

## Contenzioso tributario: nuove regole in vigore dal 4 gennaio

*Leda Rita Corrado - Avvocato cassazionista in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca*

Approda in Gazzetta Ufficiale il decreto attuativo della delega fiscale in materia di contenzioso tributario. In base al decreto, le spese di giudizio vengono compensate non solo in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni, ma anche nel caso in cui la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio. Il rifiuto espresso dell'istanza di autotutela rientra tra gli atti impugnabili. Inoltre, alla parte che lo abbia richiesto, è garantito il diritto di discutere da remoto anche in caso di discussione in presenza; nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, il giudice e il personale amministrativo partecipano sempre in presenza. Chiarite, infine, le modalità della redazione della sentenza in forma semplificata.

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3 gennaio 2024 il [D.Lgs. n. 220/2023](#), di attuazione della [delega per la riforma fiscale \(legge 9 agosto 2023, n. 111\)](#), recante disposizioni in materia di **processo tributario**. Il decreto è in vigore dal 4 gennaio 2024.

Il testo tiene conto dei pareri espressi dalla Conferenza unificata e dalle Commissioni parlamentari. In particolare, le seconde hanno chiesto di valutare, tra le altre, le seguenti modificazioni:

- a) nell'ipotesi di autotutela su istanza di parte, prevedere la sospensione dei termini relativi a qualsiasi atto di difesa del contribuente (ricorso in Commissione Tributaria, accertamento con adesione o altro) a qualunque ulteriore atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria, sino alla risposta dell'Ente adito o, in mancanza, nel termine di 60 giorni;
- b) eliminare il nuovo comma 1-*bis*, ove si esclude il rimborso delle spese di giudizio a carico della parte soccombente nel caso in cui oggetto del giudizio è un atto impositivo per il quale il contribuente è stato ritualmente ammesso al **contraddittorio** e la decisione si basa, in tutto o in parte, su elementi forniti per la prima volta dal contribuente solo in sede di giudizio;
- c) con riferimento alla liquidazione delle spese di giudizio nel caso in cui la decisione si basa su elementi prodotti per la prima volta solo nel corso del giudizio medesimo, prevedere che non vi siano conseguenze pregiudizievoli a carico della parte che dimostri che la mancata produzione degli elementi nella fase precontenziosa sia dovuta a causa a lei non imputabile;
- d) introdurre un "doppio binario" che consenta, nelle controversie in cui il contribuente è costituito in giudizio personalmente ai sensi di legge, di utilizzare anche la modalità di notifica e di deposito cartacea;
- e) includere tra gli atti impugnabili anche il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa, onde coordinare la disciplina del contenzioso tributario con le nuove disposizioni in materia di autotutela tributaria che saranno introdotte con l'approvazione del decreto legislativo di riforma dello Statuto dei diritti del contribuente;
- f) in materia di nuove prove in appello, inserire la previsione seguente: "3. Non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotte in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14, comma 6-bis".

## Principi e criteri direttivi per la revisione del processo tributario

L'[art. 19, legge n. 111 del 2023](#) ha individuato i principi e i criteri direttivi per la revisione della disciplina del processo tributario contenuta nel [D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#). Le finalità dichiarate sono quelle di contenere i tempi di conclusione della lite fiscale, accelerare l'attuazione della tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, nonché ampliare e potenziare l'informatizzazione della Giustizia Tributaria.

## Testimonianza scritta telematica e firma digitale

Nel comma 4 dell'[art. 7, D.Lgs. n. 546/1992](#) è modificata la disciplina della testimonianza scritta prevedendo che possa essere effettuata anche in via telematica 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.

In deroga all'[art. 103-bis disp. att. c.p.c.](#), 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: in tale modo, non è richiesta ulteriore autenticazione.

## Capacità di stare in giudizio per le Regioni

Nell'[art. 11, D.Lgs. n. 546/1992](#) è inserito il comma 3-ter per consentire alle Regioni nei cui confronti sia stato proposto il ricorso possa stare in giudizio anche mediante i dirigenti degli uffici finanziari e tributari, nonché mediante i funzionari individuati dall'ente con proprio provvedimento.

## Procura alle liti

Nel comma 7 dell'[art. 12, D.Lgs. n. 546/1992](#) viene data la possibilità di apporre la **firma digitale** all'incarico conferito al difensore.

Quando la procura è conferita su **supporto cartaceo**, il difensore ne deposita telematicamente la copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'[art. 22, comma 2, D.Lgs. n. 82/2005](#), con l'inserimento della relativa dichiarazione.

Nel nuovo comma *7-bis* si ribadisce che la **procura alle liti** si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su un separato documento informatico depositato telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce ovvero quando è rilasciata su foglio separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce.

## Litisorio e intervento

Nell'[art. 14, D.Lgs. n. 546/1992](#) viene introdotto il comma *6-bis*, in forza del quale, in caso di **vizi della notificazione** eccipiti 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.

