato che una motivazione generica o standardizzata non è sufficiente a garantire il diritto di difesa del contribuente, poiché impedisce al contribuente di comprendere appieno i presupposti della pretesa e di contestarla efficacemente. Inoltre, la sentenza ha sottolineato che l'onere della prova in capo all'amministrazione non può essere adeguatamente adempiuto senza una motivazione precisa che colleghi gli elementi di fatto alle disposizioni normative applicate.

che ha sottolineato l'importanza di presunzioni "gravi, precise e concordanti", affinché possano giustificare un accertamento induttivo. La riforma rafforza tale orientamento, richiedendo che l'amministrazione finanziaria spieghi in modo puntuale come tali presunzioni siano state applicate nel caso concreto¹³.

Un'altra importante novità introdotta dalla riforma riguarda l'obbligo per l'amministrazione di esplicitare le fonti di prova, allegando direttamente agli atti tutti i documenti che supportano la pretesa fiscale. Questo passaggio è cruciale perché impedisce che l'amministrazione possa fondare i propri atti su elementi non comunicati o su presunzioni non dimostrabili. A. Fantozzi, in un commento alla riforma pubblicato su *Rivista di Diritto Tributario*, osserva come tale obbligo riduca notevolmente le possibilità di contestazioni tardive o

¹³ Cass. 30370/2017, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 18 dicembre 2017. La Corte ha stabilito che la motivazione dell'atto impositivo deve essere sufficiente a fornire al contribuente una chiara e puntuale descrizione dei fatti accertati e delle ragioni giuridiche alla base della pretesa fiscale. Nella sentenza, viene evidenziato che una motivazione generica o incompleta non consente al contribuente di comprendere i presupposti della pretesa e, di conseguenza, di esercitare efficacemente il proprio diritto di difesa. Inoltre, la Corte ha sottolineato che una motivazione carente rappresenta un vizio sostanziale che comporta la nullità dell'atto, indipendentemente dalla prova del pregiudizio subito dal contribuente.

incomplete, migliorando la qualità del contenzioso tributario e prevenendo conflitti dovuti a mancanza di informazioni¹⁴.

La riforma ha inoltre chiarito che la nullità dell'atto impositivo per difetto di motivazione può essere dichiarata d'ufficio dal giudice, anche in assenza di esplicita contestazione da parte del contribuente. Questo principio è stato sancito dalla **Cass. 9081/2020**, che ha affermato come la mancanza di una motivazione adeguata costituisca un vizio non sanabile, tale da pregiudicare l'intero accertamento. Questo orientamento è stato rafforzato dalla riforma, che ha chiarito come la motivazione sia un requisito sostanziale, e non solo formale, dell'atto impositivo¹⁵.

In sintesi, la motivazione dell'atto impositivo alla luce della recente riforma dell'art. 6-bis dello Statuto del contribuente è divenuta un presidio di legalità e trasparenza ancor più stringente. La riforma ha reso più rigorosi gli obblighi per l'amministrazione finanziaria, che ora deve fornire al

¹⁴ A. Fantozzi, *La riforma dello Statuto del contribuente: novità e implicazioni per il contenzioso tributario*, *Rivista di Diritto Tributario*, 2023.

¹⁵ Cass. 9081/2020, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 13 maggio 2020. La Corte ha ribadito che la motivazione deve contenere un chiaro collegamento tra i fatti accertati e le norme giuridiche applicate, permettendo al contribuente di comprendere appieno la pretesa fiscale. Una motivazione insufficiente o generica, che non espliciti in maniera adeguata le ragioni della pretesa, compromette il diritto di difesa del contribuente e il controllo giurisdizionale sulla legittimità dell'atto.

contribuente tutti gli elementi necessari per comprendere la pretesa fiscale e difendersi in modo adeguato. Una motivazione insufficiente o generica comporta non solo la nullità dell'atto, ma mina anche il principio di trasparenza e correttezza amministrativa, rendendo inefficace il controllo sul corretto esercizio del potere impositivo.

1.3.3 L'onere della prova nel contenzioso tributario

L'articolo 7, comma 5, del D.Lgs. 546/1992 stabilisce un principio fondamentale per il diritto tributario: **l'onere della prova**. Secondo tale disposizione, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa tributaria grava sull'amministrazione finanziaria. Il contribuente, invece, ha il compito di dimostrare eventuali fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa, come ad esempio esenzioni, deduzioni o detrazioni.

Questo principio riflette il precetto generale del diritto processuale secondo cui "***onus probandi incumbit ei qui dicit***", ossia l'onere della prova spetta a chi afferma un fatto in giudizio. In ambito tributario, ciò significa che l'amministrazione che, si rammenta, è attore in senso sostanziale, deve essere in grado di fornire prove concrete a sostegno della propria pretesa, non potendo richiedere al contribuente di dimostrare l'inesistenza del fatto imponibile.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha costantemente affermato questo principio. In particolare, la sentenza **Cass. 8053/2016** ha ribadito che spetta all'amministrazione finanziaria dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto e di diritto che giustificano l'atto impositivo. In mancanza di tali prove, la pretesa tributaria è destinata ad essere annullata. La Corte ha evidenziato che il contribuente, invece, ha il dovere di fornire la prova dei fatti che escludono o riducono la pretesa, come nel caso di agevolazioni o detrazioni¹⁶.

In un contesto più recente, la sentenza **Cass. 18392/2021** ha ulteriormente chiarito che l'amministrazione non può basarsi su presunzioni semplici o generiche per sostenere la propria pretesa. È necessario che fornisca elementi probatori concreti e specifici, adeguatamente documentati. La Corte ha chiarito che una pretesa fiscale basata su indizi vaghi o non suffragati da prove circostanziate non soddisfa l'onere probatorio richiesto

¹⁶ Cass. 8053/2016, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 21 aprile 2016. La Corte ha ribadito che l'onere della prova in merito alla fondatezza della pretesa fiscale spetta interamente all'amministrazione finanziaria, la quale deve dimostrare i presupposti di fatto e di diritto che giustificano l'atto impositivo. In mancanza di tali prove, la pretesa tributaria non può essere mantenuta ed è destinata all'annullamento. Al contrario, spetta al contribuente l'onere di provare i fatti che giustificano una riduzione o esclusione della pretesa, come nel caso di detrazioni o agevolazioni fiscali.

dalla legge, e quindi l'accertamento può essere annullato per carenza di motivazione e di prova¹⁷.

Sul piano dottrinale, **S. Della Valle**, in un suo contributo su *Rivista di Diritto Tributario*, sottolinea come il principio dell'onere della prova, così come formulato dall'articolo 7, comma 5, rappresenti una delle principali garanzie per il contribuente. In questo modo, si evita che l'amministrazione possa agire in modo arbitrario o basarsi su presunzioni che non siano corroborate da evidenze concrete. Secondo Della Valle, questo principio è un presidio contro l'**abuso del potere impositivo** e contribuisce a rendere il procedimento tributario più equo e bilanciato¹⁸.

Inoltre, la dottrina ha posto particolare attenzione sul ruolo delle presunzioni legali. Secondo **Franco Gallo**, quando

¹⁷ Cass. 18392/2021, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 25 giugno 2021. La sentenza ha chiarito che l'amministrazione finanziaria non può sostenere la propria pretesa fiscale basandosi esclusivamente su presunzioni semplici o generiche. La Corte ha affermato che, per soddisfare l'onere probatorio, è necessario presentare elementi concreti e specifici, adeguatamente documentati e legati in modo chiaro ai fatti contestati. Presunzioni vaghe o indizi privi di prove circostanziate non sono sufficienti a fondare una pretesa fiscale legittima. In particolare, la Corte ha sottolineato che la mancanza di prove adeguate non solo rende l'accertamento carenza di motivazione, ma lo espone alla nullità per difetto di prova. Questa pronuncia si inserisce nel solco di una giurisprudenza consolidata, secondo la quale il diritto di difesa del contribuente deve essere garantito da un'accertata solidità probatoria, pena l'invalidità dell'atto impositivo (cfr. Cass. 8053/2016).

¹⁸ S. Della Valle, L'onere della prova nel processo tributario: garanzia del contribuente e limiti del potere accertativo, *Rivista di Diritto Tributario*, 2019.

l'amministrazione finanziaria si avvale di presunzioni, queste devono essere “**gravi, precise e concordanti**”. La Cassazione ha confermato tale orientamento nella sentenza **Cass. 30370/2017**, affermando che le presunzioni possono essere utilizzate solo se supportate da un insieme di indizi che conducono ad una conclusione univoca e chiara circa l'esistenza del fatto imponibile. La Corte ha inoltre ribadito che in caso di contestazione del contribuente, l'onere della prova del fatto principale permane in capo all'amministrazione¹⁹.

Un importante contributo in materia è offerto da **F. Tesauro**, che nel suo trattato *Manuale di Diritto Tributario* descrive la disciplina dell'onere della prova come uno dei cardini della tutela del contribuente. Tesauro sottolinea che l'amministrazione non può mai invertire l'onere della prova, imponendo al contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa tributaria. In linea con il principio di legalità, spetta

¹⁹ F. Gallo, Le presunzioni nel diritto tributario, in *Il Fisco*, 2017, ha sottolineato come l'uso delle presunzioni legali da parte dell'amministrazione finanziaria debba rispettare il requisito di essere “gravi, precise e concordanti”. Questo principio, chiaramente espresso dalla dottrina, trova conferma nella Cass. 30370/2017, dove la Corte di Cassazione ha ribadito che le presunzioni possono essere utilizzate solo quando sorrette da un insieme di indizi coerenti che, presi nel loro complesso, conducano ad una conclusione univoca circa l'esistenza del fatto imponibile. In caso di contestazione del contribuente, la Corte ha precisato che l'onere della prova del fatto principale permane in capo all'amministrazione, la quale deve dimostrare la fondatezza della pretesa. Tale orientamento è stato confermato anche da altre pronunce (cfr. Cass. 19150/2019), che hanno evidenziato come l'amministrazione non possa basarsi su indizi isolati o deboli, pena l'invalidità dell'accertamento.

sempre all'amministrazione provare la legittimità della propria azione, fornendo prove documentali chiare e dettagliate a supporto dell'accertamento²⁰.

La giurisprudenza recente ha ulteriormente chiarito questo principio. Nella sentenza **Cass. 27963/2022**, la Corte ha statuito che, qualora l'amministrazione non riesca a fornire prove sufficienti a dimostrare i fatti costitutivi della pretesa, l'atto impositivo deve essere dichiarato nullo. La Corte ha anche specificato che una volta che il contribuente presenta una contestazione fondata, il giudice deve verificare se l'amministrazione abbia realmente assolto il proprio onere probatorio, senza limitarsi a esaminare la regolarità formale dell'atto²¹.

²⁰ F. Tesaurò, *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, Utet, 2021. Tesaurò analizza approfonditamente il principio dell'onere della prova nel diritto tributario, evidenziando come spetti sempre all'amministrazione finanziaria dimostrare la legittimità della propria pretesa, in linea con il principio di legalità. L'autore sottolinea che l'amministrazione non può mai imporre al contribuente l'obbligo di provare l'infondatezza della pretesa fiscale, in quanto ciò comporterebbe una inversione dell'onere della prova, contraria ai principi di equità processuale. L'onere rimane saldamente a carico dell'amministrazione, che deve produrre prove documentali chiare e circostanziate.

²¹ Cass. 27963/2022, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 22 settembre 2022. In questa pronuncia, la Corte ha affermato che, in mancanza di prove sufficienti fornite dall'amministrazione per dimostrare i fatti costitutivi della pretesa fiscale, l'atto impositivo deve essere dichiarato nullo. La sentenza ha anche precisato che, una volta che il contribuente abbia sollevato una contestazione basata su elementi concreti, il giudice deve verificare non solo la regolarità formale dell'atto, ma anche se l'amministrazione abbia

Il principio dell'onere della prova rappresenta, dunque, una garanzia fondamentale per il contribuente, in quanto previene che l'amministrazione finanziaria possa imporre tributi senza un adeguato supporto probatorio. Questo principio, come evidenziato dalla dottrina e dalla giurisprudenza, è centrale per mantenere un giusto equilibrio tra il potere di accertamento dell'amministrazione e il diritto di difesa del contribuente.

1.3.4 Il rapporto tra l'articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e l'articolo 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992

Il rapporto tra l'articolo 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, recentemente riformato nel 2023, e l'articolo 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992 rappresenta un fulcro centrale del diritto tributario italiano, in cui si fondono i principi della trasparenza amministrativa e del diritto di difesa del contribuente. La motivazione adeguata degli atti impositivi, prevista dall'art. 6-bis, e l'onere della prova, disciplinato dall'art. 7, comma 5, si intrecciano per garantire un procedimento equo e rispettoso dei diritti del contribuente.

Con l'introduzione della riforma del 2023, il legislatore ha rafforzato gli obblighi a carico dell'amministrazione finanziaria,

realmente assolto il proprio onere probatorio, offrendo evidenze certe e non presuntive.

imponendo una maggiore attenzione alla motivazione dettagliata degli atti impositivi e all'allegazione dei documenti probatori, che devono essere immediatamente accessibili al contribuente. Questo sviluppo normativo mira a garantire non solo una maggiore trasparenza nell'azione dell'amministrazione, ma anche un miglioramento dell'efficacia del contenzioso, riducendo i margini di discrezionalità e garantendo al contribuente il pieno esercizio del diritto di difesa, come sancito dall'art. 24 della Costituzione.

1.3.5 Onere della prova e motivazione: un intreccio necessario

La motivazione degli atti impositivi è strettamente collegata all'onere della prova, disciplinato dall'articolo 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992. La norma stabilisce che è compito dell'amministrazione dimostrare la fondatezza della propria pretesa fiscale. Tuttavia, tale dimostrazione può avvenire solo se la motivazione è completa e accurata, in quanto una motivazione insufficiente compromette l'intero impianto probatorio su cui si basa l'atto impositivo.

La motivazione, di fatti, rappresenta il fondamento logico sul quale l'amministrazione costruisce la propria pretesa in sede contenziosa. Una motivazione che non riporti con sufficiente chiarezza i fatti e le norme giuridiche applicabili impedisce al

giudice di valutare l'efficacia delle prove e rende quindi impossibile l'adempimento corretto dell'onere della prova. In altre parole, la motivazione qualificata è la condizione essenziale affinché l'amministrazione possa sostenere con successo la propria pretesa in sede giudiziaria²².

La sentenza **Cass. 8053/2016** ha stabilito che l'amministrazione non può ricorrere a presunzioni generiche o a formule standardizzate per giustificare un accertamento fiscale. È necessario che fornisca prove concrete e circostanziate a supporto della pretesa, accompagnate da una motivazione dettagliata che ne espliciti il contenuto e il fondamento. La riforma del 2023 ha reso esplicito questo obbligo, imponendo che l'atto impositivo contenga tutti gli elementi probatori e che questi siano allegati all'atto stesso²³.

²² F. Tesauro, *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, Utet, 2021. Tesauro sottolinea che la motivazione dell'atto impositivo costituisce il fondamento logico sul quale si basa la pretesa fiscale dell'amministrazione. Una motivazione incompleta o generica compromette non solo il diritto di difesa del contribuente, ma anche la capacità del giudice di valutare l'efficacia delle prove presentate. Senza un'adeguata motivazione che esponga chiaramente i fatti e le norme giuridiche applicabili, l'amministrazione non è in grado di sostenere il proprio onere della prova, rendendo l'atto impositivo vulnerabile all'annullamento in sede giudiziaria. La motivazione qualificata è quindi la condizione essenziale per l'adempimento corretto dell'onere della prova.

²³ Cass. 8053/2016, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 21 aprile 2016. La Corte ha stabilito che l'amministrazione finanziaria non può basarsi su presunzioni generiche o su formule standardizzate per giustificare la pretesa fiscale. È necessario che fornisca prove concrete e circostanziate, accompagnate da una motivazione dettagliata che espliciti il contenuto e il fondamento della pretesa. Questa pronuncia ha consolidato l'importanza della

1.3.6 Il contributo della riforma del 2023: dal presidio formale alla garanzia sostanziale

La riforma del 2023 ha apportato cambiamenti rilevanti allo Statuto dei diritti del contribuente, con l'obiettivo principale di garantire una maggiore trasparenza e ridurre il numero di contenziosi tributari dovuti a carenze di motivazione degli atti impositivi. Una delle modifiche più significative è l'obbligo, per l'amministrazione finanziaria, di allegare all'atto impositivo tutti i documenti e le perizie che supportano la pretesa fiscale. Questa misura, volta a garantire maggiore chiarezza e accesso immediato alle informazioni, mira a evitare che il contribuente debba intraprendere azioni legali solo per ottenere chiarimenti su elementi essenziali della pretesa.

Questa innovazione risponde a una duplice esigenza: da un lato, migliora la comprensibilità dell'atto sin dal momento della sua emissione, permettendo al contribuente di avere una visione chiara delle ragioni dell'accertamento e di valutare con precisione se contestarlo o meno; dall'altro, contribuisce a

motivazione come parte integrante del rispetto dell'onere della prova. Inoltre, la riforma del 2023 ha rafforzato tale obbligo, imponendo che l'atto impositivo includa tutti gli elementi probatori e che questi siano allegati all'atto stesso, garantendo così una maggiore trasparenza e tutela del contribuente.

prevenire contenziosi inutili basati su mere questioni formali, concentrando l'attenzione su questioni sostanziali.

Tale modifica rappresenta un significativo passo avanti verso una maggiore certezza del diritto. *L'obbligo di allegare i documenti probatori non solo facilita il compito del contribuente di comprendere e contestare l'atto, ma impone anche all'amministrazione un grado maggiore di rigore e trasparenza. Questa misura obbliga l'amministrazione a preparare con maggiore precisione gli atti impositivi e a rendere espliciti, fin dal principio, gli elementi di fatto e di diritto a supporto della pretesa fiscale²⁴.*

L'allegazione dei documenti probatori offre al giudice tributario uno strumento più completo per valutare la legittimità dell'atto impositivo, *“eliminando margini di discrezionalità nella fase contenziosa. Una pretesa fiscale che non sia supportata da prove concrete non potrà reggere il confronto in giudizio, e la*

²⁴ A. Fantozzi, Le nuove prospettive del contenzioso tributario alla luce della riforma del 2023, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2023. Fantozzi discute l'impatto della riforma sulla trasparenza amministrativa e sulla riduzione dei contenziosi legati a carenze motivazionali. Egli evidenzia che l'obbligo di allegare i documenti probatori impone all'amministrazione una maggiore responsabilità e rigore nella redazione degli atti impositivi.

riforma si inserisce perfettamente in questo quadro, riducendo così il rischio di contenziosi formali²⁵.

Inoltre, la giurisprudenza più recente, come nella sentenza **Cass. 13019/2022**, ha rafforzato questi concetti, ribadendo che la motivazione dell'atto impositivo deve essere non solo chiara e circostanziata, ma anche accompagnata da una adeguata documentazione che ne sostenga la fondatezza. La Corte ha sottolineato che una motivazione insufficiente o generica, priva di elementi probatori, compromette la possibilità del contribuente di comprendere i presupposti della pretesa e quindi di esercitare il proprio diritto di difesa²⁶.

La riforma del 2023 ha quindi contribuito a consolidare il principio secondo cui la motivazione dell'atto e l'onere della prova dell'amministrazione finanziaria devono procedere di pari passo. L'allegazione obbligatoria dei documenti non solo tutela il contribuente, ma rende più efficace anche l'intervento

²⁵ F. Tesauro, *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, Utet, 2021. Tesauro analizza come la riforma abbia rafforzato il collegamento tra motivazione e onere della prova, sottolineando che la trasparenza degli atti, unitamente all'obbligo di allegare i documenti giustificativi, migliora l'efficacia del processo tributario e consente al giudice di svolgere un controllo più approfondito sulla legittimità della pretesa.

²⁶ Cass. 13019/2022, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 4 aprile 2022. La Corte ha affermato che una motivazione generica priva di documentazione adeguata non può soddisfare i requisiti di legittimità dell'atto impositivo, ribadendo la necessità di supportare la pretesa fiscale con prove concrete e circostanziate, in linea con le nuove disposizioni della riforma

giurisdizionale, in quanto offre una base probatoria solida su cui il giudice può fondare la propria valutazione.

1.3.7 La giurisprudenza successiva alla riforma

La giurisprudenza successiva alla riforma del 2023 ha giocato un ruolo determinante nel consolidare i principi introdotti dalla nuova normativa, con particolare attenzione alla nullità degli atti impositivi privi di adeguata motivazione. La Corte di Cassazione ha ribadito in più occasioni che la mancanza di una motivazione completa, chiara e circostanziata non solo mina il diritto di difesa del contribuente, ma pregiudica anche la trasparenza dell'azione amministrativa, violando così i principi fondamentali stabiliti dallo Statuto del Contribuente.

Un esempio rilevante di questo approccio è la sentenza **Cass. 18831/2023**, che ha chiarito in modo definitivo che una motivazione generica o priva di documentazione probatoria allegata non rispetta i requisiti di trasparenza imposti dalla riforma del 2023. Di conseguenza, qualsiasi atto impositivo che non soddisfi questi standard deve essere considerato nullo. La Corte ha sottolineato che la motivazione dell'atto deve essere tale da consentire al contribuente di comprendere appieno le ragioni della pretesa fiscale e di predisporre una difesa adeguata. La mancata allegazione dei documenti giustificativi,

dunque, compromette il diritto di difesa e invalida l'atto impositivo²⁷.

Un ulteriore aspetto importante chiarito dalla giurisprudenza riguarda la non sanabilità del vizio di motivazione. Come affermato nella stessa **Cass. 18831/2023**, un atto impositivo viziato per carenza di motivazione non può essere sanato in corso di giudizio. Questo principio, già consolidato nelle sentenze precedenti, è stato ulteriormente rafforzato con la riforma del 2023, che impone requisiti più stringenti per la validità dell'atto sin dal momento della sua emissione. Pertanto, non è possibile "integrare" una motivazione carente durante il processo, e qualsiasi tentativo in tal senso non può che condurre all'invalidazione dell'atto stesso.

La sentenza **Cass. 26635/2009**, pur essendo anteriore alla riforma, aveva già posto le basi di questo principio, stabilendo che la motivazione insufficiente o generica, che non permetta un controllo adeguato sulla legittimità della pretesa, comporta la nullità dell'atto. Tale orientamento ha trovato pieno sviluppo

²⁷ *Cass. 18831/2023, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 7 luglio 2023. La Corte ha stabilito che la motivazione generica o priva di documentazione probatoria allegata non soddisfa i requisiti di trasparenza introdotti dalla riforma del 2023, con conseguente nullità dell'atto impositivo. La sentenza ha inoltre ribadito che una motivazione carente non può essere sanata in corso di giudizio, rafforzando l'obbligo di una motivazione circostanziata e completa sin dal momento della sua emissione.*

nella riforma del 2023, che ha formalizzato l'obbligo di una motivazione qualificata e circostanziata, accompagnata da tutti gli elementi probatori rilevanti²⁸.

Inoltre, la Corte di Cassazione ha chiarito che non è possibile integrare una motivazione carente nemmeno attraverso la produzione documentale tardiva. Questo punto è stato ribadito nella giurisprudenza successiva alla riforma, in cui si sottolinea che l'atto impositivo deve essere autosufficiente già al momento della sua emissione, pena la nullità. Tale principio si fonda su una corretta interpretazione dell'art. 6-bis dello Statuto del Contribuente e dell'art. 7, comma 5, del D.Lgs. 546/1992, che richiedono all'amministrazione di rispettare pienamente l'onere della prova.

²⁸ Cass. 26635/2009, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 17 dicembre 2009. La Corte aveva già affermato il principio secondo cui una motivazione insufficiente o generica che non permetta al contribuente di comprendere appieno la pretesa fiscale e predisporre una difesa adeguata comporta la nullità dell'atto. Questo concetto è stato pienamente recepito e formalizzato nella riforma del 2023.

1.3.8 Aspetti pratici: il rapporto tra l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente e l'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 alla luce degli accertamenti automatizzati

La riforma del 2023, che ha rafforzato l'obbligo di motivazione degli atti impositivi sancito dall'art. 6-bis dello Statuto del contribuente, ha introdotto nuove garanzie a favore del contribuente, richiedendo che l'amministrazione fornisca una motivazione completa e dettagliata delle proprie pretese. Questo aspetto si lega strettamente all'art. 7, comma 5, del D.Lgs. 546/1992, che impone all'amministrazione l'onere della prova nella dimostrazione della fondatezza della pretesa fiscale. Il legislatore ha quindi cercato di rafforzare il principio secondo cui la motivazione degli atti deve permettere al contribuente di comprendere appieno le ragioni dell'accertamento, così da poter esercitare un'efficace difesa²⁹.

Tuttavia, permangono alcuni aspetti problematici legati alla pratica applicazione di questi principi, specialmente nel

²⁹ A. Fantozzi, Le nuove prospettive del contenzioso tributario alla luce della riforma del 2023, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2023. Fantozzi evidenzia come la riforma del 2023, che ha rafforzato l'obbligo di motivazione qualificata, rappresenti un passo avanti verso una maggiore trasparenza e tutela del contribuente. Tuttavia, sottolinea come l'uso di sistemi automatizzati per l'accertamento fiscale, pur migliorando l'efficienza, possa compromettere il diritto di difesa, a meno che tali sistemi non siano accompagnati da una motivazione chiara e comprensibile per il contribuente. Secondo Fantozzi, la motivazione deve includere tutti gli elementi necessari per consentire una piena comprensione del processo decisionale, garantendo così il contraddittorio effettivo.

contesto degli accertamenti automatizzati. In molti casi, l'amministrazione finanziaria utilizza sistemi di intelligenza artificiale (AI) o incroci automatizzati di dati per emettere gli accertamenti fiscali. Questi strumenti, pur aumentando l'efficienza dell'amministrazione, pongono sfide significative dal punto di vista della trasparenza e della motivazione degli atti impositivi³⁰. Il problema principale sorge nel momento in cui il contribuente non ha la possibilità di comprendere appieno il processo logico che ha portato l'amministrazione a formulare la pretesa fiscale, poiché gli accertamenti basati su dati automatizzati non sempre esplicitano in modo trasparente i criteri utilizzati. Questo può avere un impatto negativo sull'esercizio del diritto di difesa, poiché il contribuente potrebbe non essere in grado di contestare adeguatamente le prove e le presunzioni che l'amministrazione ha utilizzato³¹.

³⁰ F. Tesauro, *Manuale di Diritto Tributario*, Torino, Utet, 2021. Tesauro analizza come l'onere della prova, disciplinato dall'art. 7, comma 5, del D.Lgs. 546/1992, sia strettamente collegato alla motivazione degli atti impositivi, che deve essere dettagliata e completa per garantire che l'amministrazione possa adempiere correttamente al proprio onere probatorio. L'utilizzo di intelligenza artificiale e sistemi automatizzati non esonera l'amministrazione dal rispettare l'onere di motivare in maniera esaustiva, e in assenza di una chiara esposizione del ragionamento logico alla base dell'accertamento, l'atto è destinato all'annullamento.

³¹ Cass. 18831/2023, Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 7 luglio 2023. In questa sentenza, la Corte ha ribadito che una motivazione generica o non supportata da documentazione probatoria non soddisfa i requisiti di trasparenza imposti dalla riforma del 2023. La Corte ha chiarito che gli accertamenti automatizzati, per essere validi, devono comunque rispettare i

La relazione tra l'art. 6-bis e l'art. 7, comma 5, diventa quindi centrale in questi contesti: l'obbligo di motivazione rafforzata dovrebbe essere visto come uno strumento che consente all'amministrazione di adempiere correttamente al proprio onere probatorio. Se la motivazione è carente o basata su dati raccolti in modo automatizzato senza un'adeguata spiegazione, l'amministrazione non sarà in grado di rispettare l'onere della prova, poiché il giudice non avrà a disposizione un quadro chiaro dei fatti e delle prove su cui si fonda l'accertamento.

Inoltre, l'uso di intelligenza artificiale e sistemi automatizzati non deve ledere il diritto del contribuente a un contraddittorio effettivo. Gli strumenti automatizzati, come il sistema VeRA, devono essere affiancati da una motivazione chiara che permetta al contribuente di comprendere non solo gli esiti dell'accertamento, ma anche il percorso logico seguito dall'amministrazione. In assenza di tali spiegazioni, vi è il rischio che il contribuente sia privato della possibilità di esercitare il proprio diritto di difesa in modo efficace e tempestivo³².

principi di trasparenza e motivazione, fornendo elementi circostanziati che consentano al contribuente di comprendere e contestare la pretesa.

³² G. Moschetti, Il diritto di difesa nel contesto degli accertamenti automatizzati, in *Il Fisco*, 2022. Moschetti esplora le sfide poste dall'uso crescente di intelligenza artificiale nelle procedure di accertamento fiscale, sottolineando come il diritto di difesa possa essere compromesso quando il

La riforma del 2023, dunque, ha senza dubbio migliorato la tutela del contribuente attraverso una maggiore trasparenza e l'obbligo di motivazione qualificata, ma l'effettiva applicazione di tali principi nei casi di accertamenti automatizzati rappresenta ancora una sfida. È cruciale che l'amministrazione finanziaria non solo fornisca una motivazione dettagliata, ma che permetta anche al contribuente di partecipare attivamente al contraddittorio, garantendo così il rispetto del principio di equità processuale sancito dall'art. 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992.

contribuente non ha accesso ai criteri utilizzati per l'accertamento. Moschetti sostiene che l'amministrazione debba garantire un contraddittorio effettivo, anche in presenza di strumenti automatizzati, attraverso una motivazione chiara che spieghi il processo logico alla base della decisione.

1.4 Conclusioni

Il rapporto tra l'art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente e l'art. 7, comma 5 del D.Lgs. 546/1992 ha subito un'evoluzione significativa con la **riforma del 2023**, che ha reso la motivazione degli atti impositivi non solo un requisito formale, ma un vero e proprio **strumento di tutela dei diritti del contribuente** e di **trasparenza amministrativa**. La **motivazione qualificata** e l'obbligo di allegare all'atto impositivo tutti i documenti che giustificano la pretesa fiscale rafforzano il diritto di difesa, assicurando che il contribuente possa disporre di tutte le informazioni necessarie per comprendere le ragioni dell'accertamento e preparare una difesa consapevole ed efficace.

La riforma ha impresso un cambiamento profondo nell'approccio dell'amministrazione finanziaria, che oggi è chiamata a una maggiore **responsabilità e rigore** nella redazione degli atti impositivi. La trasparenza non è più un principio astratto, ma si concretizza nella **completa accessibilità** per il contribuente delle prove su cui si fonda l'accertamento. Questa evoluzione ha l'effetto di prevenire contenziosi fondati su carenze formali e di migliorare il dialogo tra contribuente e amministrazione, riducendo il numero di controversie giudiziarie.

Un aspetto particolarmente rilevante, che emerge dalla prassi recente, è il crescente utilizzo da parte dell'amministrazione finanziaria di **accertamenti automatizzati**, basati sull'uso di **intelligenza artificiale** e incroci di dati. Questi strumenti, pur aumentando l'efficienza dell'accertamento, possono compromettere la trasparenza richiesta dall'art. 6-bis, specialmente quando il contribuente non ha accesso al processo decisionale sottostante. L'assenza di spiegazioni chiare e dettagliate su come i dati siano stati utilizzati per formulare la pretesa fiscale rischia di ostacolare il pieno esercizio del **diritto di difesa**.

In tali casi, il rapporto tra l'**art. 6-bis** e l'**art. 7, comma 5**, diventa centrale: l'obbligo di motivazione qualificata deve essere visto come uno strumento attraverso cui l'amministrazione può adempiere al proprio **onere della prova**. Una motivazione generica, non supportata da documentazione allegata o basata su accertamenti automatizzati, compromette la possibilità per l'amministrazione di giustificare la pretesa in sede contenziosa. La **sentenza Cass. 18831/2023** ha confermato che la mancanza di una motivazione adeguata e trasparente costituisce un **vizio sostanziale** che comporta la nullità dell'atto impositivo.

Sotto il profilo dell'onere della prova, l'art. 7, comma 5, ribadisce la centralità del **principio di equità processuale**: l'onere probatorio spetta all'amministrazione, la quale deve dimostrare la fondatezza della pretesa fiscale mediante prove concrete e circostanziate. Tale obbligo si lega strettamente alla motivazione dell'atto impositivo, che funge da strumento per esporre con chiarezza i fatti accertati e le ragioni giuridiche che giustificano l'accertamento. Di conseguenza, una motivazione insufficiente o priva di supporto probatorio compromette l'intero accertamento, esponendo l'atto impositivo alla nullità.

La riforma del 2023 segna dunque una tappa fondamentale verso un sistema tributario **più equo, trasparente e bilanciato**. Grazie ai nuovi obblighi di motivazione qualificata e di allegazione della documentazione probatoria, l'amministrazione finanziaria è oggi chiamata a operare con un livello di **responsabilità e trasparenza senza precedenti**. Questi sviluppi non solo migliorano la qualità del contenzioso tributario, riducendo le liti inutili basate su vizi formali, ma contribuiscono anche a creare un rapporto più costruttivo tra amministrazione e contribuente, basato su **chiarezza e fiducia reciproca**.

Inoltre, la nuova disciplina del 2023 pone le basi per un futuro in cui il contenzioso tributario si concentrerà maggiormente su

questioni sostanziali e non su formalità, riducendo le liti pretestuose e promuovendo un'applicazione più coerente e uniforme delle norme tributarie. La possibilità per il giudice di dichiarare la nullità dell'atto impositivo d'ufficio, senza necessità di contestazione esplicita da parte del contribuente, rappresenta un ulteriore passo verso una maggiore **tutela dei diritti** e una maggiore responsabilizzazione dell'amministrazione finanziaria.

In conclusione, il rafforzamento del rapporto tra **trasparenza amministrativa** e **onere della prova** costituisce un progresso nella tutela del contribuente. Il nuovo ruolo attribuito alla **motivazione degli atti impositivi**, unitamente all'onere probatorio che grava sull'amministrazione, contribuisce a migliorare la qualità e la giustizia del procedimento tributario, fornendo una base solida per un sistema più **equilibrato e trasparente**. Questo cambiamento normativo pone al centro il contribuente e il suo diritto di difesa, bilanciando in modo più equo il potere dell'amministrazione e l'effettività del controllo giurisdizionale, specialmente nell'era della digitalizzazione e degli accertamenti automatizzati.

CAPITOLO 2

LA “NUOVA AUTOTUTELA”

di Andrea Baudone, Michele Maria Falco, Damiana Lecce e
Mercy Sobowale

2.1 Normativa ante decreto

Il presente contributo si prefigge l'obiettivo di illustrare le novità introdotte dal D. Lgs. 219/2023 in materia di AUTOTUTELA TRIBUTARIA cercando di valutarne la reale portata, per comprendere se effettivamente si possa parlare di una riforma sostanziale.

In *primis*, pertanto, appare opportuno nonché doveroso ripercorrere le tappe che ne hanno caratterizzato l'evoluzione normativa.

L'autotutela è un istituto del diritto amministrativo e potrebbe essere definito come il potere di un'Amministrazione Pubblica di procedere con il riesame dei propri atti, in quanto può accadere che nello svolgimento della propria attività, la ridetta Amministrazione possa aver commesso degli errori che danneggiano ingiustamente un determinato Cittadino (o un determinato gruppo), errori che possono creare una situazione di potenziale conflittualità tra le parti.

In estrema sintesi, l'Amministrazione Pubblica procede con il riesame (correggendo e/o rimuovendo gli atti illegittimi) per i seguenti fini:

- Realizzare l'interesse pubblico
- Ripristinare la legalità
- Migliorare il rapporto con i cittadini (ricorrendo anche al contraddittorio)
- Cercare nello stesso ordine amministrativo una soluzione alle controversie insorte (o potenziali) evitando il ricorso ai mezzi giurisdizionali (c.d. principio di economia dei mezzi giuridici).

Le prime tracce di regolamentazione normativa dell'autotutela, anche se solo in ambito amministrativo, si ritrovano, nella Legge 241/1990 (modificata e integrata, in particolare dalla Legge 15/2005).

Si potrebbe affermare che nella norma citata si ritrovano alcuni principi basilari:

- Con l'autotutela l'Amministrazione può annullare l'atto (artt. 21-*octies* e 21-*novies*) ovvero revocarlo (art. 21-*quinquies*);
- In caso di annullamento l'atto perde efficacia *ex tunc*, e quindi dalla data di emissione (e coinvolge tutti gli eventuali atti ad esso collegati);

- In caso di revoca l'atto perde la sua efficacia *ex nunc*, ossia dal momento della revoca;
- Il potere di esercizio dell'autotutela, spetta all'Organo che ha emanato l'atto;
- Il riesame in autotutela è un'iniziativa dell'Amministrazione – eventuale impulso/richiesta da parte del cittadino (o parte lesa in genere) non comporta obbligo di pronuncia;
- Il provvedimento di annullamento e/o di revoca deve essere adeguatamente motivato;
- Per l'esercizio del potere/dovere di autotutela non sono fissati limiti temporali ma la prassi suggerisce che avvenga in un tempo ragionevole, per evitare che le ragioni di interesse pubblico (che devono sottostare all'esercizio del potere/dovere di autotutela) si affievoliscano.

Si evidenzia che l'art. 13 della Legge 241/1990, al secondo comma, prescrive che quanto previsto nel Capo III in materia di partecipazione al procedimento amministrativo non è applicabile ai procedimenti tributari.

L'applicazione dell'istituto dell'autotutela in ambito tributario è stata assai dibattuta e ha incontrato non poche resistenze, in virtù dei particolari interessi coinvolti, e ha trovato

maggior slancio solo successivamente all'affermarsi di un sistema in cui il rapporto tra Fisco e contribuente si presuppone maggiormente collaborativo.

La prima disposizione normativa relativa all'autotutela in ambito tributario, è l'art. 68 del d.P.R. n. 287/1992³³ (Tutela

³³ Art. 68 D.P.R. 27 Marzo 1992 n. 287

[1. Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria possono procedere all'annullamento, totale o parziale, dei propri atti riconosciuti illegittimi o infondati con provvedimento motivato comunicato al destinatario dell'atto.

2. Oltre a quanto espressamente previsto dagli articoli 41, comma 7, 42, comma 10, e 45, comma 11, presso ciascuna direzione regionale delle entrate, ciascuna direzione compartimentale delle dogane e delle imposte indirette e ciascuna direzione compartimentale del territorio è istituito uno specifico ufficio, il cui livello è stabilito con decreto del Ministro delle finanze, da emanare sentiti le organizzazioni sindacali rappresentate nel consiglio di amministrazione e il Consiglio di Stato e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, avente il compito di:

a) analizzare l'andamento dell'attività e la qualità dei servizi forniti dagli uffici della direzione regionale o compartimentale o da quelli dipendenti;

b) esaminare ed istruire le istanze, gli esposti e le segnalazioni inviate dai cittadini in merito alle materie di cui alla lettera a), o, comunque, ai loro rapporti con gli uffici dell'Amministrazione;

c) esaminare le relazioni periodiche di cui ai predetti articoli 41, comma 7, e 42, comma 10, riferendo l'esito dell'analisi al direttore regionale o compartimentale e proponendo l'adozione delle iniziative o degli interventi ritenuti opportuni;

d) individuare ed adottare le misure per lo snellimento e la semplificazione delle procedure amministrativo-contabili, in modo da assicurare l'economicità e l'efficienza dei servizi;

e) vigilare sull'osservanza della disposizione di cui al comma 1.

3. L'organizzazione interna degli uffici deve tendere alla massima trasparenza dell'azione amministrativa, anche attraverso la periodica rotazione degli impiegati preposti alla direzione degli uffici e delle relative strutture]

dei diritti del contribuente e trasparenza dell'azione amministrativa) che individua

- (i). negli Uffici dell'amministrazione finanziaria i titolari del potere di annullamento totale o parziale,
- (ii). negli atti illegittimi e infondati l'oggetto del potere di autotutela;
- (iii). la necessità che venga emesso un provvedimento motivato da comunicare al destinatario dell'atto
- (iv). Unico limite all'esercizio del potere/dovere di autotutela è l'esistenza di un giudicato.

Successivamente, con l'art. 2-*quarter* del d.l. 564/94³⁴ e il d.m. 37/97, si è avuta una regolamentazione più compiuta e assai specifica in ambito di Autotutela Tributaria.

³⁴ Art. 2-*quarter* – D.L.564/1994

1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione.

1-bis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato.

1-ter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza.

1-*quater*. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza.

1-*quinquies*. La sospensione degli effetti dell'atto disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale cessa con la notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto, modificativo o confermativo di

E così, l'art. 2-*quater* del D.L. 564/1994, dopo aver precisato che è ammesso l'esercizio del potere di annullamento e revoca per gli atti illegittimi e infondati, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, demanda a successivi decreti ministeriali l'individuazione degli Organi dell'Amministrazione Finanziaria competenti e la definizione dei criteri di economicità *“sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione”*.

Dette precisazioni sono state introdotte con il D.M. 37/1997, con il quale, partendo dai principi validi per il procedimento amministrativo, sono state fissate le regole procedurali e si è avuta una prima definizione della materia.

Dal dettato dell'art. 1 si rileva che *“il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è*

quello sospeso; il contribuente può impugnare, insieme a quest'ultimo, anche l'atto modificato o confermato.

1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute.

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

1-octies. L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.

competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende": quindi in linea di principio deve agire l'Ufficio che ha emanato l'atto. La Direzione Regionale interviene solo nelle ipotesi di "grave inerzia" dell'Ufficio competente.

Se l'importo complessivo di Imposte, Sanzioni e Interessi esposti nell'atto da annullare supera un miliardo di lire (€ 516.000,00) è necessario acquisire il parere della Direzione Regionale delle Entrate competente. (L'abrogazione del D.M. 11.2.1997, n. 37, ha comportato l'annullamento di tale regola).

L'art. 2 precisa che l'esercizio del potere di autotutela può essere attivato, *"senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro:*

- a) errore di persona;*
- b) evidente errore logico o di calcolo;*
- c) errore sul presupposto dell'imposta;*
- d) doppia imposizione;*
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;*
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;*

g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione."

Limite al potere di annullamento è la presenza di una sentenza passata in giudicato che si sia espressa nel merito del rapporto tributario cui l'atto attiene.

Ulteriore requisito per l'esercizio del potere di autotutela è rappresentato dallo specifico, concreto e attuale interesse pubblico all'eliminazione dell'atto, che deve altresì risultare prevalente rispetto all'interesse pubblico alla stabilità delle situazioni giuridiche.

Il provvedimento di annullamento, debitamente motivato, viene comunicato *"al contribuente, all'organo giurisdizionale davanti al quale sia eventualmente pendente il relativo contenzioso nonché - in caso di annullamento disposto in via sostitutiva - all'ufficio che ha emanato l'atto"*

L'esercizio del potere di autotutela può concretizzarsi non solo nel potere di annullamento, ma anche nella revoca o nella rinuncia all'imposizione: ipotesi che si realizzano quando si ritiene che l'azione impositiva sia inopportuna ovvero antieconomica e sono ispirate ai principi di c.d. buona amministrazione.

Integrano il quadro normativo di riferimento la lettera b) del comma 2 dell'art. 7 della L. 212/2000 che ha introdotto l'obbligo di indicare *“l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela”* negli atti emessi dall'Amministrazione Finanziaria.

Ed ancora, sempre lo Statuto del contribuente, all'art. 13, comma 6 (nella versione in vigore fino al 17/01/2024) prevedeva che *“il Garante del contribuente, anche sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, e attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente”*

La richiamata ultima disposizione evidenzia una delle tematiche più complesse legate all'istituto in esame, rappresentata dal mancato esercizio di riesame da parte dell'Amministrazione finanziaria: se con detto istituto si intende contemperare gli interessi e i diritti tutelati di tutte le parti coinvolte, la

discrezionalità dell'esercizio del potere/dovere di autotutela lascia spazio a tantesituazione in cui l'auspicato richiamato contemperamento non si realizza.

Molteplici sono le criticità emerse nel corso di questi anni non solo in tema di difetto di regolamentazione circa l'obbligo o meno di riscontro all'istanza di autotutela proposta dal contribuente, ma anche in relazione alla conseguente tematica relativa all'impugnabilità del diniego espresso o tacito all'autotutela, nonché al sindacato esercitabile dal giudice investito della controversia.