La relazione illustrativa collega questa modifica alla finalità di garantire una maggiore effettività della tutela concentrando in un unico processo di una fattispecie in relazione alla quale la Corte di Cassazione esclude invece l'obbligo di integrazione del contraddittorio.

## Spese del giudizio

Due sono le modifiche introdotte nell'[art. 15, D.Lgs. n. 546/1992](#).

Il nuovo comma 2 prevede che le spese di lite siano compensate, in tutto o in parte, non soltanto in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni da indicare espressamente in motivazione ma anche quando la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio.

Inoltre, nel comma 2-*nonies* è introdotta l'espressa previsione secondo cui nella liquidazione delle spese si tiene altresì conto del rispetto dei principi di **sinteticità e chiarezza** degli atti di parte.

## Comunicazioni e notificazioni

Nell'[art. 16, D.Lgs. n. 546/1992](#) viene ora previsto che le comunicazioni vengano fatte mediante avviso della segreteria della Corte di Giustizia Tributaria consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale con raccomandata con avviso di ricevimento.

## Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici

Nel comma 1 dell'[art. 16-bis, D.Lgs. n. 546/1992](#) viene aggiunta la previsione secondo cui è onere del difensore comunicare ogni **variazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata** alle altre parti costituite e alla Segreteria, la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né ad effettuargli la comunicazione mediante deposito in segreteria; in caso di pluralità di difensori di una parte costituita, la comunicazione è perfezionata se ricevuta da almeno uno di essi, cui spetta informarne gli altri.

Nel comma 3 viene previsto l'obbligo per le parti, i consulenti e gli organi tecnici di utilizzare esclusivamente le modalità telematiche vigenti per la notifica e il deposito di atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali.

La violazione di tali disposizioni e delle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico non costituisce causa di **invalidità** del deposito, salvo l'obbligo di **regolarizzarlo** nel termine perentorio stabilito dal giudice.

## Atti, verbali e provvedimenti

Nel nuovo art. 17-ter, [D.Lgs. n. 546/1992](#) si prevede che atti, verbali e provvedimenti siano redatti in modo **chiaro e sintetico**.

Inoltre, salvo i casi eccezionali previsti dalle norme tecniche, tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di giustizia tributaria, nonché gli atti delle parti e dei difensori sono sottoscritti con **firma digitale**.

**Leggi anche [Processo tributario con atti sintetici e firmati digitalmente](#)**

Si conferma poi che la **liquidazione delle spese del giudizio** debba tenere in ogni caso conto della violazione ad opera dei difensori delle parti delle previsioni sul deposito degli atti e delle notifiche, dell'obbligo di sottoscrizione degli atti con firma digitale, nonché più in generale delle norme tecniche del processo tributario telematico, fermo l'obbligo a loro carico di provvedere comunque alla regolarizzazione entro il termine perentorio stabilito dal giudice.

È infine prevista espressamente la **nullità** dei provvedimenti giudiziari del giudice tributario che non siano sottoscritti con firma digitale.

## Cancellati reclamo e mediazione tributaria

Viene **abrogata la disciplina** di cui all'[art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/1992](#).

## Atti impugnabili e autotutela

Tra gli atti impugnabili elencati nell'[art. 19, D.Lgs. n. 546/1992](#) sono inseriti il **rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela** nei casi previsti dall'art. 10-quater, comma 2, [legge 27 luglio 2000, n. 212](#) e il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'art. 10-quinquies, della medesima legge.

Intervenendo sull'[art. 21, D.Lgs. n. 546/1992](#), come per il rifiuto tacito di rimborso anche per l'autotutela si prevede che il ricorso possa essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda.

## Potere di certificazione in conformità

Nell'[art. 25, D.Lgs. n. 546/1992](#) viene inserito il comma 5-*bis*, in forza del quale gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo telematico **non devono essere nuovamente depositati** nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi. Inoltre, è previsto che il giudice non tenga conto degli atti e documenti cartacei dei quali le parti non abbiano provveduto al deposito in copia informatica con attestazione di conformità all'originale.

## Trattazione in camera di consiglio

Nell'[art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992](#) si consente anche per una sola delle parti costituite di richiedere la trattazione in pubblica udienza da remoto. Se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, **la discussione avviene in presenza**, ferma la possibilità, 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..

## Udienza a distanza

La disciplina delle modalità di svolgimento dell'udienza a distanza viene inserita nell'art. 34-bis, [D.Lgs. n. 546/1992](#) in sostituzione dell'abrogato [art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018](#).

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 possono partecipare da remoto alle udienze di cui agli articoli 33 (**trattazione in camera di consiglio**) e 34 (**discussione in pubblica udienza**).

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'art. 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.