In particolare si segnala la Sentenza n. 181 del 2017 della Corte di Cassazione che si è pronunciata per confermare la legittimità costituzionale dell'art. 2quater del D.L. 564/1994, relativamente, in particolare, alla previsione di discrezionalità dell'esercizio del potere di autotutela³⁵.

³⁵ Corte Costituzionale, 13/07/2017, n. 181

Sulla scia della tradizionale configurazione dell'autotutela amministrativa, l'art. 2-quater, primo comma, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656), e l'art. 19, primo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e più in generale la disciplina legislativa dell'annullamento d'ufficio tributario, operano un bilanciamento non irragionevole tra l'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi e l'interesse alla stabilità dei rapporti giuridici di diritto pubblico, che sarebbe inevitabilmente sacrificato da una scelta legislativa che imponesse all'Amministrazione finanziaria di pronunciarsi sull'istanza di autotutela del contribuente, mentre di fronte a una tale istanza alle Agenzie fiscali è consentito invece di valutare se attivarsi o meno, senza che la loro eventuale

Secondo la Corte di Cassazione, vieppiù, il provvedimento di diniego può essere oggetto di impugnazione solo per vizi propri e non per i motivi che invece attengono la pretesa tributaria (con riferimento ai quali il giudizio deve essere attivato contro il provvedimento con cui la pretesa tributaria è stata attivata).

Si ritiene che con la citata sentenza, i Giudici della Corte abbiamo voluto suggerire al legislatore di intervenire con apposito provvedimento per chiarire le diverse incertezze applicative.

Sul solco delle richiamate molteplici questioni irrisolte e/o sospese, è intervenuta la Commissione interministeriale per la riforma del processo tributario che dovrebbe aver individuato i nodi cruciali da risolvere. Il lavoro della Commissione Interministeriale ha portato all'abrogazione della maggior parte delle norme sin qui esaminate.

Attualmente l'autotutela è regolamentata dagli artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* della Legge 212/2000 introdotti dal d.lgs.

scelta di non provvedere possa essere oggetto di contestazione giurisdizionale da parte dell'istante, non essendo in tale caso il loro potere di provvedere in autotutela diverso da quello esercitabile in ipotesi spontaneamente. - Fonti: Boll. Trib., 2019, 3, 228, nota di PIVA

219/2023, in base ai principi ed ai criteri direttivi dettati dalla Legge Delega 111/2023 (art. 4).

Di seguito verranno illustrate e commentate le novità introdotte verificando se sono state superate le criticità fin qui emerse, in particolare con riferimento ai profili processuali e alla tutela del contribuente nella più ampia ottica dell'interpretazione eurounitaria.

2.2 Autotutela obbligatoria

Con legge 9 agosto 2023, n. 111, il Governo è stato delegato ad operare una ampia azione di riforma del sistema fiscale, secondo specifici criteri, opportunamente individuati dal legislatore delegante.

L'articolo 4, in particolare, traccia i Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, prevedendo, tra l'altro, la revisione dell'istituto dell'autotutela in ambito tributario. A tal fine, la delega ha previsto:

Art. 4

1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi

generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:

... h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose;

Nell'esercizio della delega, il Legislatore delegato ha riordinato, con l'art. 1, comma 1, lettera m), del d.l. 30 dicembre 2023, n. 219, l'istituto in parola distinguendo le ipotesi di autotutela obbligatoria e di autotutela facoltativa. A tal fine sono stati introdotti nello Statuto dei diritti del contribuente gli articoli 10-*quater* e 10-*quinqies*.

Passando in rassegna dapprima l'autotutela obbligatoria, il primo dei menzionati riferimenti normativi, rubricato "Esercizio del potere di autotutela obbligatoria", prescrive:

"1. L'amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione:

*a) errore di **persona**;*

- b) errore di **calcolo**;
- c) errore sull'**individuazione del tributo**;
- d) errore **materiale** del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul **presupposto** d'imposta;
- f) mancata considerazione di **pagamenti** di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

2. L'obbligo di cui al comma 1 non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

3. Con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'amministrazione finanziaria ai fini del presente articolo, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, è limitata alle ipotesi di dolo”.

Al comma 1, sono dunque indicati gli specifici casi in cui l'Amministrazione finanziaria deve procedere all'annullamento o alla rinuncia degli atti di imposizione. La norma, in particolare, fissa in capo all'Amministrazione finanziaria l'obbligo di ricorrere all'esercizio del potere di autotutela al ricorrere delle tassative ipotesi previste dal Legislatore, anche in assenza di istanza di

parte, anche in pendenza di giudizio e anche in caso di atti definitivi (ma da non oltre un anno).

L'elenco deve essere inteso come **tassativo**, restando ferma – nelle diverse ipotesi – la facoltà dell'Amministrazione di procedere ad autotutela. Chiaramente l'obbligatorietà dell'azione da parte dell'Amministrazione genera importanti conseguenze in ordine all'impugnabilità dell'eventuale rifiuto: il diniego dell'autotutela obbligatoria è impugnabile in ogni caso, sia quando è espresso sia quando è tacito; di contro, il diniego sull'istanza di autotutela nei casi facoltativi è impugnabile solo in caso di rifiuto espresso. Tale discriminazione pone in capo agli operatori del diritto il problema di dover individuare *ab origine*, nel momento in cui si presenta il caso, se ricorra l'ipotesi disciplinata dall'articolo 10-*quater* o dall'articolo 10-*quinquies*. Le ipotesi di autotutela obbligatoria, tipizzate nella norma, costituiscono fattispecie in relazione alle quali i principi ispiratori dell'istituto (realizzare un interesse pubblico e ripristinare la legalità) sono riconosciuti come immanenti dal Legislatore, tanto da giustificare l'introduzione di un obbligo di fare in capo all'Amministrazione.

In proposito, non appare condivisibile il limite che lo stesso Legislatore introduce al comma 2, escludendo l'obbligo di autotutela decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione. In tale ipotesi è stata, probabilmente,

privilegiata la tutela della stabilità delle situazioni giuridiche, a scapito delle richiamate finalità cui è ispirato l'istituto.

Ultimando l'analisi delle novità, il comma 3 prescrive un condivisibile esonero da responsabilità contabile in capo al soggetto che dispone l'autotutela, salvo il caso di dolo. Tale previsione risponde all'esigenza, quantomai attuale, di non condizionare le valutazioni dell'Ufficio e dei suoi funzionari dalla preoccupazione di responsabilità contabile per danno erariale, limitando la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, alle sole ipotesi di dolo.

2.3 Autotutela facoltativa

Il potere di autotutela facoltativa, ai sensi dell'art. 10-quinquies co.1 L 212/2000, può essere esercitato al di fuori dei casi espressamente indicati nell'art.10- quater, ovvero al di fuori dei casi tassativamente previsti nella disciplina dell'autotutela obbligatoria: per tale ragione non vengono precisate le fattispecie ammesse per le quali si può presentare autotutela facoltativa e viene lasciato spazio anche per altri casi (ad esempio la doppia imposizione) ma è sempre necessaria l'impulso all'azione da parte del contribuente.

A differenza dell'istituto di autotutela obbligatoria, nell'autotutela facoltativa gli atti impositivi possono presentare connotati di illegittimità e infondatezza, anche non manifesta.³⁶

Inoltre, dal tenore della norma, l'autotutela facoltativa dovrebbe poter riguardare fattispecie previste dall'autotutela obbligatoria, per le quali sia decorso un anno dalla definitività dell'atto illegittimo per mancata impugnazione.

Pertanto, rientra nel caso di autotutela facoltativa, il caso di atto non manifestamente illegittimo oppure divenuto definitivo oltre l'anno.

Ipoteticamente il procedimento può instaurarsi su iniziativa dell'ente impositore oppure dell'ente della riscossione oppure (ipotesi decisamente più concreta) di parte, indipendentemente da:

- Definitività dell'atto;
- Pendenza del giudizio;
- Sentenza definitiva per ragioni processuali;
- Sentenza definitiva per ragioni di merito diverse da quelle sottese all'autotutela.

Anche per l'ipotesi di autotutela facoltativa, ai sensi del co.2 art. 10-quinquies L.212/2000 che espressamente rimanda all'art.10 quater co.3 della medesima legge, i funzionari hanno una

³⁶ R.Amato, A.Cissello, *Collana Riforma Fiscale, Il Contenzioso Tributario, Eutekne pag.186*

responsabilità per le valutazioni di fatto dinanzi alla Corte dei conti per le sole ipotesi di dolo.

L'istanza, per entrambe le tipologie di autotutela, non è subordinata a particolari vincoli di forma o sostanza e può essere inviata tramite PEC, raccomandata a/r o depositata in forma cartacea presso l'ente che ha emesso l'atto, dal contribuente o dal difensore delegato.

Nel caso di invio dell'istanza ad un Ufficio non competente, lo stesso dovrebbe inoltrarla all'ufficio di competenza.

E' necessario ricordare che la presentazione dell'istanza non sospende i termini per il ricorso ex art.21 D.Lgs 546/92.

Anche successivamente alle novità introdotte, relativamente all'istituto dell'autotutela facoltativa, dovrebbero permanere i principi giuridici ante D.Lgs n. 219.2023, ovvero in presenza di un diniego di autotutela il contribuente deve dimostrare l'interesse pubblico che verrebbe garantito con l'annullamento dell'atto.

Per tali motivi, una volta qualificata la tipologia di istituto come autotutela facoltativa, nell'istanza sarà opportuno indicare le ragioni di interesse pubblico che determinano l'annullabilità d'ufficio dell'atto.

Non è poi previsto un termine per la risposta e pertanto, una volta presentata l'istanza, gli Uffici potranno procedere con:

- L'accoglimento totale o parziale e conseguente annullamento (totale o parziale) dell'atto e di tutti gli atti successivi (ad esempio di ruoli e/o le cartelle di pagamento);
- Il rigetto con diniego espresso (sempre impugnabile)
- Il silenzio: non impugnabile in sede di autotutela facoltativa.

Le prime due ipotesi dovranno essere motivate ai sensi dell'art.7 della L.212/2000.

Nel caso trattato in questo paragrafo, la risposta della parte pubblica è una facoltà; pertanto, la tutela giudiziaria è contemplata solamente in caso di diniego espresso ex art.19 comma 1 lett g-ter del Dlgs 546/92 e non in caso di silenzio rifiuto.

Per tali motivi, permangono le problematiche che hanno contraddistinto l'istituto dell'autotutela ante D.lgs 219/2023. Considerando la discrezionalità di detto potere, l'impugnazione del rifiuto espresso avrà ad oggetto la legittimità del rifiuto legata a vizi dell'atto di diniego e non anche il merito della pretesa tributaria alla base dell'atto impositivo.

Rimane l'arduo onere in capo al contribuente, di dimostrare l'interesse generale per fatti originari o sopravvenuti.

2.4 Riflessi processuali delle novità introdotte

Le novità introdotte e qui analizzate hanno avuto, inevitabilmente, riflesso diretto e indiretto sul Processo Tributario.

Prima di affrontare l'argomento ricordiamo che l'istanza di autotutela non sospende i termini per impugnare il provvedimento.

La possibilità di impugnare il rifiuto espresso o tacito dell'istanza di autotutela costituisce una svolta importante nel panorama giuridico tributario: viene conferito ai contribuenti uno strumento in più per contestare decisioni dell'Amministrazione finanziaria e mettere in discussione la definitività degli atti tributari.

Il rifiuto dell'istanza di autotutela, in precedenza, non era di per sé impugnabile, e ciò contribuiva a consolidare la definitività degli atti tributari. Con l'introduzione di questa possibilità di impugnazione, **l'autotutela diventa un elemento dinamico nel contesto tributario**, consentendo ai contribuenti di contestare non solo gli atti stessi ma anche le decisioni dell'Amministrazione finanziaria relative all'autotutela.

Gli interventi normativi apportati dal D.Lgs. 30.12.2023 n.220, hanno infatti determinato un ampliamento degli atti autonomamente impugnabili, aggiungendo:

- Il rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela obbligatoria (art.19 co.1 lett. G-bis) del Dlgs 546/92);
- Il rifiuto solo espresso all'istanza di autotutela facoltativa art.19 co lett. G – ter del D.lgs 546/92).

Dalla lettura di quanto sopra viene immediato comprendere come assuma un ruolo fondamentale la decisione del contribuente di presentare l'istanza di autotutela che è il presupposto indispensabile per avviare la procedura che comporta la formalizzazione della risposta sulla legittimità dell'atto impositivo.

Cambiano infatti termini per impugnare i vari dinieghi dell'Agenzia delle Entrate (totali o parziali):

- nel caso di autotutela obbligatoria se la risposta (espressa) è negativa, il termine per l'impugnazione è di 60 giorni dal ricevimento del provvedimento di rifiuto. Nel caso di silenzio-rifiuto, il ricorso può essere notificato dopo che sono decorsi 90 giorni dalla domanda di autotutela che può essere presentata fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto; in mancanza di norme specifiche, la domanda non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

- nel caso di autotutela facoltativa l'impugnazione è possibile soltanto nel caso di "rifiuto espresso" (e non anche di "silenzio rifiuto") per cui il silenzio non legittima la proposizione del ricorso.

Diventa quindi indispensabile qualificare preliminarmente e correttamente se si tratta di autotutela obbligatoria o facoltativa per evitare che il ricorso sia ritenuto inammissibile o meno (già in sede di esame preliminare del ricorso ex.art.27 del DLgs 546/92.³⁷)

Ove il giudice ritenesse che la fattispecie non rientri nell'art.10-quater della L.212/200 può respingere il ricorso dichiarandolo inammissibile, in quanto l'atto degradato a diniego tacito all'autotutela facoltativa non sarebbe ab origine impugnabile.³⁸

Nel caso di ricorso inammissibile, il contribuente potrà proporre reclamo ed al termine dello stesso nel caso di conferma dell'inammissibilità, potrà appellare la sentenza.

Se da un lato c'è stato un ampliamento degli atti impugnabili con la modifica dell'art.19 DLgs 546/92 dall'altro non sono

³⁷ R.Amato, *Eutekne L'Accertamento 1/24 – Speciale Riforma Fiscale*, "L'Autotutela obbligatoria e facoltativa: prime riflessioni su nuove prospettive di garanzia

³⁸ .Amato, A.Cissello, *Collana Riforma Fiscale, Il Contenzioso Tributario*, *Eutekne pag.195*

variati gli artt.67 ss del 546/92 relativamente all'efficacia delle sentenze.

Sia per l'autotutela obbligatoria che per l'autotutela facoltativa è possibile sostenere che la sentenza di accoglimento del ricorso invalidi l'atto a monte rimasto "inoppugnato", con la conseguenza che l'ente impositore dovrebbe restituire le somme alle condizioni art.68 del Dlgs 546/92 anche se non si è formato il giudicato.³⁹

L'autotutela può essere disposta anche in pendenza di giudizio, con sentenza definitiva per motivi diversi fondanti l'autotutela.

Nel caso di annullamento dell'intero atto impugnato, vi è l'estinzione per cessazione della materia del contendere ex art.45 del Dlgs 546/92.

Nel caso di autotutela parziale, il contenzioso prosegue per la parte di atto rimasta in essere; diversamente, trattasi di nuovo accertamento impugnabile, quello successivo ad un primo annullato in parte se non muta gli elementi strutturali dell'accertamento ma incida su di essi.⁴⁰

Nel caso in cui l'ente impositore annulli l'atto impugnato nel corso del processo, questo si considera estinto e, pertanto, il

³⁹ .Amato, A.Cissello, *Collana Riforma Fiscale, Il Contenzioso Tributario, eutekne pag.197*

⁴⁰ .Amato, A.Cissello, *Collana Riforma Fiscale, Il Contenzioso Tributario, eutekne pag.198*

giudice deve effettuare un giudizio virtuale sull'esito della controversia con conseguente condanna al pagamento delle spese alla soccombente oppure disporre la compensazione. Se l'autotutela viene disposta dopo la notifica del ricorso ma prima della costituzione in giudizio, non sarebbe necessario provvedere alla medesima essendo venuto meno l'oggetto del processo. Rimane sempre la possibilità di costituirsi in giudizio con il solo fine di ottenere la condanna alle spese processuali. Nell'autotutela sostitutiva vi è il ritiro di un atto impositivo e l'emanazione di un nuovo avviso di accertamento con il quale vengono corretti i vizi del primo: tale fattispecie non è da confondere con l'accertamento integrativo ex art.43 c3 dpr 600/73: tale atto è infatti basato sulla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Mentre nel sistema ante D.lgs. 219 del 3012.2023 l'autotutela sostitutiva era ammessa solamente per sanare vizi formali dell'atto (come ad esempio il difetto di sottoscrizione, l'omessa indicazione dell'aliquota o il vizio di notifica), e non era concessa per le questioni di merito come la determinazione dell'imponibile, o l'identificazione dei soggetti passivi, oggi sembrerebbe possibile emendare anche la motivazione.⁴¹

⁴¹ .Amato, A.Cissello, *Collana Riforma Fiscale, Il Contenzioso Tributario, eutekne pag.204*

Dopo aver illustrato brevemente i principali riflessi sul processo tributario, di seguito si propone una tabella riassuntiva utile all'individuazione delle principali ipotesi ed alcuni spunti di riflessione

1. Istanza di autotutela anteriore al ricorso

- L'istanza viene definita positivamente (entro i 60gg dalla notifica dell'atto principale):
 - in maniera totale: annullamento del provvedimento;
 - in maniera parziale: rideterminazione imponibile

- L'istanza viene rifiutata (oppure silenzio da parte dell'Agenzia delle Entrate nei 60 gg dalla notifica dell'atto principale):
 - notifica del ricorso entro il 60mo giorno dalla notifica del provvedimento, possibile inserire istanza cautelare (se ci sono i presupposti);
 - possibilità di impugnazione nei 60 gg del rifiuto oppure dopo 90 gg del silenzio se si tratta di autotutela obbligatoria.

2. Istanza di autotutela posteriore al ricorso.

- accoglimento dell'istanza con pieno effetto satisfattivo delle ragioni del contribuente: cessata materia del contendere per carenza di interesse alla decisione;
- accoglimento parziale: verificare se persiste interesse al ricorso, in caso positivo, rimodulazione della domanda;
- rifiuto: è obbligatorio impugnarlo? Se non si impugna, influisce sul ricorso?

In linea teorica, un diniego non impugnato, cristallizza il diniego e comporta improcedibilità del primo ricorso perché non si è impugnato il secondo provvedimento.

Come già illustrato dopo la riforma, il diniego è un atto autonomamente impugnabile, mentre il silenzio assume valore di provvedimento negativo, dunque impugnabile, solo nei casi di autotutela obbligatoria.

Si vuole qui ricordare che nel processo tributario vige, infatti, il divieto di *mutatio libelli* secondo il quale il ricorrente nel corso del procedimento giudiziale non può successivamente alla proposizione del ricorso introduttivo modificare la domanda principale ampliando l'oggetto della controversia. L'oggetto del giudizio tributario risulta, pertanto, rigidamente delimitato dai motivi di impugnazione avverso l'atto impositivo dedotti col ricorso introduttivo, che costituiscono la *causa petendi* entro i

cui confini viene chiesto l'annullamento dell'atto (cfr.: ex multis Cassazione n. 15647/2019 e n. 26313/2020).

A parziale deroga del divieto di modifica, l'articolo 24⁴² delle disposizioni sul processo tributario consente, al comma 2, l'integrazione dei motivi di ricorso al verificarsi di specifiche e tassative condizioni. La norma dispone, infatti, che il giudice debba attenersi all'esame dei vizi di invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di

⁴² Art. 24

Produzione di documenti e motivi aggiunti

1. I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.

2. L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.

3. Se è stata già fissata la trattazione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la trattazione o l'udienza debbono essere rinviate ad altra data per consentire gli adempimenti di cui al comma seguente.

4. L'integrazione dei motivi si effettua mediante atto avente i requisiti di cui all'art. 18 per quanto applicabile. Si applicano l'art. 20, commi 1 e 2, l'art. 22, commi 1, 2, 3 e 5, e l'art. 23, comma 3.

motivi aggiunti, ammissibile in caso di “deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione”.

Sotto il profilo strettamente procedurale, la proposizione dei motivi aggiunti rispecchia le regole di forma ed i termini di presentazione del ricorso principale (articolo 18, 21 e 22 D. Lgs. 546/1992) di cui ne segue anche le sorti processuali: l'eventuale vizio di inammissibilità del ricorso principale, infatti, investe anche il ricorso per motivi aggiunti atteso che esso si innesta in un rapporto processuale già sorto da cui dipende. È oltremodo necessario valutare se la presentazione di motivi aggiunti determini “un ampliamento considerevole” dell'oggetto della causa già pendente quale presupposto richiesto dalla Corte UE nella causa C-61/14 del 6 ottobre 2015 per l'applicazione di un nuovo contributo unificato ex articolo 13 D.P.R. 115/2002. Applicando tale principio comunitario le Commissioni di merito hanno ritenuto i motivi aggiunti non assoggettabili al pagamento di un nuovo contributo unificato dal momento che non introducono domande nuove ma che si limitano a recare nuove ragioni a sostegno delle domande già proposte (cfr.: CTR Toscana sentenza 197/01/2020).

3. Istanza di autotutela senza la notifica del ricorso, con accertamento divenuto non più impugnabile

La novità della riforma permette di impugnare autonomamente, nei termini indicati nei paragrafi precedenti, il rifiuto espresso o tacito (nel caso di autotutela facoltativa). Questa modifica è particolarmente rilevante in quanto neutralizza in parte il principio di definitività degli atti tributari. Tradizionalmente, la definitività era considerata una caratteristica fondamentale di tali atti, limitando le possibilità di riesame o modifica dopo un determinato periodo. L'introduzione della possibilità di impugnare il rifiuto dell'istanza di autotutela introduce una flessibilità in questo principio, consentendo una maggiore apertura alla revisione degli atti tributari anche non impugnati.

CAPITOLO 3

I VIZI DELLE NOTIFICAZIONI ED I MOTIVI DI “NULLITA’ ED ANNULLABILITA’”

di Rita Cadoni, Francesco Fabbri, Francesco Verderosa

3.1 I vizi delle notificazioni e i rapporti con il nuovo co.6 bis dell’art.14 – d.lgs. 546/92

Il D.Lgs. n.220/2023 (in G.U. 3.1.2024, n. 2) è intervenuto sull’articolo 14 del Codice tributario (D.Lgs. n.546/1992), aggiungendo il comma 6 *bis*, a mente del quale: “*in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l’atto impugnato, il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti*”.

Sicuramente si tratta di una delle novità di maggior rilievo introdotte dalla Riforma Fiscale, che andrà ad impattare su tutti ricorsi, notificati a far data dal 4 gennaio 2024, in cui verrà eccepita l’illegittimità del provvedimento impugnato per omessa e/o irrituale notificazione dell’atto presupposto emesso da un’autorità fiscale diversa (tipico caso, l’intimazione di pagamento, emessa dall’Agente della Riscossione territorialmente competente, che riporta, quale atto prodromico, un avviso di accertamento la cui notifica è stata curata dall’Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale).

In tale ipotesi, secondo la nuova formulazione dell'articolo in commento – che, oggettivamente, non brilla per esaustività – il contribuente dovrà procedere necessariamente a notificare il ricorso nei confronti tanto del Riscossore, quanto dell'Ente titolare del diritto di credito.

Orbene, prima di procedere a comprendere la novella legislativa, per poter poi esplicitare i necessari spunti di riflessione, si ritiene indispensabile analizzare la disciplina del litisconsorzio in ambito tributario e del consolidato solco giurisprudenziale che, a questo punto, dovrà essere definitivamente accantonato in favore della *voluntas* del legislatore che vede, come obiettivo principale, quello di ridurre il numero dei giudizi, concentrando in un unico processo più liti aventi ad oggetto la stessa fattispecie e consentendo la partecipazione anche degli enti creditori nei giudizi involgenti vizi di notifica degli atti presupposti a quello riscossivo impugnato.

L'art. 14 – D.Lgs. 546/92 “Litisconsorzio ed intervento”

Il litisconsorzio è un istituto del diritto processuale che presuppone la contestuale presenza di più parti nel processo, al fine di garantire la tutela dell'inviolabile diritto alla difesa e al contraddittorio costituzionalmente previsti.

In ambito tributario, come già accennato, la disposizione normativa che regola il litisconsorzio, in tutte le sue

fattispecie, è l'articolo 14 del D.Lgs. 546/92: dall'esegesi della richiamata norma, si evince la sussistenza di due tipologie di litisconsorzio:

1. necessario (quando la causa, in virtù del suo carattere inscindibile, dovrà obbligatoriamente coinvolgere, a pena di nullità, tutti i soggetti interessati);
2. facoltativo (quando, stante la connessione dell'oggetto o del titolo dal quale dipendono, più parti potranno agire o essere convenute nel giudizio).

Comprendere la sostanziale differenza tra le due tipologie litisconsortili sarà di supporto per giungere a conclusioni – che, si preannuncia, non saranno di giubilo – sull'operato dell'ultimo legislatore.

La prima fattispecie litisconsortile, la cui essenziale finalità è quella di evitare un contrasto di giudicati (con annessa lesione della certezza del diritto), è disciplinato dal co.1 dell'art. 14, dove è testualmente previsto che *“Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo”*. Qualora quest'ultimo si svolgesse senza la presenza di tutte le parti, la sentenza sarebbe *inutiliter data* (in gergo, come se il processo non avesse mai trovato celebrazione), posto che il carattere inscindibile della situazione oggetto della lite presuppone una

pronuncia che espliciti i suoi effetti nei confronti di tutte le parti del rapporto.

Secondo la Suprema Corte di Cassazione, espressasi financo a Sezioni Unite, sussiste una situazione di litisconsorzio necessario *“ogni qualvolta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato”*. (Cass. SS.UU. sent.1057/2007).

Dunque, ai sensi del successivo co.2 dell'articolo in esame, in caso di contraddittorio non integro *“ab origine”*, il giudice dovrà obbligatoriamente ordinare l'integrazione del contraddittorio mediante la chiamata in causa del soggetto pretermesso, adempimento da effettuarsi entro termini stabiliti a pena di decadenza.

Da presupposti completamente diversi muove la fattispecie del litisconsorzio facoltativo, disciplinata dal successivo co.3: *“Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”*.

In seguito allo studio ed all'interpretazione del richiamato comma, sì come previsto da copiosa dottrina e giurisprudenza, è possibile individuare tre diverse ipotesi di litisconsorzio facoltativo:

1. Intervento volontario del litisconsorte pretermesso;
2. Chiamata in causa del terzo su richiesta delle parti o su ordine del giudice;
3. In seguito a riunione dei ricorsi, ex art.29 – D.Lgs. 546/92.

Quindi, in questa diversa ipotesi litisconsortile, la presenza della pluralità di parti nel medesimo giudizio rappresenta una condizione soltanto eventuale e, appunto, facoltativa. Per tale ragione, nell'ipotesi di assenza di uno o più soggetti, la decisione del giudice sarà pienamente valida ed efficace, seppur esclusivamente nei confronti delle parti ivi costituite.

Dunque, ove vi sia una deficienza di contraddittorio, il giudice non ha alcun obbligo di disporre l'integrazione, giacché la mancata attuazione dello stesso non sarebbe causa di menomazione del processo. *In aliis verbis*, il litisconsorzio facoltativo sembra relegato alle ipotesi di obbligazione solidale passiva, le quali danno luogo a controversie che saranno riunite e trattate congiuntamente per convenienza pratica, ma che ben potrebbero formare oggetto di esame separato.

L'art.14 co.6 bis – D.Lgs. 546/92 - Interpretazione

Terminata questa breve ma doverosa premessa, prima di iniziare ad interpretare il nuovo comma 6 *bis* ed i suoi dirimenti effetti sulle cause introdotte dal 4 gennaio del corrente anno, è basilare premettere che, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità e della Consulta (destinato, inevitabilmente, ad essere spazzato via dalla volontà del legislatore di fine 2023), il rapporto tra Ente creditore ed Agente della Riscossione non poteva mai esser ricondotto a fattispecie di litisconsorzio necessario quanto, piuttosto, di litisconsorzio facoltativo “successivo”.

Com'è noto, nell'ipotesi ora legislativamente disciplinata dal comma in argomento, era *ex positivo iure* previsto che il contribuente destinatario di un atto della riscossione potesse anche indirizzare l'impugnazione nei confronti del solo agente della riscossione, pur dolendosi di violazioni di legge commesse dall'ente creditore nel procedimento di formazione del ruolo, dacché una scelta processuale di tale fatta non determinava l'inammissibilità del ricorso, ma faceva sorgere, in capo al destinatario dell'impugnazione, l'onere di «*chiamare in causa l'ente creditore interessato*» onde evitare di dovere rispondere dell'eventuale esito negativo della lite, avvalendosi della possibilità disciplinata dall'art. 39 – D.Lgs. n. 112/99, norma destinata ad essere travolta dallo “tsunami” della Riforma.

Infatti, il rapporto tra Ente impositore ed Agente della Riscossione è (o era) disciplinato esclusivamente dal richiamato art.39, dove è dato leggere quanto segue: *“Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l’ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”*. Sicché, è solo al verificarsi di tali eventualità che si ingenera(va) una ipotesi di litisconsorzio facoltativo, appunto sopravvenuta, non sussistente *ab origine*, ma soggiacente precipuamente all’interesse incombente in capo all’agente della riscossione di integrare il contraddittorio, evocando in giudizio l’ente titolare del diritto di credito.

Ma, nel concreto, cosa succedeva prima della modifica normativa?

Era assai frequente che, al momento di impugnare un provvedimento della riscossione o dell’esecuzione che riportava, al suo interno, un atto emesso da soggetto diverso (avviso di accertamento), il difensore di parte ricorrente, attento conoscitore delle norme e delle decennali pronunce della giurisprudenza della Cassazione sul punto (tra tutte, Cass. SS.UU. sent. 16412/2007), richiedeva la declaratoria di annullamento del provvedimento impugnato per omessa/irrituale notificazione del prodromico atto impositivo

(che di quel provvedimento costituiva l'antecedente logico – giuridico), notificando il ricorso esclusivamente all'Agente della Riscossione che aveva emesso l'atto successivo. A questo punto, il convenuto Riscossore, non in possesso della relata di notifica dell'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, qualora voleva essere manlevato da ogni forma di responsabilità, doveva (meglio ancora, poteva) fare accesso al summenzionato art.39 – D.Lgs. 112/99, chiamando in causa l'Ente creditore (in sostanza, si verificava il fenomeno della “sostituzione processuale” ex art. 81 c.p.c.), ma senza che tra i due Enti si verificasse una ipotesi di litisconsorzio necessario.

E non erano affatto rari i casi in cui il

Riscossore ometteva tale adempimento, con conseguente vittoria del ricorso da parte del contribuente.

Dunque, si sta iniziando a comprendere il clamoroso stravolgimento voluto dal legislatore che, con la previsione in analisi, ha inteso superare tutta quella giurisprudenza secondo cui la notifica del ricorso all'Agente della riscossione piuttosto che all'ente impositore non causa(va) nessuna inammissibilità, né determina(va) l'insorgere di un litisconsorzio necessario sul lato passivo tra i due soggetti.

Ciò implica che, adesso, in fattispecie come quella appena argomentata (dove si eccepisce il vizio di notifica di un atto emesso da soggetto diverso rispetto a quello che ha formato

l'atto "successivo" impugnato), il contribuente dovrà necessariamente destinare il ricorso nei confronti di entrambi i soggetti.

La giurisprudenza di legittimità: decenni di pronunce travolte dalla novella.

Sulle superiori, incontrovertibili argomentazioni l'attività nomofilattica della Suprema Corte ha dato vita ad un'interpretazione tetragona (secondo cui tra agente della riscossione e Amministrazione finanziaria è configurabile una fattispecie di litisconsorzio facoltativo) – ormai destinata a finire mestamente "ai posteri - inaugurata dalla nota pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione n.16412 del 25.07.2007, dove si ritiene che *«L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore. [...] In ogni caso l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare*

l'integrazione del contraddittorio [...] l'enunciato principio esclude, come già detto, che il giudice debba ordinare ex officio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente creditore».

Più recentemente, gli stessi Giudici di legittimità, sulla scorta della richiamata pronuncia, avevano avuto modo, altresì, di precisare che:

- *«la questione della chiamata in causa da parte del concessionario alla riscossione degli enti impositori, lungi dal richiamare un'ipotesi di litisconsorzio necessario, comporta esclusivamente l'insorgenza di una questione di legittimazione ..., con la conseguenza che l'autorizzazione della stessa costituisce oggetto di una valutazione discrezionale del giudice del merito»* (Cass. Ord.22.05.2019, n.13929; Cass. 16685/2019);
- *«in materia di impugnazione della cartella esattoriale, la tardività della notificazione della cartella non costituisce vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio. La legittimazione passiva spetta, pertanto, all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario, al quale, se è fatto*

destinatario dell'impugnazione, incombe l'onere di chiamare in giudizio l'ente predetto, se non vuole rispondere all'esito della lite, non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio, in quanto non è configurabile nella specie un litisconsorzio necessario». (Cass. 12737/2018; Cass. 19168/2019; Cass. 10528/2017; Cass. 10477/2014).

In buona sostanza, ricondurre il rapporto Ente impositore – Agente della Riscossione nell'alveo del litisconsorzio “facoltativo”, generava inevitabilmente tre ordini di conseguenze:

1. il giudice investito della lite non era mai tenuto ad integrare d'ufficio il contraddittorio;
2. il contribuente era soggetto estraneo al rapporto di responsabilità sussistente tra i due Enti costituenti la “*pars publica*”, sì da indirizzare liberamente la sua azione avverso l'uno o l'altro, senza che la sua impugnazione potesse rischiare una pronuncia di inammissibilità;
3. l'onere della chiamata in causa dell'Ente creditore pretermesso, non poteva che gravare sull'Agente della riscossione, con l'unico fine di mantenersi indenne dall'eventuale esito negativo della controversia.

In sintesi, alla luce del prospettato quadro normativo e del diritto vivente (almeno fino al 4 gennaio 2024), nel momento in cui il contribuente evocava in giudizio il solo Riscossore, il contraddittorio era da ritenersi perfettamente integro, in quanto l'ente *de quo* riveste sostanzialmente la figura di *adiectus solutionis* causa nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e, pertanto, all'interno del processo assume le vesti di sostituto processuale naturale dell'Ufficio impositore, ai sensi dell'art. 81 c.p.c.

Tanto pacificamente premesso, si può tornare alla dinamica della questione afferente alla modalità con cui è stata [incautamente] emessa la novella legislativa introdotta dall'articolo 1, comma 1, lett. d), del Dlgs n. 220/2023, peraltro emanata senza alcun collegamento con l'art.39 del D.Lgs. 112/99, atteso che quest'ultimo non è stato oggetto di alcuna esplicita abrogazione, nonché in evidente contrapposizione con la Legge delega per la riforma fiscale n.111/2023 dove, all'art.1 co.5, è chiaramente statuito che *"...il Governo provvede all'introduzione delle nuove norme mediante la modifica o l'integrazione delle disposizioni che regolano le materie interessate dai decreti medesimi, abrogando espressamente le norme incompatibili e garantendo il coordinamento formale e sostanziale tra i decreti legislativi adottati ai sensi della presente legge e le altre leggi dello Stato"*

(ripreso, poi, all'art.21 della medesima legge, il quale definisce i principi e i criteri direttivi per il riordino del sistema tributario).

Riflessioni e possibili risvolti pratici

Prima di giungere a conclusione del presente contributo, non si può prescindere dall'effettuare le opportune considerazioni su questa nuova disciplina che, come già accennato in premessa, risulta essere abbastanza lacunosa.

Sicuramente, la norma *de qua*, oltre a mancare di coordinamento con l'art. 39 – D.Lgs. 112/99, financo sembra allargare e contrarre – contemporaneamente – l'applicazione dei principi in esso contenuti. Infatti, mentre quest'ultimo espressamente disciplinava i rapporti tra ente creditore e concessionario, la novella legislativa regola, più in generale, tutte le ipotesi di impugnazione di un atto per vizi di notifica dell'atto presupposto emesso da soggetto diverso (pertanto, in via astratta, può trovare applicazione anche in rapporti tra soggetti che non siano necessariamente ente creditore e concessionario). Dall'altra parte, però, la *littera legis* del comma 6 bis dell'art.14 concerne solo le contestazioni afferenti vizi di notifica dell'atto presupposto (a differenza dell'articolo 39 che trovava applicazione per qualsiasi tipologia di vizio che il contribuente avrebbe potuto far valere contro l'atto riconducibile all'Ente impositore, diverso da quello impugnato).

Dunque, una prima, imprescindibile domanda da porsi è la seguente: posto che, in ragione di quanto previsto dall'art.19 co.3 – D.Lgs. 546/92 (*“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo”*), per poter eccepire motivi di contestazione nei confronti di un atto presupposto bisogna sempre dedurre la mancata e/o irrituale

notificazione, quando troverà ancora applicazione l'art. 39 – D.Lgs. 112/99 (dato che non è stato oggetto di esplicita abrogazione)? Quando sarà possibile contestare l'invalidità di un prodromico atto, senza entrare nell'alveo del nuovo art.14 co.6 bis? Sicuramente in tutti i casi in cui, la lite contro il Riscossore, non riguardi *“esclusivamente la regolarità e la validità degli atti esecutivi”* (ex art.39) e, soprattutto, quando non sia dedotto il vizio di notifica dell'atto presupposto (un classico esempio è la contestazione dell'intervenuta prescrizione, o dello spirare dei termini di decadenza, tra la notifica dell'atto presupposto – emesso dall'Ufficio impositore – e quella del provvedimento oggetto di impugnazione ed emesso dal Riscossore).

Poi, ipotesi non meno importante, la norma pare escludere le ipotesi in cui il contribuente proponga impugnazione avverso atti della riscossione presupposti a quello notificato ed emessi

dallo stesso soggetto (il classico esempio è quello dell'impugnazione di un'intimazione di pagamento che richiami, al suo interno, le cartelle esattoriali di cui il ricorrente deduca l'omessa notificazione): non vi può essere dubitanza alcuna che, la fattispecie *de qua*, non rientri nell'alveo del nuovo litisconsorzio necessario inaugurato dal legislatore. In tale circostanza, per altro molto frequente, il contribuente potrebbe addirittura evocare in giudizio il solo Ente impositore, sulla scorta del granitico principio sancito dai Supremi Giudici di Piazza Cavour, a mente del quale *“l'omessa notifica della cartella di pagamento non costituisce vizio proprio di questa, tale da legittimare in via esclusiva il concessionario a contraddire nel relativo giudizio; la legittimazione passiva spetta, pertanto, all'ente titolare del credito tributario e non già al concessionario”* (da ultimo, Cass. 11 agosto 2022, n.24860). Tale ragionamento è corroborato da quanto previsto dall'articolo 12 delle Preleggi, secondo cui *“nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse”*. Quindi è evidente che il nuovo comma 6-bis in esame, andrà applicato esclusivamente alle sole tassative ipotesi ivi previste.

Un altro aspetto necessariamente da vagliare è il seguente: cosa succede se il contribuente impugni un atto della

riscossione, contestando l'omessa notifica di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso, e non evochi in giudizio entrambe le *pars pubbliche*? La sua azione sarà dichiarata inammissibile? Può essere interessante osservare che, la collocazione della novella all'interno dell'art.14, in tema di litisconsorzio, non è allineata con le previsioni dei commi 1 e 2 (che, come enucleato in precedenza, riguardano le fattispecie di litisconsorzio necessario). Mentre infatti, queste ultime, prevedono che il processo deve svolgersi con la partecipazione di tutte le parti e che, se il ricorso non è notificato a tutte, il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio (pena inammissibilità), dall'esegesi della norma in esame è dato leggere solo che *"il ricorso è sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti"*. Ciò immancabilmente incita l'univoca risposta all'interrogativo poc'anzi esposto: il dato letterale del comma in argomento conduce ad affermare che, stante l'assenza di una espressa previsione sanzionatoria, l'azione del contribuente non sarà dichiarata inammissibile (in virtù del principio di salvezza degli atti processuali e della tassatività delle ipotesi di inammissibilità dell'azione che, secondo la Consulta, è dichiarabile solo in ipotesi di *extrema ratio*) bensì, comporterà l'ordine di integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente pretermesso di cui sarà onerato il ricorrente, da espletare entro il termine stabilito a

pena di inammissibilità dell'azione, ai sensi e per gli effetti dell'art.331 c.p.c. (che disciplina il litisconsorzio processuale nel giudizio civile). D'altronde, non si ravvisano motivi per l'applicazione della più rigorosa misura dell'inammissibilità per questa fattispecie, rispetto alle altre ipotesi di litisconsorzio necessario.

3.2 I regimi di invalidità degli atti tributari introdotti dai nuovi artt. 7 bis e 7 ter dello Statuto del Contribuente L. 27 luglio 2000, n. 212

3.2.1 Le irregolarità degli atti tra legislazione amministrativa e fiscale

Nel campo del diritto tributario un atto che è considerato astrattamente “nullo” diventa valido e produce effetti giuridici se non è specificamente impugnato dal contribuente, dovendosi a tal fine considerare che la relativa nullità deve essere sollevata, da parte dell’interessato, tramite il ricorso introduttivo (e non invece successivamente): a differenza del processo amministrativo generale, infatti, il giudice non rileva automaticamente le nullità – mentre l’articolo 31, comma 4, del Codice del Processo Amministrativo⁴³ consente di opporle o di rilevarle d’ufficio.

Il sistema tributario si differenzia da quello civile ed amministrativo in quanto non prevede norme generali che regolino in modo preciso i difetti degli atti fiscali e le relative conseguenze. In ambito tributario si trovano difatti casi in cui

⁴³ Art. 31, comma 4 D. Lgs. 2 luglio 2010, n. 104

La domanda volta all'accertamento delle nullità previste dalla legge si propone entro il termine di decadenza di centottanta giorni. La nullità dell'atto può sempre essere opposta dalla parte resistente o essere rilevata d'ufficio dal giudice. Le disposizioni del presente comma non si applicano alle nullità di cui all'articolo 114, comma 4, lettera b), per le quali restano ferme le disposizioni del Titolo I del Libro IV.

viene stabilito che una regola specifica debba essere applicata considerando la nullità: ad esempio per le imposte dirette è prevista esplicitamente la nullità degli avvisi di accertamento che mancano di motivazione, non sono firmati o non contengono altri elementi importanti come le aliquote applicate. Nel contesto degli atti tributari, la nullità degli atti dell'ufficio è prevista nello Statuto dei diritti del contribuente⁴⁴ quando non sono conformi alla risposta data a un interpello.

Si può notare come, a differenza dei contratti nulli, il termine "nullità" non indichi che l'atto è privo di effetti; piuttosto, sebbene viziato, l'atto rimane efficace e può essere annullato se impugnato. Simile nullità degli atti tributari si avvicina all'illegittimità-annullabilità dei provvedimenti amministrativi, ma non segue la disciplina civilistica della nullità.

Inoltre, per risolvere le questioni relative alle invalidità tributarie, non è sufficiente ricorrere all'azione di nullità o di annullamento prevista dal Codice civile, mentre è necessario agire con un'azione di annullamento davanti al giudice tributario entro un breve termine di decadenza, come stabilito dagli articoli 18 e successivi del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. In definitiva, la nullità degli atti tributari è più simile all'annullabilità nel diritto amministrativo che all'annullabilità nei contratti.

⁴⁴ Legge 212/2000.

In diverse circostanze, il legislatore fiscale stabilisce norme senza indicare chiaramente le sanzioni per la violazione di tali disposizioni. Solo in determinati casi, infatti, le norme specificano le conseguenze che da queste ultime derivano, come ad esempio dichiarando la nullità.

La giurisprudenza in proposito presenta però delle contraddizioni, dal momento che in alcuni casi sostiene il principio di tassatività delle invalidità, mentre in altri casi lo nega: ad esempio, per quanto riguarda gli accertamenti notificati in anticipo, la giurisprudenza li considera invalidi anche senza una specifica previsione di nullità.⁴⁵ Secondo la Corte, l'invalidità del provvedimento è inevitabile a causa del sistema normativo, sia a livello comunitario che nazionale⁴⁶.