## Deliberazione del collegio giudicante

Nel comma 1 dell'[art. 35, D.Lgs. n. 546/1992](#) si prevede la **lettura immediata del dispositivo** da parte del collegio, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette

giorni.

## Contenuto della sentenza

Il nuovo art. 36, comma 2, n. 4), D.Lgs. n. 546/1992 prevede che accanto alla succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto vi sia anche quella dei **motivi di accoglimento o di rigetto del ricorso**, in relazione ai motivi di merito e alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità e di nullità dell'atto.

## Pubblicazione e comunicazione della sentenza

Nell'art. 37, D.Lgs. n. 546/1992 si prevede il **deposito telematico** della sentenza nonché l'apposizione sulla stessa della firma digitale da parte del segretario, il quale provvede a dare successiva comunicazione alle parti costituite entro tre giorni dal deposito medesimo.

## Sospensione dell'atto impugnato

Si interviene sull'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992: le pronunce cautelari del giudice monocratico sono reclamabili davanti al collegio della Corte di Giustizia tributaria di primo grado, mentre le ordinanze collegiali della Corte di primo grado siano impugnabili davanti alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado.

Si prevede l'immediata comunicazione alle parti dell'ordinanza cautelare e l'impugnabilità della stessa, entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione, e viene, inoltre, espressamente prevista la non impugnabilità dell'ordinanza che decide sul reclamo e sull'ordinanza cautelare emessa dalla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado.

## Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione e sentenza in forma semplificata

Il nuovo art. 47-ter, D.Lgs. n. 546/1992 riconosce al giudice, sia monocratico che collegiale, la possibilità di definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare. Tranne nel caso di pronuncia sul reclamo, la Corte, trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso e sentite le parti costituite, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con una sentenza in forma semplificata. Analogamente a quanto previsto dall'art. 60 del c.p.a., si preserva il diritto di entrambe le parti di chiedere termini per proporre motivi aggiunti e regolamento di giurisdizione. In tal caso, ove necessario, il giudice dispone l'integrazione del contraddittorio e fissa contestualmente la data per il prosieguo della trattazione. La decisione con sentenza in forma semplificata è consentita in caso di manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso; in tali ipotesi, la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, a un precedente conforme.

## Conciliazione

La nuova disciplina è contenuta negli articoli 48, 48-bis.1 e 48-ter, D.Lgs. n. 546/1992.

Le norme sulla **conciliazione fuori udienza** si applicano, in quanto compatibili, anche alle **controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione**.

La **proposta di conciliazione** può essere **formulata d'ufficio** dalla Corte tenendo conto della sussistenza di precedenti giurisprudenziali in merito all'oggetto del giudizio. Per facilitare l'accordo conciliativo nel caso in cui la proposta sia formulata in udienza e le parti non siano comparse la corte dovrà fissare una nuova udienza. Le parti possono chiedere il rinvio dell'udienza per facilitare il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Nel verbale di conciliazione dovranno essere indicate anche le determinazioni concernenti le spese.

In caso di conclusione dell'accordo conciliativo, le **sanzioni sono ridotte al 60%** del minimo di legge.

## Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello

Nell'[art. 52, D.Lgs. n. 546/1992](#) si prevede che, anche in sede di appello, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado sia tenuta a fissare l'udienza di discussione della sospensione entro il termine massimo di **30 giorni** dal momento della presentazione dell'istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima.

Anche in sede d'appello, la Corte non possa trattare la richiesta di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza **congiuntamente** al merito.

## Nuove prove in appello

È espressamente **precluso** al giudice d'appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto esse disposte o acquisite nel giudizio di primo grado.

Resta comunque eccezionalmente ferma la possibilità per il giudice di secondo grado di **acquisire** le prove pretermesse nel primo grado, in ragione della loro indispensabilità ai fini della decisione, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte appellante.

Viene inoltre ammessa a favore del contribuente la possibilità di proporre **motivi aggiunti** qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati. Viene infine espressamente esclusa la possibilità di depositare deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, nonché le notifiche relative all'atto impugnato e agli atti prodromici, che possono essere prodotti in primo grado.

## Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione

Nell'[art. 62-bis, D.Lgs. n. 546/1992](#) si dispone che la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza non possa slittare oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza stessa. A tal fine il presidente, con decreto, ne fissa la trattazione per la prima camera di consiglio utile assicurando che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima.

## Entrata in vigore

Il decreto legislativo sul processo tributario entra in vigore il **4 gennaio 2024**. Le relative disposizioni si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato successivamente al **1° settembre 2024**. Per i giudizi instaurati – in ogni grado di giudizio – a decorrere dal 4 gennaio 2024 sono operative le norme relative a litisconsorzio, spese, comunicazioni e notificazioni, atti impugnabili, udienza a distanza, tutela cautelare e sentenza in forma semplificata, conciliazione e nuove prove in appello.