⁴⁵ *“Se la cartella esattoriale rappresenta l'unico atto con cui l'ente impositore esercita la propria pretesa – e quindi nel caso in cui non vi sia stata precedentemente la notifica di un avviso di accertamento o di liquidazione – essa deve necessariamente contenere tutti gli elementi, tra cui un'adeguata motivazione, volti a consentire il necessario controllo in merito alla correttezza dell'imposizione.* Cass. Sez.Un., 14/05/2010 11722.

⁴⁶ *Un esempio di queste contraddizioni nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) è rappresentato dalla sentenza C-276/12, in cui la Corte ha dichiarato nullo un accertamento fiscale notificato in anticipo, evidenziando che tale pratica viola il diritto del contribuente a un processo equo e a una difesa adeguata.*

Un altro caso significativo è la sentenza C-129/13, in cui la CGUE ha affermato che, anche in mancanza di una specifica disposizione normativa che preveda la nullità, gli accertamenti notificati in anticipo possono essere considerati invalidi se ledono i diritti fondamentali del contribuente. Questi casi dimostrano come la giurisprudenza possa interpretare le norme per garantire una giustizia sostanziale, anche a costo di discostarsi dal principio di tassatività delle invalidità.

Questa situazione è particolarmente chiara quando il difetto nel processo rappresenta una significativa deviazione dal modello normativo, come nel caso in cui manchi l'indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento.

In alcuni casi, la Suprema Corte di cassazione ha dichiarato nulla una cartella di pagamento emessa senza preavviso al contribuente dopo il controllo formale della dichiarazione. Inoltre, è stata ritenuta invalidante la violazione dell'obbligo di informazione imposto all'Amministrazione finanziaria dall'articolo 6 dello Statuto dei diritti del contribuente.⁴⁷

Nel D.P.R. 600/1973 del 29 settembre – testo normativo che ad oggi regola l'ambito accertativo – la nullità degli avvisi di accertamento è prevista solo in determinati casi specifici, come indicato negli articoli 42, comma 3⁴⁸, e 43, comma 4, insieme all'articolo 37-bis abrogato.

⁴⁷ *"L'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli impugnando cumulativamente l'atto presupposto (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria. Cass., sez. un., 25/07/2007, n. 16412*

⁴⁸ *Art. 42 comma 3 Avviso di accertamento*

L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma

Tuttavia, non possiamo presumere che le altre disposizioni relative agli avvisi di accertamento possano essere violate dall'Amministrazione finanziaria solo perché non sono espressamente sanzionate.

È poi importante considerare le norme del capo IV-bis della Legge n. 241 del 1990, che regolano il procedimento amministrativo in questo contesto.

Secondo queste disposizioni, per gli atti amministrativi non è richiesta un'espressa previsione di invalidità (come invece prescritto dall'articolo 156 del Codice di Procedura Civile per gli atti del processo civile). L'articolo 21-octies della Legge numero 241⁴⁹ stabilisce in particolare che ogni atto viziato da violazione di legge può essere annullato: di conseguenza, la regola generale è che un provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge è nullo. È l'interprete che deve individuare le

⁴⁹ Art. 21-octies *Annullabilità del provvedimento.*

1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza.

2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

La disposizione di cui al secondo periodo non si applica al provvedimento adottato in violazione dell'articolo 10-bis.

eccezioni in cui non si applica la nullità, in deroga alla regola generale.

Prima del 2005, sia nel campo del diritto amministrativo che in quello tributario, gli atti viziati erano considerati annullabili, nonostante la legge utilizzasse il termine “nullità”, mentre con la riforma della legge n. 241 del 1990, attuata dalla legge n. 15 del 2005, è stato stabilito un quadro normativo chiaro riguardo all’invalidità degli atti amministrativi, distinguendo tra nullità e annullabilità, enucleando, in tale sede, il concetto di dualismo tra nullità e annullabilità nel diritto amministrativo, in linea con il sistema del Codice civile.

Secondo l’articolo 21-septies, comma 1, il provvedimento impositivo risulta essere nullo se mancano elementi essenziali, se è affetto da difetto assoluto di attribuzione o se è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, oltre ad altri casi previsti dalla legge.

Anche i provvedimenti dell’Amministrazione finanziaria possono essere dichiarati nulli in base all’articolo 21-setpies: il mancato rispetto degli elementi essenziali rende nullo l’avviso di accertamento, come nel caso in cui non sia firmato, sia indirizzato a un soggetto inesistente (come una persona deceduta o una società estinta), o quando la notifica non sia valida dal punto di vista legale.

Inoltre, il provvedimento impositivo è considerato nullo in presenza di un “difetto assoluto” e in altri casi espressamente previsti dalla legge.

Non esiste una norma specifica nel diritto tributario che regoli le nullità in senso stretto; tuttavia, l'interprete può trovare soluzioni nel sistema giuridico, considerando che le azioni meramente dichiarative non sono ammesse nel diritto tributario. Di conseguenza, il contribuente può difendersi impugnando l'atto successivo a quello nullo e far valere la nullità come accertamento preliminare all'annullamento dell'atto successivo. La giurisprudenza, però, sostiene che nel diritto tributario non si applichi il sistema dualistico delle invalidità presente nel diritto amministrativo.

Quindi, anche se il provvedimento tributario è senza dubbio nullo, è necessario presentare ricorso al giudice tributario entro il termine stabilito per impugnare tali atti.⁵⁰

⁵⁰ articolo Prof. Francesco Tesauro *Rivista Innovazione e Diritto* n. 5/2015

3.2.2 Art. 7 bis Legge 212/2000 - “Annullabilità degli atti dell’amministrazione finanziaria”

La legge di Delega al Governo per la Riforma Fiscale n. 111/2023 ha introdotto, con il Decreto Legislativo n. 219/2023 del 30 dicembre 2023, nel corpo legislativo dello Statuto del Contribuente, contenuto nella Legge 212/2000, gli artt. 7 *bis* e 7 *ter* che hanno istituito una nuova disciplina **dei vizi degli atti dell’amministrazione finanziaria**, introducendo un sistema duale così articolato:

- regime della nullabilità (art. 7 *bis*);
- regime della nullità in senso stretto (art. 7 *ter*);

Nello specifico, l’art. 7 *bis* rubricato “**Annullabilità degli atti dell’amministrazione finanziaria**” enuclea la seguente norma:

1. Gli atti dell’amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono annullabili per violazione di legge, ivi incluse le norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

2. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell’atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d’ufficio.

L’art. 7 *ter* rubricato “**Nullità degli atti dell’amministrazione finanziaria**” enuncia invece che:

1. *Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto.*

2. *I vizi di nullità di cui al presente articolo possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.*

A decorrere dal 18 Gennaio 2024 – data di entrata in vigore della norma in questione – con l'applicazione del nuovo art. 7 *bis* tutti gli atti dell'Amministrazione Finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria saranno annullabili per violazioni di legge, sulla *competenza*, sul *procedimento*, sulla *partecipazione del contribuente* e sulla *validità degli atti*.

Dal punto di vista procedurale, come anticipato, è necessario eccepire l'annullabilità – così come l'infondatezza della pretesa erariale – nel ricorso introduttivo. Ciò comporta che:

- Dopo il ricorso di primo grado non sarà possibile contestare tali motivi;
- Il giudice non può rilevare l'annullabilità dell'atto senza una specifica eccezione del contribuente, anche se risulta palese.

L'articolo 7-*bis* stabilisce poi che gli atti impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria possono essere annullati se viziati da violazione di legge, che comprende norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti.

Si è già ribadito in più occasioni che i motivi di annullabilità e di infondatezza devono essere sollevati nel ricorso introduttivo del giudizio tributario, pena la decadenza, e non possono essere rilevati d'ufficio. Il legislatore ha comunque individuato alcune violazioni di legge come più rilevanti di altre.

Nel caso in cui venga violato l'art. 7, *comma 2* dello Statuto, che richiede specifiche indicazioni da inserire in calce all'atto impositivo, non si tratta di un vizio che fa capo all'annullabilità, bensì di una mera "irregolarità" secondo quanto stabilito dall'art. 7-*quater* (nel capitolo successivo, verrà approfondito il tema trattato in questo articolo.).

Al contrario, se le violazioni consistono in "*difetto assoluto di attribuzione*", "*violazione o elusione del giudicato*", o se la legge prevede espressamente la nullità per determinate norme, gli atti devono considerarsi nulli e non annullabili.

Attenzione alla circostanza che, in tal caso, l'invalidità dell'atto può essere eccepita in sede amministrativa o giudiziaria, può essere rilevata d'ufficio in qualsiasi fase del procedimento e dà

diritto alla restituzione di quanto pagato, fatta salva la prescrizione del credito.

Nel contesto dei regolamenti statutari sull'invalidità previsti dal decreto di riforma fiscale, il concetto chiave è l'”*annullabilità*”, ritenuta la più significativa e probabile, essendo di natura residuale.

L'analisi del tema riguardante la possibilità di annullare gli atti dell'amministrazione finanziaria porta a una conclusione chiara: **il difetto di annullabilità dei tributi può essere risolto solo attraverso un ricorso tempestivo contro l'atto.**

Il nuovo Statuto non menziona l'articolo 21-*octies*, comma 2 della Legge sulla Procedura Amministrativa, confermando che tale principio non si applica al settore tributario. Il legislatore fiscale ha così regolamentato l'invalidità degli atti tributari in modo indipendente e incompatibile con la Legge n. 241/1990. La giurisprudenza prevalente e la dottrina erano già giunte alla conclusione che l'art. 21-*octies*, comma 2 Legge sulla Procedura Amministrativa, non fosse applicabile agli atti di accertamento e di riscossione: la legge attuale conferma questa interpretazione, estendendo l'inapplicabilità anche agli atti di riscossione.

Prima dell'introduzione di una disciplina specifica sull'invalidità degli atti tributari, questa conseguenza poteva essere oggetto di controversia, poiché gli atti di riscossione sono spesso

vincolati in modo rigido. Inoltre, la normativa non prevede alcuna forma di sanatoria per correggere gli atti tributari invalidi; non è possibile fare ricorso alla sanatoria per raggiungere lo scopo desiderato, poiché la legge non contempla questa possibilità.

Quando il legislatore della riforma fiscale ha voluto applicare un principio, lo ha fatto in modo esplicito, come ad esempio nel nuovo articolo 7-*sexies* riguardante le notificazioni: di conseguenza, è evidente che, quando non lo ha fatto, ha inteso escluderne l'applicazione: *“dove la legge ha voluto ha detto, dove non ha voluto ha taciuto”*.

Non viene menzionata la necessità che il difetto abbia pregiudicato i diritti di difesa del contribuente.

Il contribuente non avrà quindi l'onere di dimostrare il pregiudizio subito dalla violazione di legge, mettendo così fine a un orientamento risalente all'antico regime francese e talvolta sostenuto - a volte in modo arrogante - da alcune decisioni giudiziarie confuse.

La materia tributaria rappresenta quindi, almeno sul piano del diritto interno, un importante recupero dell'effettività del principio di legalità, rafforzando il legame tra violazione di legge e invalidità dell'atto che, dal punto di vista teorico, sembra necessario ma che negli anni è stato offuscato da una lettura distorta della logica dell'"amministrazione di risultato".

Inoltre, se norme come quella dell'articolo 21-*octies*, comma 2 della legge sulla procedura amministrativa possono essere giustificate in presenza di interessi dell'amministrato, in una materia come quella tributaria dove gli atti dell'amministrazione finanziaria si scontrano principalmente con interessi contrari, introdurre un principio di conservazione degli atti, anche se viziati, darebbe vita a una forma ingiustificata di primazia contro la legge dell'amministrazione.

3.2.3 Art. 7 *bis* Legge 212/2000 - Nullità degli atti dell'amministrazione finanziaria

Con l'art. 7 *ter* il legislatore ha introdotto una novità significativa riguardo all'invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria relativi ai tributi, con l'introduzione di uno statuto regolamentare specifico per la categoria della "nullità" nel diritto tributario. Questo nuovo regime normativo rappresenta un'innovazione completa e distante dai paradigmi della nullità presenti in altri settori del diritto, dimostrando il carattere di stretto diritto positivo delle categorie dogmatiche dell'invalidità.

Nel nuovo regime della nullità degli atti saranno incluse le seguenti ipotesi:

- Mancanza assoluta di attribuzione
- Atti adottati in violazione o elusione di una sentenza definitiva;

- Atti affetti da vizi di nullità specificamente indicati come tali da norme successive al decreto.

Va notato che il difetto assoluto di attribuzione è un caso molto raro – in sostanza, l'amministrazione assume di esercitare un potere che nessuna norma le conferisce effettivamente. Non è chiaro quali situazioni il legislatore potrebbe considerare in futuro come atti nulli, diverse da quelle già previste come tali (e quindi escluse dal nuovo regime) e da quelle individuate dal decreto come cause di annullabilità.

È necessario comprendere l'impatto nel campo tributario dei casi in cui verranno adottati atti che violano o eludono il giudicato tipico del diritto amministrativo.

Questo si verifica quando il nuovo atto ripete gli stessi difetti già contestati in sede giurisdizionale o entra in contrasto con le precise prescrizioni del giudice (violazione del giudicato), oppure quando l'amministrazione, pur formalmente eseguendo le disposizioni della sentenza, le elude sostanzialmente raggiungendo lo stesso risultato già considerato illegittimo (elusione del giudicato).

È importante comprendere il rapporto tra questa nuova disciplina e la formazione del giudicato esterno rispetto ad altri periodi d'imposta: la nullità si distingue dall'annullabilità in quanto può essere sempre eccepita dal contribuente, anche dopo il ricorso introduttivo, e può essere rilevata d'ufficio in

qualsiasi fase del giudizio. Inoltre, la nullità può essere rilevata anche in sede amministrativa, con conseguente diritto al rimborso di eventuali pagamenti effettuati, salvo i casi di prescrizione.

In breve:

- *Non ci sono limitazioni per eccepire atti in caso di difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione di giudicato e ipotesi di nullità previste dalla legge, con la conseguenza della nullità dell'atto;*
- *Nei casi di infondatezza (compresa la competenza, il procedimento, la partecipazione del contribuente e la validità degli atti) o di violazione di legge si può eccepire con ricorso introduttivo presso la Corte di Giustizia di I grado e l'effetto sarà l'annullamento dell'atto.*
- *Le omissioni o gli errori nelle indicazioni negli atti dell'amministrazione, dell'ufficio per ottenere informazioni, del responsabile del procedimento, dell'organo per richiedere un riesame e sulle modalità di impugnazione non costituiscono causa di annullabilità.*

Pertanto, non vi è alcun interesse a rilevare tali errori nel ricorso, poiché anche se confermati, il contribuente non otterrebbe alcun beneficio.

La nullità si verifica in diversi ambiti normativi quando mancano gli elementi fondamentali dell'atto, come indicato:

- dall'articolo 1418 del Codice civile che disciplina "**Le cause di nullità del contratto** "Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente. Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'articolo 1325, l'illiceità della causa, l'illiceità dei motivi nel caso indicato dall'articolo 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'articolo 1346. Il contratto è altresì nullo negli altri casi stabiliti dalla legge", e
- dall'articolo 21-septies della legge n. 241/1990 rubricato "**Nullità del provvedimento** "È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge.

Tuttavia, la legge non prevede la nullità per la mancanza di elementi essenziali negli atti fiscali, evitando così alla dottrina e alla giurisprudenza di dover distinguere tra elementi essenziali e non essenziali della fattispecie attuativa.

L'obiettivo è recuperare un dato che sia conforme alla realtà e alle leggi logiche, poiché tutti gli elementi richiesti dall'ordinamento per produrre un determinato effetto sono

essenziali per la sua produzione. Pertanto, l'attuazione delle attività di interpretazione in ambito fiscale può considerarsi conclusa, anche se in passato venivano spesso eseguiti quando il diritto positivo non faceva distinzione tra casi di nullità e casi di annullabilità in materia tributaria, a causa dell'unitarietà della categoria già rilevata.

Inoltre, la nullità di un atto comporta un prolungamento del termine per contestarne l'inefficacia in quasi tutti i settori normativi. Tuttavia, nel campo del diritto tributario, questa regola si applica solo parzialmente.

Come già enunciato, il nuovo articolo 7-ter stabilisce che la nullità può essere eccepita in sede giudiziale e amministrativa e può essere rilevata d'ufficio in qualsiasi fase del processo.

Tuttavia, non vi sono deroghe al termine previsto dall'articolo 21 del D.lgs. n. 546/1992⁵¹ per presentare ricorso contro un atto

⁵¹ Art. 21 Termine per la proposizione del ricorso

1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito (...) di cui all'articolo 19, comma 1, ((lettere g) e g-bis)), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione ((o di autotutela)) presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

* Il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha disposto (con l'art. 4, comma 2) che "Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre

che rientra tra quelli immediatamente impugnabili di cui all'articolo 19 del D.lgs. n. 546/1992⁵² e che si intende impugnare per nullità.

2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto”.

⁵² Art. 19 Atti impugnabili e oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora;

e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;

f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2;

g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;

((g-bis) il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quater della legge 27 luglio 2000, n. 212;))

*

((g-ter) il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212;))

*

h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

h-bis) la decisione di rigetto dell'istanza di apertura di procedura amichevole presentata ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017 o ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE; **

i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

Secondo la legge, l'atto ipoteticamente nullo deve essere impugnato entro sessanta giorni, con la possibilità di sospensione di novanta giorni se viene presentata un'istanza di adesione post-accertativa. Tale termine non può essere esteso rispetto alla regola generale valida anche per i casi di annullabilità.

Se il ricorso contro un atto viene presentato in ritardo, sarà comunque dichiarato inammissibile poiché il giudice deve verificare la regolare costituzione del giudizio prima di esaminare il merito della questione, anche se coinvolge

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'art. 20.

3. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Il D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49 ha disposto (con l'art. 25, comma 1) che la presente modifica si applica alle istanze di apertura di procedura amichevole presentate a decorrere dal 1° luglio 2019 sulle questioni controverse riguardanti il reddito o il patrimonio, relativi al periodo d'imposta che inizia il 1° gennaio 2018 e ai successivi periodi d'imposta.

Il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 220 ha disposto (con l'art. 4, comma 2) che "Le disposizioni del presente decreto si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024, fatta eccezione per quelle di cui all'articolo 1, comma 1, lettere d), e), f), i), n), o), p), q), s), t), u), v), z), aa), bb), cc) e dd) che si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto".

questioni preliminari di merito rilevabili d'ufficio. In una situazione simile, è possibile contestare la nullità dell'atto sia in sede amministrativa che in sede di successiva impugnazione di un eventuale atto conseguente; la decisione di respingere il ricorso per ritardo non ha effetti di giudicato sostanziale, poiché non può pronunciarsi sulla questione sostanziale sollevata in tribunale. È però innegabile che, al momento, i criteri procedurali per la nullità di un atto tributario sono simili, nella loro essenza, alle norme che regolano l'inizio del processo rispetto a quelli relativi all'annullabilità. ♦

3.2.4 Conclusioni

I due articoli *7-ter* e *7-bis* dello Statuto del Contribuente sono cruciali per garantire la trasparenza e la correttezza delle azioni dell'amministrazione finanziaria.

Queste disposizioni, insieme agli articoli *7-quarter*, *quinquies* e *sexies*, sono il fondamento della nuova disciplina sull'invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria.

Sono il pilastro su cui si basa la recente disciplina sull'invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria, con l'obiettivo di proteggere i diritti dei contribuenti e garantire che ogni decisione amministrativa sia chiaramente motivata e trasparente.

Questo aiuterà a favorire la fiducia reciproca tra i cittadini e l'ente fiscale, con l'obiettivo di diventare un mezzo risolutivo per alcune problematiche storiche legate alla materia.

3.3 Le irregolarità degli atti e i vizi dell'attività istruttoria

Con la nuova diversificazione tra i regimi di invalidità dei provvedimenti impositivi, così come di errore nelle notificazioni e nell'acquisizione dei mezzi di prova, si delineano interessanti novità in capo agli operatori destinatari delle norme novellate così come – più nello specifico – ai c.d. “addetti ai lavori”, ossia consulenti e professionisti che si occupano della tutela dei soggetti accertati, i quali devono evidentemente tenere conto della rinnovata disciplina applicabile a seconda dei casi. Quanto detto, segnatamente, con riguardo alle ipotesi in cui vengano commesse irregolarità nell'ambito dell'attività accertativa che precede l'emissione degli atti.

Si è visto come la riforma dello Statuto del contribuente abbia avuto modo di delineare, (finalmente) anche in materia tributaria, una più netta distinzione tra le casistiche riconducibili ai vizi degli atti e del procedimento. Circostanza che rileva in particolare in quanto, oltre al regime volta per volta applicabile a seconda della violazione di interesse, varia anche la modalità con cui far rilevare l'errore commesso da parte dell'autorità fiscale.

Il primo elemento da rilevare con riguardo a quanto disposto dal D.Lgs 219/2023 è che all'**annullabilità** è stata rilevata una sorta di “categoria prioritaria” tra le ipotesi di invalidità, che differisce

ora esplicitamente da quando stabilito dall'art. 21-octies della Legge 241/1990 (che si è già detto in precedenza non risultare più applicabile a livello tributario) circa l'illegittimità dell'atto caratterizzato da "eccesso di potere" o da "incompetenza". Si fa invece ora riferimento, nel contesto fiscale, a diverse ipotesi di "violazione di legge", che non fanno più capo alle casistiche che differivano dalle nullità specificamente previste dall'ordinamento – le quali tuttavia (anche secondo quanto affermato dai giudici⁵³) non influivano sulla validità dell'atto – bensì⁵⁴ a irregolarità afferenti, tra le altre cose, a norme:

- "sulla competenza",
- "sul procedimento", e
- "sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti".

Sono dunque tali, in maniera di fatto residuale, i vizi che non fanno capo alle diverse casistiche di nullità⁵⁵ e irregolarità⁵⁶.

Rispetto a quanto qui di interesse si può notare come il testo di riforma, che ha espressamente enucleato le ipotesi di annullabilità di cui sopra, fa specifico riferimento anche al contesto accertativo e, in tal sottoinsieme, alla partecipazione

⁵³ Si veda a tal fine, ad esempio, Cassazione n. 7800 del 14/04/2020.

⁵⁴ Come specificamente disposto dall'art. 7-bis, comma 1 della Legge 212/2000.

⁵⁵ Di cui al successivo art. 7-ter dello Statuto.

⁵⁶ Art. 7-quater.

del contribuente al medesimo (quindi al contraddittorio essenzialmente), prevedendo in questo modo che le contestazioni illecite a livello procedurale, sebbene eventualmente fondate nel merito, risultano parimenti degne di censura – segnatamente da parte del giudice. In questo modo è lecito assumere superata la previsione di cui al citato art. 21-octies della legge sul procedimento amministrativo, il quale rappresenta di fatto una sanatoria per gli atti che, sebbene adottati a seguito di irregolarità procedurali, risultano validi nella misura in cui il relativo contenuto è lecito⁵⁷; in questo modo, pertanto, evitando che il contribuente possa essere considerato “scoperto” dalla tutela rispetto ai vizi procedurali nell’operato amministrativo in sede di verifica.

Dunque, pur senza considerare la necessità (specificamente processuale) che il vizio in questione venga fatto rilevare nel ricorso introduttivo del giudizio⁵⁸, non si può che accogliere positivamente la modifica normativa in tema di annullabilità degli atti.

Per quanto riguarda, invece, la categoria degli atti **irregolari** si può evidenziare – al netto della sostanziale irrilevanza della

⁵⁷ *Come era stato peraltro confermato, anche in ambito fiscale, dalla Suprema Corte nella richiamata sentenza così come in altre (ad esempio Cassazione n. 4388 del 14/02/2019).*

⁵⁸ *Art. 7-bis, comma 2 della Legge 212/2000.*

casistica, nell'ottica della tutela del contribuente⁵⁹ – come si tratti di un caso in cui l'ambito accertativo abbia marginalmente a che vedere con le previsioni novellate. Ciò in quanto l'irregolarità va riscontrata in fattispecie sostanzialmente “statiche”, nelle quali a rilevare non è la condotta del verificatore in senso stretto, bensì la successiva fallace indicazione di taluni elementi, da alcuni autori definitivi come “minori”⁶⁰, per l'appunto non in grado di caducare di efficacia il provvedimento impositivo.

Sul diverso versante della **nullità** è poi possibile rilevare – non focalizzando l'attenzione, anche in simile ipotesi, sulle modalità processuali con cui simile vizio può essere fatto rilevare da parte del soggetto interessato (in questo caso anche senza esplicitarlo nel ricorso)⁶¹ – un maggior “peso” della fattispecie rispetto al contesto dell'attività di controllo, ricordando a tal fine che detta nullità ha luogo qualora gli atti si configurino come:

- “viziati per difetto assoluto di attribuzione”,
- “viziati per difetto assoluto di attribuzione”, nonché

⁵⁹ Trattandosi, lo si ricorda, di ipotesi in cui a fronte, in ogni caso, di irregolarità perpetrate da parte dell'Amministrazione finanziaria, il vizio dell'atto non è tale da pregiudicare la validità dello stesso.

⁶⁰ Si rimanda in particolare quando riportato da P. Piantavigna “Le nuove invalidità degli atti di accertamento e riscossione”, L'Accertamento, Eutekne, 1° marzo 2024.

⁶¹ Si veda a tal proposito l'art. 7-ter, comma 2 della Legge 212/2000.

- *“affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al presente decreto”.*

Ebbene, tolta la casistica – che si ritiene se non altro residuale⁶² – del difetto assoluto di giurisdizione, è evidente che la violazione o elusione di giudicato può rappresentare un'ipotesi maggiormente usuale, posto che, seppur sempre ad esito dell'attività di verifica in sé considerata, ben può capitare che l'autorità fiscale emetta provvedimenti che contrastano con pronunce che sono passate in giudicato⁶³.

Di fatto per gli enti impositori non risulta possibile emettere atti che si basino su contestazioni che sono già state ritenute infondate a livello giurisdizionale, o che siano comunque in contrasto con tali pronunce. In questo modo, chiaramente, fornendo quella “tutela minima” al contribuente che non può vedersi nuovamente accertato, sulla base degli stessi fatti,

⁶² *In quanto riconducibile all'assenza di potere in astratto o all'incompetenza assoluta da parte del soggetto procedente, cosa che avrebbe luogo, ad esempio, se venissero accertati tributi inesistenti – circostanza “non particolarmente frequente”, volendo usare un eufemismo, nella prassi operativa.*

⁶³ *Cosa che potrebbe avvenire in ipotesi qualora una contestazione circa la non deducibilità di una quota di ammortamento per un bene strumentale, già esaminata da un organismo giudicante con riguardo ad una determinata annualità con respingimento della ripresa fiscale, venga reiterata (per l'appunto nonostante il passaggio in giudicato della sentenza) su un diverso periodo d'imposta.*

qualora questi ultimi siano stati ritenuti non in grado di corroborare la ripresa fiscale.

Poi certo, la successiva casistica dei vizi specificamente qualificati come tali da norme di legge successive alla riforma medesima può sembrare limitativa della salvaguardia del contribuente, anche se, ad essere onesti, non si può ritenere che una patologia così grave come la nullità possa rappresentare una “norma cardine” come che quella che fa invece capo (si ritiene giustamente) all’annullabilità.

Vi è infine un’ulteriore previsione novella, che non riguarda gli atti in senso stretto bensì l’**utilizzo degli elementi di prova** – o meglio, l’impossibilità di utilizzarli – al verificarsi di particolari situazioni⁶⁴. Nello specifico non risulta possibile fare uso, “*ai fini dell’accertamento amministrativo o giudiziale del tributo*”, degli “*elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all’articolo 12, comma 5⁶⁵ o in violazione di legge*”.

Si tratta di una norma sicuramente di interesse, in quanto ha il pregio di contrastare in maniera esplicita quel filone

⁶⁴ Ex art. 7-quinquies della Legge 212/2000.

⁶⁵ Il riferimento è evidentemente allo stesso Statuto dei diritti del contribuente, per cui detta norma disciplina le tempistiche in cui i soggetti deputati all’effettuazione delle verifiche posso permanere presso il domicilio del contribuente sottoposto al controllo (limitatamente a 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 nei casi di particolare complessità dell’indagine, individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio).

giurisprudenziale di legittimità, particolarmente consolidato⁶⁶, secondo cui l'allungamento del periodo di permanenza dei verificatori presso il contribuente, una volta superata la richiamata soglia temporale individuata dalla legge, non darebbe luogo a una violazione censurabile in sede di emissione dell'atto che si basa su documenti acquisiti in tale orizzonte temporale successivo a quello normativamente previsto⁶⁷; violazione che, invece, al momento è evidentemente – nonché espressamente – configurabile come tale.

Si tratta dunque, in questo caso, della c.d. "invalidità derivata" dell'atto, tale per cui l'irregolarità nell'elemento istruttorio si riverbera, a valle, sul provvedimento che su di esso si basa. Circostanza ad oggi indubitabile anche se, a ben vedere, non vi è in questo caso⁶⁸ una specifica disciplina processuale ad essa dedicata, non risultando infatti esplicitato nella norma se l'irregolarità in esame possa – come presumibile – essere rilevata anche autonomamente da parte del giudice e in quale stato e grado del giudizio.

⁶⁶ Si vedano in proposito le pronunce di Cassazione n. 4794 del 15/02/2023, n. 6779 del 01/03/2022, n. 2055 del 27/01/2017, n. 2055, n.7584 del 15/04/2015 e n. 17002 del 05/10/2012.

⁶⁷ In quanto mancherebbe, secondo i giudici, un'espressa previsione in tal senso.

⁶⁸ A differenza di quanto si è visto accadere con i precedenti artt. da 7-bis a 7-quater della Legge 212/2000.

Può forse soccorrere a tal fine la previsione di cui all'art. 191 del codice di procedura penale, tale per cui (in simile ambito, ça va sans dire):

- *“Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”*, come disposto dal relativo comma 1;
- *“L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento”*, in accordo con il successivo comma 2.

CAPITOLO 4

LA “PROVA TESTIMONIALE SCRITTA”

di Fabio Gusmano, Fabio Maggi e Ornella Tomasello

4.1 L’analisi normativa

4.1.1 La norma

Art. 7, comma 4, D. Lgs n. 546/92: *Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l’accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all’articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale . La notificazione dell’intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria, può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all’articolo 103-bis delle disposizioni di attuazione del codice di procedura civile, se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo*

di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale apposta in base a un certificato di firma qualificato la cui validità non è scaduta ovvero che non è stato revocato o sospeso al momento della sottoscrizione .

4.1.2 L'evoluzione normativa

Nell'impianto del diritto tributario la prova testimoniale ha da sempre rappresentato un aspetto controverso, oggetto di fervidi dibattiti e numerose riforme nel corso degli anni. Ciò trova fondamento in una delle peculiarità che ha sempre distinto il processo tributario dagli altri ambiti processuali, ossia le restrizioni poste all'utilizzo della prova testimoniale, tradizionalmente considerata non ammissibile, come espressamente stabilito dall'art. 7 del Decreto Legislativo n. 546 del 1992 prima della riforma di cui alla Legge del 31/08/2022 n. 130.

Tale divieto trovava la sua giustificazione nella natura essenzialmente documentale del processo tributario, ove l'onere della prova era esclusivamente soddisfatto per mezzo della produzione di documenti contabili e fiscali.

Appare evidente che la disposizione di cui all'art. 7, comma 4, del D. Lgs n. 546/92 rifletteva una visione meramente conservatrice, che privilegiava la certezza e la verificabilità delle

prove documentali rispetto alle testimonianze di terzi, ritenute genericamente meno affidabili e più suscettibili a manipolazioni. Tuttavia, la rigidità del citato articolo in merito all'esclusione della prova testimoniale trovava la sua limitazione nella facoltà riconosciuta, in capo alla sola Amministrazione finanziaria, di utilizzare – in sede di giudizio – le “dichiarazioni di terzi rese prima e al di fuori del processo a carico del contribuente”, ad esempio tramite la produzione dei Verbali della Guardia di Finanza.

Il vantaggio per l'Erario che, con tutta evidenza, ne scaturiva dall'utilizzo dei mezzi di prova in sede contenziosa, ad avviso della Corte Costituzionale non avrebbe tuttavia leso il diritto di difesa del contribuente. Ciò poiché le predette dichiarazioni non sarebbero state di per sé sufficienti a costituire il fondamento della decisione del Giudice, avendo esclusivamente valore indiziario e non probatorio.

In contrapposizione alla esposta visione conservatrice, gran parte della dottrina ha sempre considerato positivamente l'ingresso della prova testimoniale nel contenzioso tributario, ritenendolo come strumento utile al fine di avvicinare il processo tributario ai riti ordinari.

Anche nel panorama giurisprudenziale la vexata quaestio sull'utilizzo della prova testimoniale nel processo tributario è stata al centro di diverse pronunce di merito e di legittimità.

Invero, la Suprema Corte di Cassazione, con lo scopo di riequilibrare i diritti di difesa tra enti impositori e contribuenti (...per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l'effettività dal diritto di difesa) in ossequio al più ampio principio del giusto processo ex art. 111 Cost. e dell'effettività del diritto di difesa, ritenne che dovesse essere estesa anche al contribuente la possibilità di produrre in giudizio, con i medesimi limiti in tema di efficacia probatoria, le dichiarazioni di terzi raccolte in sede extraprocessuale, purché rese nelle forme della dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio.

Ebbene, un importante punto di svolta che ha sollecitato la fuoriuscita da questa impasse legislativa è rappresentato dalla Legge n. 130/2022 di riforma della Giustizia Tributaria, che – seppur con specifiche limitazioni – ha ufficialmente introdotto l'istituto della prova per testi nel contenzioso tributario, contribuendo a delineare l'attuale quadro giuridico e segnando così un decisivo passo in avanti in ossequio al principio del giusto processo.

Tale evoluzione normativa si è concretizzata con la riforma del nuovo comma 4 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/92, con la quale, da un lato, è stata confermata l'inammissibilità del giuramento, e dall'altro è stata introdotta la possibilità per “la corte di giustizia tributaria” di “ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile”

ma solo “ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l’accordo delle parti”.

Come premesso, con la riforma in commento il Legislatore, pur introducendo concretamente la prova testimoniale nel processo tributario, tuttavia ne subordina l’utilizzo a talune imprescindibili condizioni.

Una prima significativa limitazione di carattere soggettivo consiste nella preventiva valutazione del giudice il quale, all’interno del processo, può discrezionalmente disporre l’ammissione della prova testimoniale laddove ritenga che questa sia necessaria ai fini della sua decisione.

Ulteriore limitazione, ma di natura oggettiva, all’utilizzo della prova testimoniale è caratterizzata dall’ipotesi in cui “la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso”. In tale caso, infatti, il comma 4 dell’art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 prevede che “la prova e’ ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”. Tale limite oggettivo appare lapalissiano, atteso che per superare l’efficacia probatoria dei fatti attestati da un pubblico ufficiale è necessaria la querela di falso, risultando non bastevole in tali casi la prova testimoniale.

Giova altresì sottolineare che la Legge n. 130/2022, pur introducendo la prova testimoniale nel processo tributario, tuttavia con i citati limiti soggetti ed oggettivi lasciava un vuoto

normativo in ordine alle modalità applicative dell'istituto. La novella legislativa, infatti, si limitava a rinviare seccamente all'art. 257 bis del codice di procedura civile il tema dell'espletamento della prova per testi: trattasi di una norma introdotta – all'interno del rito civile – nel 2009, in epoca evidentemente “analogica”.

A colmare tale frammentario quadro normativo, la più recente riforma del contenzioso di cui l'art. 1 c. 1 del D. Lgs 220/2023 è intervenuta disciplinando l'istituto della prova testimoniale all'interno del processo tributario in modo più specifico e puntuale, adattandolo ad un contenzioso di tipo “digitale”.

In particolare, la suddetta riforma di cui al D. Lgs. 220/2023, integrando il comma 4 dell'art. 7 D. Lgs 546/92, ha modificato la disciplina della testimonianza scritta, prevedendo – per i ricorsi di primo e secondo grado notificati a partire dal 02.09.2024 – che la notifica dell'intimazione a testimoniare possa essere effettuata anche in via telematica e, se il testimone è in possesso di un dispositivo di firma digitale, il modulo di testimonianza potrà essere sottoscritto digitalmente e depositato telematicamente dal difensore della parte che lo ha citato.

Inoltre, il citato D. Lgs. 220/2023 ha altresì introdotto un espresso rinvio ad un modulo ad hoc di deposizione testimoniale tributaria, il quale viene reso disponibile sul sito del

dipartimento della Giustizia Tributaria, unitamente alle relative istruzioni per la compilazione.

Con tale riforma appare pertanto evidente l'intenzione del Legislatore di introdurre, nel processo tributario, una specifica organica e coerente disciplina della fase istruttoria, onde superare – progressivamente – i diversi rinvii agli altri riti ordinari, con l'obiettivo di avvicinare il contenzioso tributario ad una sempre più crescente autonomia processuale.

4.1.3 I risvolti pratici

Tra i professionisti chiamati ad interfacciarsi per la prima volta con tale nuovo strumento introdotto all'interno del contenzioso tributario, particolare interesse suscita la modalità con la quale tale istituto verrà effettivamente posto in essere.

Nonostante la novella legislativa sia di recente introduzione, tuttavia sono già intervenute le prime pronunce di merito sul tema. La Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio, sez. XV, ad esempio, con la Sent. n. 800 del 16.02.2023, pur rispettando l'eccezionalità dello strumento, tuttavia si è espressa a favore dell'utilizzo di tale mezzo di prova anche se assunto d'ufficio dal giudice senza istanza di parte.

In tal senso diverse sono le pronunce che inducono ad un limitato utilizzo della prova testimoniale. La Corte di Giustizia di primo grado di Napoli, pronunciandosi in tema di avviso di

accertamento a seguito di operazione inesistenti, ha escluso la prova testimoniale considerandola generica e non supportata da elementi di prova scritta, oltre che carente del requisito della necessità ai fini della decisione.

Sull'essenzialità del rispetto delle formalità ai fini dell'utilizzo di tale mezzo di prova si sono espressi anche i giudici di prime cure della Corte di Giustizia Tributaria di Trento, i quali hanno dichiarato inammissibili le dichiarazioni di parte poiché non rispettavano le forme della testimonianza scritta come previsto dal novellato comma 4 dell'art. 7 D. Lgs 546/92. La Corte di Giustizia di primo grado di Pistoia, con sentenza n. 77/23, si è spinta anche oltre. Infatti, i giudici toscani - nel motivare la scelta di non ammissibilità della prova testimoniale - hanno precisato che "è parimenti, onere della parte che chiede la prova formulare i capitoli in maniera assolutamente precisa, puntuale e dettagliata, sì che sia possibile: a) al dichiarante, fornire una risposta precisa; b) alla controparte, poter articolare l'opportuna contro-prova; c) alla Corte, avere immediatamente e definitivamente l'esposizione delle circostanze oggetto della prova, posto che, a differenza del giudice Civile, la corte difetta del potere di disporre l'assunzione orale della prova...".

Anche in merito al limite oggettivo all'utilizzo della prova testimoniale espressamente previsto "nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a

querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”, sono pervenute le prime pronunce contrarie quali, la sentenza n. 132/23 della Corte di giustizia di primo grado di Pistoia in materia di pvc redatto dalla Gdf e le più recenti sentenze n. 2911/24 della Corte di giustizia di primo grado di Roma e la n. 452/24 della Corte di giustizia di primo grado di Lecce rispettivamente la prima chiamata a decidere su operazioni oggettivamente inesistenti mentre la seconda, su un accertamento induttivo. Ebbene la giurisprudenza sembrerebbe categorica nell’ammettere la prova testimoniale contraria ad atti coperti da “pubblica fede” quindi l’unico rimedio sembrerebbe la querela di falso al fine di confutare il valore delle dichiarazioni contenute.

Per quanto ad oggi ancora limitati, tuttavia tra i primi orientamenti giurisprudenziali sul tema iniziano a pervenire le prime pronunce a favore dell’ammissione della prova testimoniale nell’ambito del processo tributario. Invero, la Corte di giustizia di primo grado di Lecco, con sentenza n. 104/23, chiamata ad esprimersi in tema di operazioni inesistenti, ha ammesso la prova testimoniale di un terzo così motivandola “Ad avvalorare quanto sostenuto dalla ricorrente è stata depositata anche una testimonianza scritta di terza parte che conferma quanto sostenuto”...”La corte ritiene che tale

testimonianza.....debba essere considerata un'ulteriore prova dell'effettiva esistenza dell'operazione contestata”.

4.2 Il modello di testimonianza scritta

4.2.1 Premessa

Quanto alle forme dell'assunzione della prova testimoniale scritta, occorre sottolineare che, in virtù di quanto previsto dal combinato disposto dell'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992 e dall'articolo 1, comma 2, del medesimo decreto, la procedura da seguire sia quella contenuta nell'articolo 257-bis c.p.c.

Il modello attualmente previsto e le relative istruzioni di compilazione riguardano le testimonianze scritte nel processo civile ed infatti sono contenute nell'articolo 103 bis disp. att. Cp e nel Dm 17 febbraio 2010. Nulla era stato inizialmente precisato in merito al giudizio tributario.

Nel corso del Telefisco 2023 era stato chiesto al Mef se fosse in corso di predisposizione un modello ad hoc per il processo tributario ovvero si dovesse utilizzare quello previsto per il processo civile apportando i necessari adattamenti. Il Ministero aveva evidenziato, in sintesi, che la norma fa espresso richiamo alle forme previste dall'articolo 257 bis Cpc e quindi si estendevano al processo tributario gli stessi adempimenti previsti nel processo civile, tra cui, ai sensi dell'articolo 103 bis

disp. att. Cpc, il modello approvato con decreto del Ministro della giustizia del 17 febbraio 2010.

Il decreto delegato 220/2023 di riforma del processo tributario è intervenuto sulla testimonianza scritta nel processo tributario prevedendo in estrema sintesi:

4. un modello di testimonianza ad hoc per il processo tributario, che, con le relative istruzioni per la compilazione, verrà reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della Giustizia tributaria e dovrà esser approvato con decreto del Mef;
5. in deroga all'articolo 103 bis disp. att. Cpc se il testimone è in possesso di firma digitale, è ammessa anche la sottoscrizione digitale del modello;
6. la notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale può essere effettuata anche in via telematica.

Mentre la sottoscrizione digitale e la notificazione telematica entrano in vigore con i ricorsi o appelli notificati dal 2 settembre 2024, sulla predisposizione del modello non c'è una espressa indicazione.

È stato così chiesto al Mef, nel corso del Telefisco 2024, se, nelle more dell'approvazione del nuovo modello, fosse possibile utilizzare ancora quello contemplato dal Codice di procedura

civile e dalle disposizioni attuative ovvero i giudici e le parti dovessero osservare altre previsioni.

Il Mef ha chiarito che fino all'adozione del decreto ministeriale contenente il modello di testimonianza, quello previsto dal Codice di procedura civile è utilizzabile nel processo tributario, apportando le necessarie modifiche.

4.2.2 Predisposizione e notifica del modello ad opera del difensore

L'art. 257-bis co. 2 c.p.c. stabilisce: "Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone".

Spetta quindi al difensore, salvo si tratti di parte che si difende personalmente ex art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, predisporre il modello di testimonianza "in conformità agli articoli ammessi", conformemente a quanto indicato nell'ordinanza del giudice.

In ottica concreta, il difensore sembra dover compilare la prima pagina in cui si indicano gli estremi del processo (RGR o RGA e ufficio giudiziario), le parti e i relativi difensori (assenti, nella maggioranza delle ipotesi, per gli enti impositori che si difendono mediante propri funzionari), l'ordinanza del giudice e il termine entro cui va restituito il modello. Occorre poi riportare

i singoli quesiti così come individuati nell'ordinanza giudiziale di ammissione della prova.

Il modello di testimonianza predisposto dal difensore va notificato al testimone a cura del difensore stesso. Il difensore, in autonomia, deve quindi notificare l'ordinanza di ammissione della prova e il modello di testimonianza al testimone.

Non ci sono disposizioni specifiche per quanto riguarda il termine entro cui la parte deve notificare al testimone il modello per la testimonianza scritta. Salvo il termine sia indicato nell'ordinanza giudiziale, si ritiene che la notifica a cura del difensore debba avvenire in tempi celeri, nei giorni successivi all'ordinanza.

Ove, senza giustificato motivo, la parte non faccia chiamar i testimoni davanti al giudice, questi la dichiara anche d'ufficio decaduta dalla prova, salvo l'altra parte dichiararsi di avere interesse all'audizione del testimone. Ove il giudice ritenga giustificata l'omissione, rinvia l'udienza per l'assunzione della prova.

4.2.3 Contenuto del modello

Il contenuto del modello ad oggi in uso è costituito dalle seguenti parti:

- indicazione del procedimento e dell'ordinanza di ammissione da parte del giudice procedente;

- spazi per l'inserimento delle generalità del testimone, dell'indicazione della sua residenza, del suo domicilio e, ove possibile, di un suo recapito telefonico;
- l'ammonimento del testimone ai sensi dell'art. 251 c.p.c. e la formula del giuramento di cui al medesimo articolo;
- l'avviso in ordine alla facoltà di astenersi ai sensi degli artt. 200, 201 e 202 c.p.p.;
- lo spazio per la sottoscrizione obbligatoria del testimone;
- le richieste di cui all'art. 252 co. 1 c.p.c.;
- l'indicazione di eventuali rapporti di parentela con le parti. Come si legge nelle istruzioni ministeriali, la dichiarazione contenuta nella casella n. 12 deve essere compilata dal testimone soltanto se è legato da un rapporto di parentela o di affinità con una delle parti indicate nel foglio n. 1. Per rapporto di parentela si intende il vincolo tra persone che discendono da uno stesso comune antenato. Nella dichiarazione vanno indicati soltanto i rapporti di parentela fino al sesto grado. Per rapporto di affinità si intende il vincolo con i parenti del proprio coniuge;
- l'indicazione di eventuali rapporti di lavoro con le parti. La dichiarazione contenuta nella casella n. 13 deve essere compilata dal testimone soltanto se intrattiene un

rapporto di lavoro con una delle parti indicate nel foglio n. 1. Devono essere indicati eventuali rapporti di lavoro subordinato, a qualsiasi titolo, sia a tempo pieno che parziale, sia a tempo indeterminato che determinato, a progetto, nonché rapporti di collaborazione continuata e coordinata. Il testimone, in particolare, deve indicare: la parte o le parti con cui intrattiene il rapporto di lavoro; il tipo di rapporto di lavoro; le mansioni svolte; la data di inizio e di eventuale fine del rapporto di lavoro;

- l'indicazione di eventuali rapporti personali con le parti.
- la trascrizione dei quesiti ammessi, con l'avvertenza che il testimone deve rendere risposte specifiche e pertinenti a ogni domanda e deve precisare se ha avuto conoscenza dei fatti oggetto della testimonianza in modo diretto o indiretto.

A titolo esemplificativo si riporta anche una rappresentazione grafica del modello:



Repubblica Italiana

DICHIARAZIONE TESTIMONIALE SCRITTA

art. 257 bis del codice di procedura civile

Procedimento civile n.	
Ufficio Giudiziario	
Parti in causa:	
1)	2)
Difeso dall'Avv.	Difeso dall'Avv.
3)	4)
Difeso dall'Avv.	Difeso dall'Avv.
5)	6)
Difeso dall'Avv.	Difeso dall'Avv.
7)	8)
Difeso dall'Avv.	Difeso dall'Avv.
ordinanza che ha disposto la testimonianza scritta	
termine entro il quale le risposte devono essere spedite o consegnate	

IL/LA SOTTOSCRITTO/A	
1. Nome:	
2. Cognome:	
3. Luogo di nascita:	
4. Data di nascita:	
5. Professione:	
6. Residenza o domicilio:	
7. Telefono	
8. Indirizzo di posta elettronica	
DICHIARA	
<input type="checkbox"/>	9. di aver letto e compreso le avvertenze contenute nelle istruzioni allegate al presente modulo circa l'obbligo di dire la verità e le conseguenze penali previste dalle leggi vigenti nel caso di testimonianza falsa o reticente
	Firma
<input type="checkbox"/>	10. di essere, pertanto, consapevole della responsabilità morale e giuridica che assume con la propria deposizione e di impegnarsi a dire tutta la verità e a non nascondere nulla di quanto è a propria conoscenza
	Firma
DICHIARA INOLTRE	
<input type="checkbox"/>	11. di astenersi dal testimoniare per i seguenti motivi : (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Motivi dell'astensione:
	firma
<input type="checkbox"/>	12. di essere coniuge, parente o affine di una o più delle parti sopra indicate: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva) Tipo di rapporto: Parte di cui si è coniuge, parente o affine:
	firma

AUTENTICAZIONE DELLE SOTTOSCRIZIONI lo sottoscritto/a attesto che il /la sig..... persona da me identificata attraverso..... ha apposto le firme nel presente foglio in mia presenza	<i>firma e timbro dell'ufficio</i>
---	------------------------------------

<input type="checkbox"/>	<p>13. di avere i seguenti rapporti di lavoro con una o più delle parti sopra indicate: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva)</p> <p>Parte con la quale si ha il rapporto di lavoro:</p> <p>Tipo di rapporto di lavoro e mansioni svolte:</p> <p>Data di inizio ed eventuale data di fine del rapporto di lavoro:</p>
firma	
<input type="checkbox"/>	<p>14. di avere i seguenti rapporti personali con una o più delle parti sopra indicate: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva)</p> <p>Parte con la quale si ha un rapporto personale:</p> <p>Tipo di rapporto personale:</p>
firma	
<input type="checkbox"/>	<p>15. di avere il seguente interesse personale nella causa: (barrare la casella solo in caso di dichiarazione positiva)</p> <p>Tipo di interesse personale:</p>
firma	

AUTENTICAZIONE DELLE SOTTOSCRIZIONI

io sottoscritto/a
 atteso che il /la sig.
 persona da me identificata attraverso
 ha apposto le firme nel presente foglio in mia presenza

firma e timbro dell'ufficio

SPAZIO NON UTILIZZABILE

AVVERTENZA	
Prima di compilare e sottoscrivere le risposte leggere attentamente le avvertenze contenute a pagina 4 delle istruzioni allegate al presente modulo	
Domanda n. 1:	
Risposta:	
	firma
Domanda n. 2:	
Risposta:	
	firma

AUTENTICAZIONE DELLE SOTTOSCRIZIONI

Io sottoscritto/a
 attesto che il /la sig.....
 persona da me identificata attraverso.....
 ha apposto le firme nel presente foglio in mia presenza

firma e timbro dell'ufficio

4.2.4 Adempimenti e responsabilità del testimone

Per ciascuna domanda il testimone deve fornire una risposta separata la quale deve essere il più possibile specifica e deve avere ad oggetto solamente i fatti indicati nella domanda. Devono essere esposti fatti storici e non devono essere riferite opinioni o valutazioni, proprie o altrui, sui medesimi fatti. Il testimone deve precisare inoltre se ha avuto conoscenza diretta e personale dei fatti o se li ha appresi da altri soggetti, indicando, ove possibile, le generalità dei soggetti dai quali ha appreso i fatti indicati nella risposta. Se il testimone non comprende il significato della domanda è tenuto a specificarlo utilizzando lo spazio dedicato alla risposta.

Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria dell'art. 255 co. 1 c.p.c., da 100,00 a 1.000,00 euro. Il testimone indica i quesiti a cui non è in grado di rispondere.

Nel caso di mere irregolarità, né le norme del c.p.c. né il DLgs. 546/92 disciplinano le conseguenze derivanti dall'irregolare compilazione del modello di testimonianza. In tal caso potrebbe ritenersi operante il principio contenuto nell'art. 156 c.p.c., che consente di salvare gli effetti di un atto qualora lo scopo sia stato raggiunto.

Nel caso di risposte false o omissioni volontarie, il testimone commette il reato di falsa testimonianza previsto dall'art. 372 c.p., in relazione al quale "chiunque, deponendo come testimone innanzi all'Autorità giudiziaria, afferma il falso o nega il vero, ovvero tace, in tutto o in parte, ciò che sa intorno ai fatti sui quali è interrogato, è punito con la reclusione da due a sei anni".

Anche nella testimonianza tributaria il testimone può astenersi nel caso in cui ad esempio la testimonianza riguardi uno stretto

parente. In tal caso il testimone ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione.

4.2.5 Sottoscrizione ed autenticazione della firma

Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla segreteria della Corte di Giustizia tributaria.

Le sottoscrizioni devono essere autenticate da un segretario comunale o dal cancelliere di un ufficio giudiziario.

CAPITOLO 5

L'UDIENZA A DISTANZA E LE SENTENZE SEMPLIFICATE

di Ambra Fenni e Salvatore Musso

5.1 L'udienza a distanza

L'udienza a distanza nella giustizia tributaria è stata introdotta per la prima volta con il Decreto Legge del 23 ottobre 2018 n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge del 17 dicembre 2018 n. 136.

L'articolo 16 del citato Decreto Legge, al comma 4, ha introdotto la seguente novità: *“La partecipazione delle parti all'udienza pubblica di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, può avvenire a distanza, su apposita richiesta formulata da almeno una delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo, mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio impositore o dai soggetti della riscossione con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e la possibilità di udire quanto viene detto. Il luogo dove la parte processuale si collega in audiovisione è equiparato all'aula di udienza. Con uno o più provvedimenti del direttore generale*

delle finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria e l’Agenzia per l’Italia Digitale, sono individuate le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all’udienza a distanza, la conservazione della visione delle relative immagini, e le Commissioni tributarie presso le quali attivare l’udienza pubblica a distanza. Almeno un’udienza per ogni mese e per ogni sezione è riservata alla trattazione di controversie per le quali è stato richiesto il collegamento audiovisivo a distanza.”

Sebbene il D.L. 119/2018 prevedesse che almeno una udienza al mese e per ogni sezione si tenesse da remoto, molte commissioni tributarie si sono dotate degli strumenti necessari per garantire il collegamento solo con la pandemia.

Pertanto, contrariamente alle altre giurisdizioni, nel processo tributario l’udienza a distanza è stata introdotta a regime dal 2018, ben prima della fase emergenziale determinata dalla pandemia, ma solo con il Covid-19 tale modalità ha iniziato ad essere utilizzata in maniera più diffusa.

Tant’è che il Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 ha modificato il summenzionato art. 16 del D.L. 119/2018, eliminando l’ultimo periodo e lasciando però maggiore discrezionalità ai giudici nel decidere quali controversie dovessero essere discusse in presenza o con modalità da remoto, e quali dovessero tenersi mediante trattazione scritta.

Infatti il comma 4 dell'art. 16 citato è stato così modificato: “4. *La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, può avvenire a distanza mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei soggetti della riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle Commissioni tributarie, tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire quanto viene detto. Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza. La partecipazione da remoto all'udienza di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, può essere richiesta dalle parti processuali nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza da depositare in segreteria e notificata alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso di cui all'articolo 31, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Con uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia Digitale, sono individuate le regole tecnico operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza e le Commissioni tributarie presso cui è possibile attivarla. I giudici, sulla base dei*

criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali l'ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza.”

La riforma del processo tributario introdotta nel nostro ordinamento con la L. 130/2022 ha nuovamente modificato la previsione di cui all'art. 16 D.L. 119/2018, apportando significative novità al comma 4 e introducendo il comma 4 bis: *“4. La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza. La partecipazione alle udienze di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo le modalità previste nel primo periodo del presente comma può essere richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione. L'udienza si tiene a distanza se la richiesta*

è formulata da tutte le parti costituite nel processo, trovando altrimenti applicazione la disciplina dell'udienza da tenere presso la sede delle corti di giustizia tributaria contenuta nell'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992. Le udienze di cui all'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992, tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992 si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta di cui al periodo precedente e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza. In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della corte di giustizia tributaria. Le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza sono disciplinate dal decreto del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 285 del 16 novembre 2020. Il direttore generale delle finanze, d'intesa con il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e sentiti il Garante per la protezione dei dati personali

e l’Agenzia per l’Italia digitale, può in ogni momento modificare il suddetto decreto, anche tenuto conto dell’evoluzione tecnologica.

4-bis. Le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023.”

Come illustrato, la Legge 31 agosto 2022 n. 130 di riforma del processo tributario ha, da un lato, ristretto il perimetro applicativo dell’udienza a distanza rispetto al sistema previgente, prevedendo che possa tenersi solo nell’eventualità che venga richiesta da tutte le parti, in caso contrario la discussione deve essere in presenza.

Dall’altro lato, per i procedimenti di minore importo, ha invece introdotto l’udienza da remoto come modalità standard e preferenziale per la trattazione della causa, ribaltando completamente la situazione preesistente con questa novità di eccezionale rilievo. Infatti, per i contenziosi di importo fino a 3.000,00 euro – limite poi aumentato fino a 5.000,00 euro dal D.L. 13/2023 –, che vengono decisi dal giudice in composizione monocratica, sia le udienze di discussione della sospensione dell’atto che quelle relative alla trattazione del merito si tengono da remoto, salvo che venga richiesto diversamente dalle parti, per comprovate ragioni, che vanno valutate dal giudice.

È appena il caso di ricordare che per **valore della lite** si fa riferimento all'importo dei tributi richiesti, escludendo le sanzioni e gli interessi irrogati con l'atto impugnato. Se invece il contenzioso ha ad oggetto esclusivamente sanzioni, il valore della lite è determinato dalla somma di quest'ultime.

Per tali contenziosi quindi, che rappresentano una grossa fetta del totale, l'udienza in presenza diventa l'eccezione. È evidente l'intento del legislatore di digitalizzare il contenzioso tributario e snellire le procedure per efficientare la Giustizia tributaria.

La necessità di raccordare la novità introdotta dalla presenza del giudice monocratico con quella delle udienze esclusivamente da remoto per i contenziosi "minori", ha comportato uno slittamento nell'applicazione di tali novità. Le discussioni in pubblica udienza tenute in primo grado in composizione monocratica del giudice si svolgono esclusivamente a distanza a decorrere dall'01.09.2023.

Neanche il tempo di applicare la nuova e innovativa norma sulle udienze da remoto, che il processo tributario è oggetto di un nuovo e pervasivo intervento di modifica.

Con il Decreto Legislativo 30 dicembre 2023 n. 220 l'udienza a distanza è stata integrata nel Decreto Legislativo n. 546/1992, mediante l'abrogazione del comma 4 dell'art. 16 D.L. 119/2018 e l'aggiunta dell'art. 34 bis al provvedimento che regola lo svolgimento del processo tributario: «*Art. 34-bis (Udienza a*

distanza). - 1. I contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possono partecipare alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 da remoto. La discussione da remoto è chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, ed è depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione. Nei casi di trattazione delle cause da remoto la segreteria comunica, almeno tre giorni prima della udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento. Nel verbale di udienza viene dato atto delle modalità con cui si accerta l'identità dei partecipanti e della loro libera volontà di parteciparvi, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali e le decisioni deliberate all'esito dell'udienza o della camera di consiglio si considerano, rispettivamente, formati ed assunte nel comune in cui ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è stato iscritto il ricorso trattato. Il luogo dal quale si collegano i giudici, i difensori, le parti che si difendono personalmente e il personale amministrativo è considerato aula di udienza a tutti gli effetti di legge.»

La norma trova applicazione ai ricorsi in primo e in secondo grado notificati a partire dal 5 gennaio 2024.

L'udienza a distanza può essere richiesta contestualmente al ricorso, nel primo scritto difensivo o in apposita istanza, da notificare alle altre parti costituite e depositare almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza.

Invece, se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, fermo il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. Nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione. Questo è quanto previsto dall'art. 33 co. 1 del D.Lgs. 546/92, come modificato dal D.Lgs. 220/2023.

La segreteria comunica alle parti costituite almeno tre giorni prima della udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento, fermo restando che, in ogni caso, la data della trattazione va comunicata almeno trenta giorni liberi prima dell'udienza, così come previsto dall'art. 31, comma 1, D.Lgs. 546/92. Le regole tecnico-operative inerenti l'udienza a distanza sono state approvate con il DM n. RR 46.

Il D.Lgs. 220/2023 supera quindi le previsioni della L. 130/2022 ripristinando, in parte, il sistema originariamente previsto dal D.L. 119/2018.

Le novità che si applicano a partire dai ricorsi e dagli appelli notificati dal 05.01.2024 sono le seguenti:

- l'udienza a distanza non è più la regola di default per la discussione delle cause "minori", anzi viene superato qualsiasi riferimento al valore della lite circa le modalità di trattazione delle controversie;
- l'udienza a distanza va richiesta appositamente dalla parte;
- l'udienza si tiene da remoto se è richiesta da tutte le parti del processo;
- se solamente una delle parti richiede l'udienza da remoto, questa si tiene in presenza, fermo il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. In tal caso, il personale amministrativo e i giudici partecipano all'udienza in presenza.

Concretamente, la segreteria della Corte di Giustizia Tributaria, almeno tre giorni prima dell'udienza, comunica via pec il link per collegarsi, indicando anche l'orario previsto per la trattazione. Il link è diverso per ciascuna udienza, strettamente personale e non cedibile a terzi, fatta eccezione per l'eventuale difensore delegato.

L'udienza si tiene attraverso la piattaforma prescelta **Skype for Business**. Occorre dotarsi di webcam e di altoparlanti e microfono e, *ça va sans dire*, di una connessione internet stabile, in modo da garantire, in primis, l'identificazione dei partecipanti e, in secundis, la contestuale, effettiva e reciproca

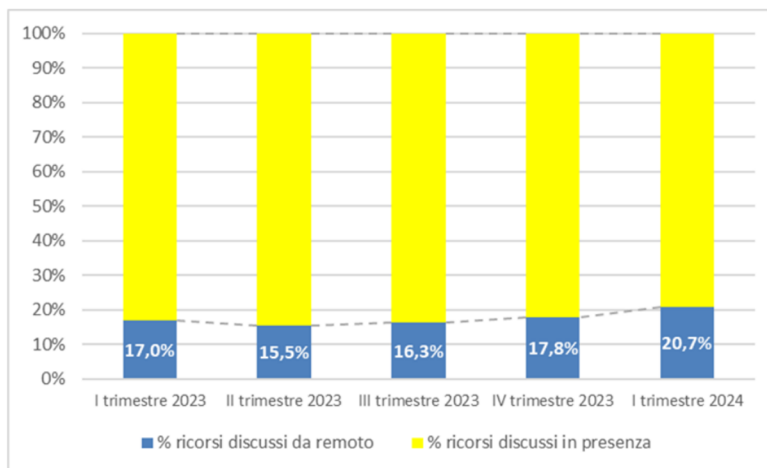
visibilità delle persone presenti in collegamento e di udire quanto viene detto, così da rispettare il principio del contraddittorio.

Dell'udienza viene redatto apposito verbale, sottoscritto dal giudice e dal segretario, e caricato nel fascicolo informatico del procedimento.

Seppur l'introduzione dell'udienza a distanza persegua il nobile obiettivo di rendere più efficiente e digitalizzare maggiormente la giustizia tributaria, le modifiche introdotte da ultimo con il D.Lgs. 220/2023 riflettono la "ritrosia" con cui i vari attori coinvolti nel contenzioso tributario si avvicinano alla discussione da remoto che, sebbene sia stata introdotta nell'ordinamento dal 2018, può ancora essere definita una novità in quanto la sua applicazione sistematica tra le varie Corti di Giustizia è ben più recente.

Dai dati diffusi dal Dipartimento di Giustizia Tributaria nel consueto *Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario* per il 1° trimestre 2024, nel periodo considerato il 20,7% delle controversie, pari a 15.347, è stato discusso da remoto (CGT di 1° grado: 18,7%; CGT di 2° grado: 27,5%). Il rapporto precisa che ai fini del monitoraggio, sono considerate UaD le udienze in cui almeno uno dei giudici (camera di consiglio) o almeno una parte processuale (pubblica udienza) risulti essere collegato da remoto.

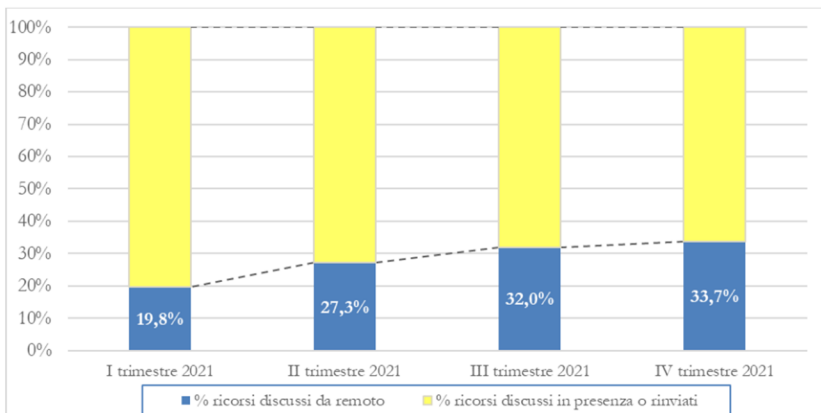
Dal punto di vista geografico, è il Nord a registrare una maggiore propensione alle udienze a distanza, seguito dal Centro e dal Sud.



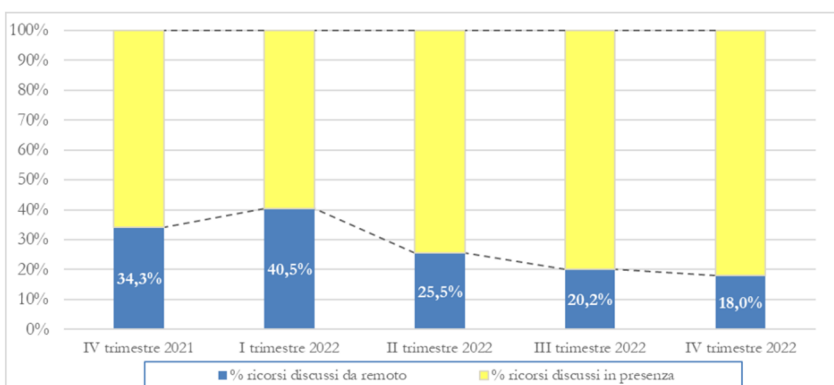
(Fonte: Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario – gennaio marzo 2024 – Dipartimento di Giustizia Tributaria)

Il Dipartimento di Giustizia Tributaria rileva nei suoi rapporti trimestrali l'andamento delle udienze a distanza a partire dal 1° trimestre 2021. Nel periodo monitorato fino ad oggi, si è registrato un incremento progressivo delle udienze da remoto fino al 1° trimestre 2022, quando ha raggiunto il 40,5% del totale dei contenziosi, per poi – con la ripresa delle udienze presso le

sedi degli uffici giudiziari a partire dal 1° maggio 2022 – diminuire progressivamente per tornare ad attestarsi sostanzialmente al livello del 1° trimestre 2021:



(Fonte: Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario – 4 trimestre 2021 – Dipartimento di Giustizia Tributaria)



(Fonte: Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario – 4 trimestre 2022 – Dipartimento di Giustizia Tributaria)

È evidente da questi dati che ci sono aspetti da migliorare e su cui lavorare per quanto riguarda le udienze a distanza, dal momento che appare con tutta evidenza che la platea di attori del contenzioso tributario ha preferito tornare – appena ha potuto – alla situazione preesistente di discussione prevalentemente in presenza, anziché mantenere il trend positivo di crescita che si era venuto a creare durante la pandemia.

Occorre chiedersi se vi siano delle difficoltà tecniche di accesso alla modalità di udienza da remoto – che, per la verità, appaiono difficili da credere dal momento che il processo tributario telematico è obbligatorio e comporta il possedere una certa dimestichezza con gli strumenti informatici – o se vi siano altre ragioni da indagare.

5.2 Le sentenze in forma semplificata

L'introduzione nel rito tributario della "**sentenza in forma semplificata**" rappresenta una delle novità più discusse della recente novella contenuta nel D. Lgs. 220/2023 allo scopo favorire il potenziamento **dell'informatizzazione della giustizia tributaria** e dell'**accelerazione della fase cautelare**. La disposizione di cui all'art. 47-ter rubricato "***Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione***" consente, infatti, al giudice di decidere "***con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso***", trascorsi almeno 20 giorni dalla notificazione dello stesso. La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

L'adozione della decisione può avvenire in esito della trattazione dell'eventuale istanza sospensiva con il rischio, concreto, che la domanda cautelare proposta in occasione della predisposizione del ricorso, o anche successivamente, determini una accelerata del processo tributario con stravolgimento della strategia difensiva.

Sono di tutta evidenza le perplessità che una tale introduzione all'interno del sistema del processo tributario destano, derivanti principalmente dalle valutazioni relative sia ai rischi legati alla

importazione all'interno del nostro ordinamento giuridico/tributario di istituti di matrice estera, sia al rischio, concreto, che l'adozione in forma semplificata delle sentenze tributarie possa rappresentare un *vulnus* nell'ambito della motivazione della sentenza così come concepito all'interno dell'art. 36 del D. Lgs. 546/1992 e, soprattutto, una compressione del diritto di difesa del contribuente e della strategia difensiva adottata/adottabile.

Ictu oculi appare di fatti immediatamente stridente il richiamo ad un modello decisionale estraneo al nostro ordinamento giuridico e tipico dei sistemi di c.d. Common law basato sull'ingranaggio del precedente giudiziario conforme, in un sistema tributario, quale il nostro, in cui difficilmente l'eterogeneità dei giudicati di presta ad una applicazione normativa quale quella in esame.

Di fatti, nel nostro sistema giuridico/tributario non è detto che le sentenze siano strutturate in modo tale da creare precedenti veri e propri così come avviene nel diritto anglosassone ricordando che, così come ormai in maniera consolidata ha stabilito la Corte di Cassazione, la decisione del giudice tributario motivata *per relationem* dovrà comunque sempre essere rapportata ed adattata al caso di specie proprio attraverso la puntuale motivazione della sentenza ex art. 36 D. Lgs. 546/1992.. Del resto, un semplice e stringato richiamo ad altra pronuncia renderebbe difficoltosa l'impugnazione della

decisione soprattutto in relazione ai criteri dettati ex art 360 c.p.c. che disciplina i motivi del ricorso per Cassazione.

Le perplessità in merito non possono essere dissolte neppure dalla considerazione che tale impianto normativo sia stato mutuato dal diritto amministrativo, in quanto sostanzialmente diversa è la struttura dei due processi e le finalità sottese. Nel rito amministrativo, infatti, tale strumento rappresenta l'elemento caratterizzante di procedimenti speciali che, per propria natura, richiedono una particolare accelerazione. Nel processo tributario, la finalità è invece quella di favorire una contrazione della durata delle cause in cui sia discussa una domanda cautelare, che già prevede la trattazione nel termine massimo di 90 giorni ed il celebrarsi di un'unica udienza;

La compressione e concentrazione ex lege della fase cautelare e di merito in un'unica fase processuale nel nome della celerità del rito tributario non sembra poter arrecare alcun concreto effetto se non quello di menomare il diritto di difesa del contribuente.

Invero, se da un lato condivisibile appare l'intento di rendere il processo tributario più rapido, altrettanto contestabile si palesa il mezzo individuato dal legislatore che rischia di rendere sterili ed apparenti le motivazioni delle sentenze in palese violazione del citato art. 36.

5.2.1 La sentenza in forma semplificata

Come anticipato, la sentenza in forma semplificata emessa dall'organo giudicante può consistere, in casi di manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso, in una breve motivazione basata su un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

La stessa può essere emessa dal Giudice in esito a procedimento di sospensione ed, in ogni caso, trascorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione del ricorso.

È di tutta evidenza che la velocità del rito, laddove effettivamente adottata dal Giudice adito (anche monocratico) renderà immediato il processo tributario a scapito, forse, della qualità del processo tributario medesimo.

L'intervento normativo fa emergere altresì ulteriori dubbi in relazione al brevissimo termine in cui la sentenza può essere pronunciata dal momento in cui il contribuente potrebbe trovarsi di fronte ad una decisione ancor prima di aver esperito qualsiasi mezzo di difesa; di contro, si corre il rischio di "partorire" decisioni che non tengano conto delle argomentazioni difensive delle parti in causa, andando così irrimediabilmente a comprimere il diritto di difesa ed il principio del contraddittorio sanciti dagli artt. 24 e 111 della Costituzione, tenuto anche conto che la mancata comparizione delle parti all'udienza

cautelare, non impedisce al giudice di emettere sentenza in forma semplificata.

L'adozione di una decisione da parte del Giudice in occasione dell'udienza sospensiva rappresenta, di fatti, un rischio ed una compromissione del diritto di difesa del contribuente.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui, strategicamente, il difensore non abbia depositato documenti ritenuti essenziali per la decisione, nel rispetto dell'art. 32 del 546.

O, ancora, l'adozione di una decisione in esito alla trattazione della sospensiva si ritiene possa rappresentare ancor di più una lesione del diritto di difesa laddove viene, di fatto, esclusa la possibilità di depositare memorie illustrative in applicazione del comma 2 dello stesso art. 32.

Ne consegue che la sentenza in forma abbreviata, così come normata, sembra introdurre una sorta di *legitimatio* ad una redazione sterile e succinta, paradossalmente superficiale dei responsi giuridici, che non conferisce sicuramente qualità al procedimento tributario.

Se quindi, la novella ha come principale intento quello di accelerare i tempi processuali e decongestionare i carichi pendenti, si rischia invece un effetto boomerang che, a dispetto di un primo grado di giudizio fin troppo rapido, vada invece a moltiplicare il numero di impugnazioni successive.

E ciò anche considerando che l'art. 47-ter non può porsi in contrasto con l'art. 36 d.lgs. 546/92 rubricato "*motivazione della sentenza*", che al comma 2, n. 4 dispone che, a pena di nullità, la motivazione della sentenza deve contenere la "*succinta esposizione dei motivi di fatto e in diritto di accoglimento o di rigetto del ricorso*". La ratio della norma è quella di assicurare il rispetto del principio di legalità in relazione all'avvenuta valutazione delle domande ed eccezioni presentate dalle parti processuali, nonché il rispetto del principio del giusto processo ex art. 111 Cost.

L'essenza della motivazione è costituita dalla necessità di conoscere chiaramente l'iter logico giuridico seguito dal giudice per addivenire alla decisione. L'obbligo di motivazione è strumentale all'esigenza di un controllo di legittimità ed apprezzamento da parte del giudice di appello ovvero da parte della Cassazione del corretto esercizio dei poteri decisorii e l'assicurazione del diritto alla difesa.

Il rischio concreto è pertanto quello di ottenere giudizi e sentenze prive di motivazione o motivazione solo apparente laddove il giudice, nel nome della celerità, ometta di indicare all'interno della sentenza gli elementi da cui abbia desunto il proprio convincimento ovvero non proceda ad una loro disamina logico-giuridica tale da esplicitare il ragionamento seguito.

L'aspetto più ambiguo della riforma appare infatti proprio correlato ad una lesione del principio di legalità che, nelle sue diverse estrinsecazioni, ha come corollari i principi di tassatività e determinatezza delle norme giuridiche, onde evitare che la discrezionalità del giudice si trasformi in arbitrio.

Espresso diversamente, il Legislatore non fornisce alcun elemento in base al quale stabilire quando un ricorso possa dirsi manifestamente fondato, inammissibile, improcedibile o infondato, andando ad ampliare eccessivamente il libero apprezzamento del giudice e creando potenziali compromissioni del principio di eguaglianza dei cittadini innanzi alla legge di cui all'art.3 Cost.

5.2.2 La sentenza semplificata – una possibile soluzione?

Come anticipato, l'adozione della sentenza in forma semplificata da parte del Giudice di merito ai sensi del novellato art. 47-ter può avvenire in “***sede di decisione della domanda cautelare***”.

Si ritiene, pertanto, che l'art. 47-ter, oltre a rappresentare un vulnus al diritto di difesa del contribuente, abbia in realtà il pregio di scoraggiare la proposizione di sospensione cautelare, limitandole di fatto ai reali casi di *periculum in mora*.

Di fatti, la scelta cui i difensori si trovano dinanzi è quella di scegliere tra la proposizione di una domanda sospensiva degli

effetti dell'atto, laddove in effetti l'esecuzione forzata da parte dell'Ente impositore e/o riscossore rappresenti un reale pericolo per il ricorrente, a scapito della qualità del processo tributario, ovvero evitare la proposizione di domande sospensive spesso peregrine, a vantaggio della qualità del processo medesimo e della salvaguardia del diritto di difesa del contribuente.

In definitiva, ciò che il difensore tributario dovrà valutare in sede sia dell'impostazione della strategia processuale difensiva, sia in occasione della proposizione della domanda di sospensione cautelare dell'atto impugnato, è l'effettiva necessità della proposizione della domanda sospensiva, avuto riguardo del rischio che questa possa trasformarsi in un'arma a doppio taglio, un boomerang che determini una accelerazione del processo tributario a scapito della qualità.

Ciò che, ora, è necessario è, a parere dello scrivente, circoscrivere le istanze di sospensione ai casi reali di periculum, determinando di fatto una responsabilizzazione dei difensori e dei contribuenti.

In conclusione, sebbene lodevole il proposito di snellire nel nome della celerità il processo tributario, le modalità con cui si intende perseguire tale obiettivo non appaiono pienamente condivisibili in quanto, il Legislatore sembra prediligere un modello in grado di incidere solo su aspetti formali a discapito

dei reali contenuti e problematiche che interessano la giustizia tributaria.

CAPITOLO 6

IL DIVIETO DI “PROVE NUOVE” IN APPELLO

di Paolo Forino e Marta Lago

Un aspetto importante per la riforma del processo tributario è dedicato alle modifiche, sostanziali, intervenute all'interno dell'art. 58 del Decreto 546/1992, in materia di produzione di prove nuove nel corso del giudizio si appello.

6.1 La formulazione dell'art 58 ante riforma

In via preliminare, è necessario analizzare il sistema pre riforma nella precedente formulazione dell' art. 58 del D.Lgs. 546/92, in vigore fino al 3 gennaio 2024: *“Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile. È fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti”*.

La norma vigente *ratione temporis* consentiva la produzione di nuovi documenti in appello e per l'effetto, nel processo tributario, mentre le prove ulteriori rispetto a quelle già acquisite nel giudizio di primo grado non potevano essere prodotte, salvo che la parte dimostrasse di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio, i documenti potevano

avere liberamente prodotti nel corso di un giudizio. In particolare, stante il principio di specialità espresso dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, **la preclusione dettata dall'art. 345, comma 3, c.p.c., non ha trovato applicazione nel rito tributario in quanto la materia era normativizzata dall'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992.**

La giurisprudenza ha sottolineato piu' volte che la novità del documento è determinata con esclusivo riferimento alla mancata produzione nel corso del giudizio di primo grado, non essendo richiesto che il documento non fosse preesistente ovvero che la parte fosse nell'impossibilità di produrlo nel corso del giudizio di primo grado.

Come sancito da Corti di merito che di legittimità, non era quindi presente un limite - nel giudizio d'appello – relativo alla produzione di nuovi documenti ancorché preesistenti al giudizio svoltosi in primo grado, a nulla rilevando la eventuale irrivalenza della loro produzione in primo grado, ed indipendentemente dalla impossibilità dell'interessato di produrli in prima istanza per causa a lui non imputabile.

La Commissione Tributaria Regionale di Napoli aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art 58 comma 2 per violazione dell'art 24 della Costituzione, in quanto si finisce con il premiare la parte processualmente più negligente e viene vanificato il carattere perentorio dei termini ex art 32 DLgs

546/92 (il termine dei 20 giorni liberi prima dell'udienza per depositare i documenti) consentendo la piena e libera producibilità in giudizio.

La Corte Costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità e, pertanto, nella formulazione dell'art 58 ante riforma era possibile ammettere in appello documenti che la parte in primo grado non aveva prodotto oppure che aveva prodotto nel mancato rispetto dei termini di cui all'art. 32.

6.2 Novità introdotte dal d. Lgs. 220/2023 afferenti agli appelli notificati a decorrere dal 04.01.2024.

Con l'attuazione della delega fiscale in tema di contenzioso tributario, precisamente con il D.Lgs. n. 220/2023, è stato ridisegnato il perimetro normativo dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992. Permane il divieto, già esistente a priori, di disporre nuovi mezzi di prova e si aggiunge quello di produrre nuovi documenti. L'intervento della riforma ha infatti eliminato ogni differenza tra documenti e prove, estendendo il divieto di produzione anche ai primi.

Nel caso de quo, necessita, altresì, considerare quanto segue:

a) Che il Collegio ritenga indispensabili i suddetti nuovi documenti ai fini della decisione della causa;

b) Che la parte dimostri di non aver potuto produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Se prima le nuove prove erano ritenute necessarie dal giudice, adesso per giustificare la produzione in appello di nuovi mezzi di prova e documenti, il Collegio giudicante deve ritenerli “indispensabili”, quindi, alludendo all’impossibilità di giungere diversamente ad una decisione della controversia. E’ palese che il potere discrezionale del giudice sulla suddetta indispensabilità o meno della produzione documentale ai fini della decisione pone a rischio quanto afferisce all’onere della prova *ex art. 7, comma 5-bis del D. Lgs. n. 546/1992* e di conseguenza è opportuno che le parti depositino quanto in loro favore sin da subito nel fascicolo telematico di primo grado.

Invece, nel caso in cui la parte sia stata impossibilitata al suddetto deposito, deve indicare le ragioni di tale mancata produzione sin dal primo grado.

Per meglio comprendere quanto sopra specificato, è necessario analizzare il concetto di “causa non imputabile”.

Sul punto, sia la Suprema Corte di Cassazione che le Corti di merito hanno precisato che la valutazione della giustificazione addotta rientra nei compiti del giudice di merito che deve darne logica motivazione, in mancanza della quale può ricorrere il vizio di nullità della sentenza *ex art. 360 c.p.c., n. 4)*; inoltre, il

concetto di “causa a sé non imputabile” deve riguardare circostanze estranee alla sfera di controllo dell’interessato e non può essere esteso a fattualità afferenti ad una mera negligenza organizzativa.

6.3 Il perimetro applicativo ex art. 32 d. Lgs. 546/92 e divieto di nuove eccezioni in appello ex art. 57 d.lgs. 546/92.

Le disposizioni del D. Lgs. 220/2023 devono essere lette in combinato disposto con l’art. 57 del D. Lgs. n. 546/1992, in ordine alla proposizione in secondo grado di nuove domande ovvero di eccezioni che non siano rilevabili d’ufficio: invero non possono ammettersi nuovi documenti diretti a dimostrare la fondatezza di motivi o eccezioni oramai preclusi.

Le eventuali produzioni documentali vanno effettuate, a pena di decadenza, entro il termine perentorio di venti giorni liberi ex art. 32 D. Lgs. 546/92 prima della data di trattazione e nel rispetto di quanto previsto dall’art. 24, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992.

CASS. ORD. 19243 DEL 12.07.2024:

“ Con riguardo al merito della censura formulata, si ricorda che, per costante giurisprudenza di questa Corte, alla luce del principio di specialità espresso dall’art. 1, comma 2, d.lgs. n.

546 del 1992 – in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima -, nel grado di appello del giudizio tributario non opera la preclusione di cui all'art. 345, terzo comma, cod. proc. civ., essendo la materia regolata dall'art. 58, comma 2, del citato d.lgs., che consente alle parti di produrre liberamente nuovi documenti in sede di gravame, persino se preesistenti al giudizio di prime cure, senza richiedere che la mancata produzione nel grado pregresso sia stata determinata da causa ad esse non imputabile (cfr. Cass. n. 6722/2023; Cass. n. 20613/2022; Cass. n. 29470/2021; Cass. n. 18103/2021; Cass. n. 5607/2021, nonché, con specifico riferimento al deposito in appello della cartella di pagamento prodromica all'avviso di mora impugnato, Cass. n. 21909/2015). Con la precisazione che ciò vale anche in riferimento ai documenti prodotti irritualmente in primo grado (Cass. n. 24398/2016; Cass. n. 5429/2018) ed anche con riferimento alle produzioni della parte rimasta contumace in primo grado (Cass. n. 29568/2018; Cass. n. 17921/2021).

Tale orientamento ovviamente fa riferimento al testo dell'art. 58 d.lgs. n. 546 del 1992 antecedente alla sua recente novellazione, operata dall'art. 1, comma 1, lett. aa) d.lgs. n. 220/2023, applicabile (art. 4) ai giudizi instaurati a decorrere dalla sua entrata in vigore “.

Si precisa, altresì, che l'art. 58 del D.Lgs. 546/92, sia nella versione ante che post riforma, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, ma, si rimarca che tale attività processuale va esercitata entro il suddetto termine previsto dall'art. 32, comma 1, dello stesso Decreto, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, dovendo, tale termine ritenersi perentorio e quindi sanzionato con la decadenza in ragione del necessario rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio preventivo tra le parti. Conseguentemente, il giudice d'appello NON può fondare la propria decisione sul documento tardivamente prodotto, anche nel caso di rinvio dell'udienza o di mancata opposizione alla tardiva produzione.

L' art. 58, comma 2, D.Lgs. 546/92 vigente *ratione temporis*, come sopra detto, dava facoltà alle parti processuali di produrre nuovi documenti, ma, tale possibilità normativa non doveva essere utilizzata dalla parte che ne avesse interesse per introdurre nuove eccezioni ex art. 57 D. Lgs. 546/92.

Giova rimarcare che solo nel giudizio di primo grado è previsto che nel caso di deposito di documenti non conosciuti da una delle parti si renda necessaria "l'integrazione dei motivi del ricorso". Per l'effetto, i giudici di legittimità avevano acconsentito alla produzione in grado d'appello solo di documenti con funzione probatoria delle pretese e di quanto già indicato nel

giudizio di primo grado, quindi, non anche di documenti che poi avrebbero determinato ulteriori contestazioni.

In conclusione, il legislatore ha inteso rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti in appello, preclusione che non era presente nel testo *ante* riforma in quanto vigeva il divieto di nuove prove, mantenuto nel testo post riforma col D. Lgs. 220/2023. Tale suddetto divieto riguarda tutte le parti in causa e richiede molta diligenza nel rispetto delle regole procedurali.

1. LIMITAZIONI AL DEPOSITO DI DELEGHE, PROCURE E ATTI DI CONFERIMENTO DI POTERE IN APPELLO

“Non e’ mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimita’ della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell’atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimita’ che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell’articolo 14 comma 6-bis”

Il comma 3 dell’art 58 D.lgs. 546/1992 pone un chiaro divieto riguardante il deposito di deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti per la legittimità delle sottoscrizioni degli atti, delle notifiche e degli atti che ne

costituiscono presupposto di legittimità, se tali atti avrebbero potuto essere prodotti nel giudizio di primo grado.

Tale divieto ha lo scopo di preservare l'integrità del processo giudiziario, assicurando che tutte le questioni relative alla legittimità della rappresentanza e delle notifiche siano risolte nelle prime fasi del processo. L'orientamento giurisprudenziale ha spesso sottolineato che l'efficacia e la certezza delle procedure giudiziarie dipendono da una tempestiva produzione degli atti di conferimento di potere. In pratica, ciò significa che le parti devono assicurarsi che tutti i documenti necessari per stabilire la legittimità delle loro azioni e rappresentanze siano completi e corretti già in primo grado.

In caso di vizi di sottoscrizione, ad esempio nel caso in cui in primo grado è assente la delega da parte del funzionario / dirigente che ha sottoscritto l'atto impositivo su delega del direttore provinciale, essa non potrà più essere prodotta in appello. Analogamente in caso di vizi di notifica, se il contribuente eccepisce la mancata notifica di una cartella di pagamento, la relata di notifica deve essere prodotta in primo grado, essendo oltretutto documenti per loro natura in possesso della parte.

In sintesi, il divieto di presentare nuovi atti di conferimento di potere in appello serve a garantire la chiarezza e la certezza delle procedure processuali, evitando che difetti di legittimità possano essere sollevati in modo tardivo e strumentale.



Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

PUBBLICAZIONE CURATA DALLA
COMMISSIONE DI STUDIO UNGDCEC
"PROCESSO TRIBUTARIO, ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE"

